

A Contribuição Previdenciária sobre a “Folha de Salários” e sua Substituição por Incidências Adicionais sobre as Receitas das Atividades Rurais

Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

Em estudo anterior¹ tratamos de buscar construir uma sistematização das espécies de incidências tributárias sobre a receita no Brasil, denunciando os aspectos críticos que essa forma de tributação assume, em especial no que diz respeito à criação questionável de incidências adicionais sobre a receita na forma de substituições da incidência da contribuição social previdenciária sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física”.

Essas incidências adicionais sobre a receita atingem fundamentalmente duas espécies de atividades, quais sejam: i) atividades dos clubes de futebol - cujos aspectos já abordamos no estudo citado acima; ii) *atividades rurais - cujas particularidades nos dedicaremos a analisar pormenorizadamente no presente estudo, ressaltando as inconstitucionalidades que cercam as incidências adicionais sobre as receitas das pessoas envolvidas nessas atividades.*

Ainda devemos lembrar que as micro e pequenas empresas inscritas no regime tributário simplificado (o chamado “Simples”, previsto na Lei nº 9.317/1996 e mais recentemente pela Lei Complementar nº 123/2006) também ficam sujeitas a incidências adicionais sobre a receita de suas atividades, porém de forma autorizada constitucionalmente, como poderemos esclarecer com maior detalhamento também no presente artigo.

Para que não se perca a visão sistemática da matéria, em especial quanto às hipóteses de “incidências adicionais sobre a receita” atualmente vigentes, recomendamos ao caro leitor que busque visualizá-las no “quadro geral de incidências tributárias sobre a ‘receita’ no Brasil” que tivemos oportunidade de apresentar no estudo anteriormente referido².



Rodrigo Caramori Petry
é Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Curitiba - FDC, Advogado e Consultor em Curitiba/PR.

¹ PETRY, Rodrigo Caramori. “As Contribuições Sociais e a Substituição da Incidência sobre a ‘Folha de Salários’ por Adicionais sobre a ‘Receita’ - Limites Constitucionais: o Caso dos Clubes de Futebol”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 140, pp. 76-91.

² *Idem*.

A seguir, abordaremos as normas e os aspectos críticos que cercam essa problemática envolvendo a tributação das receitas das atividades rurais.

2. Aspectos Críticos das Incidências Adicionais sobre as Receitas das Pessoas Envolvidas com Atividades Rurais

2.1. *O empregador produtor rural pessoa jurídica e a contribuição previdenciária sobre a “receita da venda da produção” (art. 25 da Lei nº 8.870/1994)*

2.1.1. *O caput do art. 25 da Lei nº 8.870/1994*

A Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, em seu art. 25, criou para o empregador produtor rural pessoa jurídica um regime especial de incidência da contribuição sobre a folha de salários (prevista originalmente no art. 22 da Lei nº 8.212/1991), por meio do qual a sua incidência foi substituída por uma incidência sobre a “receita bruta proveniente da comercialização de sua produção”, *in verbis*:

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

I - dois e meio por cento [2,5%] da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - um décimo por cento [0,1%] da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.” (grifo nosso, explicitação entre colchetes)

A referida norma implicou a criação de uma incidência adicional sobre a receita dos produtores rurais pessoa jurídica, porém de forma não autorizada pela Constituição Federal, conforme veremos com maiores detalhes adiante.

2.1.2. *A ADIn nº 1.103-1/DF: ausência de análise quanto ao caput do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 pelo STF (contribuição do produtor rural pessoa jurídica)*

A norma acima descrita (*caput* do art. 25 da Lei nº 8.870/1994), assim como o parágrafo 2º do mesmo artigo (em relação à contribuição cobrada das agroindústrias)³ sofreram questionamento por parte da Confederação Nacional da Indústria (CNI), em sede de controle concentrado de constitucionalidade, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.103-1/DF.

A referida Ação defendeu a tese de que tanto o *caput*, quanto o parágrafo 2º do art. 25 teriam criado contribuições novas, não previstas no art. 195 da Constituição e, portanto, deveriam ter obedecido à norma de competência das contribuições residuais, prevista no parágrafo 4º do mesmo artigo.

Porém, em análise preliminar da ADIn nº 1.103-1/DF, o Supremo Tribunal Federal houve por bem julgar prejudicada a impugnação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 pela CNI, por falta de legitimidade da autora, uma vez que faltaria pertinência temática entre a impugnação de uma norma dirigida a produtores rurais e a identidade da Confederação autora da Ação Direta (CNI), voltada à defesa dos interesses das indústrias (urbanas e rurais). Portanto, não foi julgado o mérito do *caput* (e seus incisos I e II) do art. 25 da Lei nº 8.870/1994.

³ Contribuição essa a ser comentada no próximo tópico.

2.1.3. Os efeitos do julgamento da ADIn nº 1.103-1/DF quanto à contribuição devida pelos produtores rurais pessoa jurídica

Como visto anteriormente, em relação aos empregadores produtores rurais pessoa jurídica, o *caput* do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 não sofreu análise de mérito pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Portanto, em princípio continua vigente a norma que prescreveu a substituição da contribuição sobre a folha de salários por uma incidência sobre a “receita da comercialização da produção rural”⁴.

Apesar de a redação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 (com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001) continuar vigente e aplicável, entendemos que é norma inconstitucional, por representar a criação de uma contribuição social de caráter residual (sobre a “receita”), sem atender aos limites prescritos pelo parágrafo 4º do art. 195 c.c. o art. 154, I, da Constituição de 1988, como veremos com maiores detalhes adiante.

2.2. A agroindústria e a extinta contribuição previdenciária sobre o “valor estimado da produção agrícola própria” (parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994)

2.2.1. O parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994

As disposições do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 (vide tópico anterior) também se dirigiram ao empregador produtor rural que se configure como agroindústria, entendida como o produtor rural pessoa jurídica que além de obter os produtos rurais, efetive a sua industrialização. Nesse sentido, veja-se a disposição do parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994:

“Art. 25. (...)”

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

A fórmula de incidência tributária trazida pelo parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 foi *sui generis*, pois fixou como hipótese de incidência da contribuição social em questão (originalmente incidente sobre a folha de salários dos empregados na produção rural) “o valor estimado da produção agrícola própria”, e que substituiria a incidência sobre a folha de salários dos empregados dedicados à atividade agrícola.

Em relação à atividade industrial da agroindústria, continuaria sendo tributada pela contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários dos empregados dedicados à atividade industrial.

Ou seja, no caso previsto pelo parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 não se transformou a incidência da contribuição sobre a folha de salários em uma inci-

⁴ Ainda em relação aos produtores rurais pessoa jurídica, é de se frisar que a redação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 encontra-se atualmente alterada pela Lei nº 10.256/2001, mas apenas para constar de forma mais explícita que a incidência sobre a receita bruta da venda da produção rural se aplica “em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212”, ou seja, representa uma substituição da incidência anterior, dirigida sobre a folha de salários.

dência sobre o “faturamento” ou sobre a “receita” da comercialização dos produtos rurais pela agroindústria. Isso porque, na atividade agroindustrial, os produtos rurais funcionam de regra apenas como matéria-prima a ser industrializada e, portanto, não são vendidos diretamente, não gerando “faturamento” ou “receita” de venda.

Como de regra não existe, na atividade agroindustrial, venda direta dos produtos rurais, mas sim dos produtos industrializados a partir dos produtos rurais, o parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, tentando substituir a contribuição social sobre a folha de salários dos trabalhadores rurais da agroindústria, fixou a determinação do cálculo dessa contribuição tendo por base o “valor estimado da produção agrícola própria” da agroindústria, ou seja, uma espécie de “receita estimada”.

Com tal determinação, o citado dispositivo legal criou uma nova contribuição, deixando evidente não se tratar de contribuição incidente sobre a “receita efetiva” ou sobre o “faturamento efetivo”, mas apenas sobre uma mera estimativa de receita futura. Criou-se, nesse caso, uma incidência simplesmente não prevista no art. 195, I, da Constituição, e, portanto, deveria atender à norma relativa às contribuições sociais residuais.

2.2.2. A ADIn nº 1.103-1/DF e a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 pelo STF

Como já comentamos no item anterior, a norma acima descrita (parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994), assim como o *caput* do mesmo artigo sofreram questionamento por parte da Confederação Nacional da Indústria (CNI), em sede de controle concentrado de constitucionalidade, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.103-1/DF.

A referida Ação defendeu a tese de que tanto o parágrafo 2º do art. 25 (em relação à agroindústria), quanto o próprio *caput* (em relação ao produtor rural pessoa jurídica) teriam criado contribuições novas, não previstas no art. 195 da Constituição, e, portanto, deveriam ter obedecido à norma de competência das contribuições residuais, prevista no parágrafo 4º do mesmo artigo.

No que diz respeito à inconstitucionalidade do parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 (contribuição da agroindústria), a tese apresentada na ADIn afirmou que a nova contribuição social das agroindústrias deveria ter sido criada por lei complementar e com incidência não cumulativa, para atender o parágrafo 4º do art. 195⁵. Além disso, a tese da ADIn afirmou que haveria inconstitucionalidade do dispositivo em virtude de criar nova fonte de financiamento da seguridade sem ter esgotado as fontes já previstas no art. 195 da Constituição (folha de salários, faturamento e lucro)⁶.

⁵ Eis a redação do parágrafo 4º do art. 195, que se remete aos limites traçados pelo inciso I do art. 154 da Constituição, *in verbis*:

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

O art. 154, I, por sua vez, prescreve:

“Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.”

⁶ Art. 195 em sua redação original, antes das alterações promovidas pela EC nº 20/1998.

Como já referido no item anterior, a impugnação do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 foi recebida pelo STF em relação apenas à situação jurídica das agroindústrias, portanto restrita ao parágrafo 2º do citado artigo.

No mérito da ADIn nº 1.103/DF, o Supremo julgou inconstitucional a substituição da incidência da contribuição sobre a folha de salários pela incidência sobre “o valor estimado da produção agrícola” das agroindústrias, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, em virtude de criar contribuição social nova, sem atender ao parágrafo 4º do art. 195 da Constituição Federal, que exige lei complementar para novas contribuições além das já previstas no art. 195⁷.

2.2.3. Os efeitos do julgamento da ADIn nº 1.103-1/DF quanto à contribuição devida pelas agroindústrias com base no parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994

A partir desse julgamento do STF (ADIn nº 1.103-1/DF), com efeitos *erga omnes*, voltou a vigorar a contribuição social das agroindústrias na forma de incidência com alíquota de 20% (mais adicionais)⁸ sobre a folha de salários, restando afastada a aplicação do parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994.

Com a declaração de inconstitucionalidade, a princípio o parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 deveria ser considerado como nulo (inexistente), aplicando-se nos recolhimentos da contribuição social das agroindústrias as disposições da Lei nº 8.212/1991, como se nunca houvessem sido alteradas, ou seja, sem solução de continuidade.

Ocorre que para diversas empresas agroindustriais com folha de salários expressiva na parte agrícola, a forma de tributação instituída pelo inconstitucional parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 - concentrada sobre o “valor estimado da produção agrícola própria” - era menos onerosa que o regime anterior de incidência sobre a folha de salários (previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/1991)⁹. Em face

⁷ Vide a ementa do julgamento, abaixo reproduzida:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Devida à Seguridade Social por Empregador, Pessoa Jurídica, que se dedica à Produção Agroindustrial (§ 2º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15.04.94, que alterou o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.91): Criação de Contribuição quanto à Parte Agrícola da Empresa, tendo por Base de Cálculo o Valor Estimado da Produção Agrícola Própria, considerando o seu Preço de Mercado. Dupla Inconstitucionalidade (cf. art. 195, I e seu § 4º). Preliminar: Pertinência Temática.

1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao *caput* do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada.

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

3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é Lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria.

4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94.” (STF, Pleno, ADIn nº 1.103/DF, Rel. Ministro Maurício Corrêa, julgado por maioria em 18.12.1996, DJU 1 de 03.02.1997).

⁸ Os adicionais são as contribuições ao SAT e ao Senar.

⁹ Conseqüentemente, acaso a inconstitucionalidade do citado dispositivo gerasse necessariamente o recálculo da contribuição, agora se considerando a incidência sobre a folha de salários da agroindústria (art. 22 da Lei nº 8.212/1991), tais empresas agroindustriais se tornariam devedoras de expressivas quantias ao Fisco federal (representado, no caso,

disso, para evitar as conseqüências nefastas que a aplicação dos efeitos *ex tunc* (retroativos) da decisão do STF no julgamento da ADIn nº 1.103-1/DF (DJU 1 de 03.02.1997) causaria para tais empresas, foi editada a Lei nº 10.736, de 15 de setembro de 2003¹⁰.

Alguns anos após o julgamento da ADIn nº 1.103-1/DF, a Lei nº 10.256/2001 criou nova forma especial de incidência da contribuição previdenciária devida pelas agroindústrias, mas também questionável juridicamente, como trataremos adiante¹¹.

2.3. As agroindústrias e a atual contribuição sobre a “receita da venda da produção” (art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 inserido pela Lei nº 10.256/2001) - substituição da incidência prevista na Lei nº 8.870/1994

Alguns anos após o julgamento da ADIn nº 1.103-1/DF pelo STF em 18 de dezembro de 1996 (vide subitem anterior), ocasião na qual foi declarado inconstitucional o parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, no que criava incidência de contribuição para a seguridade social sobre o “valor estimado da produção agrícola própria” das agroindústrias, em substituição à incidência da contribuição sobre a folha de salários (prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/1991), o Governo Federal editou a Lei nº 10.256/2001.

A citada Lei foi editada para novamente instituir forma diferenciada de incidência da contribuição previdenciária das agroindústrias. Para tanto, esse novo diploma legal introduziu o art. 22-A na redação da Lei nº 8.212/1991, para transformar a incidência sobre a folha de salários em uma incidência sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção” da agroindústria, ou seja, seu faturamento, *in verbis*:

“Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, *incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção*, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei [incidentes sobre a folha de salários], é de:

I - dois vírgula cinco por cento [2,5%] destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento [0,1%] para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão

pelo INSS - Instituto Nacional do Seguro Social). Infelizmente, aplicando os efeitos retroativos da decisão do STF na ADIn nº 1.103-1/DF, o INSS chegou inclusive a iniciar os procedimentos de cobrança dessas quantias, como sempre houvessem sido devidas. Contra tal iniciativa diversos juristas se rebelaram, denunciando o caos e a insegurança que esse procedimento estava provocando na vida dos cidadãos-contribuintes.

¹⁰ Tal Lei instituiu a remissão (perdão) dos débitos previdenciários das agroindústrias que eventualmente houvessem recolhido a menor a contribuição previdenciária em virtude de calculá-la sobre o “valor estimado da produção agrícola própria” cumprindo o disposto no parágrafo 2º do art. 25 Lei nº 8.870/1994, dispositivo julgado inconstitucional anos após sua instituição.

Em relação às agroindústrias que, pelo contrário, se viram prejudicadas pela fórmula de incidência da contribuição previdenciária criada pelo parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 (pois a incidência sobre o “valor estimado da produção agrícola própria” era mais onerosa do que a incidência da contribuição sobre a folha de salários de sua parte agrícola), foi-lhes aberta a possibilidade de recuperar as quantias indevidamente pagas com base no inconstitucional regime da Lei nº 8.870/1994.

¹¹ A Lei nº 10.256/2001, inclusive, revogou expressamente o parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, antes já julgado inconstitucional pelo STF na ADIn nº 1.103-1/DF.

do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.”¹²

Da leitura do citado dispositivo, se observa que, diferentemente do que fixou o parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, a Lei nº 10.256/2001 criou uma forma de incidência da contribuição previdenciária sobre a “receita da comercialização da produção” e não sobre o “valor estimado da produção agrícola própria”. Ou seja, a hipótese de incidência prevista na Lei nº 10.256/2001 é distinta da anterior, que já havia sido inclusive julgada inconstitucional pelo STF (ADIn nº 1.103-1/DF), mas também não é autorizada pela Constituição, como abordaremos com maior profundidade adiante.

Além disso a Lei nº 10.256/2001 prevê que a nova incidência adicional sobre a receita substitui integralmente a incidência sobre a folha de salários da agroindústria, e não somente a folha de salários dos empregados dedicados à atividade agrícola, como havia feito o parágrafo 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994.

Mas nem todas as espécies de agroindústrias foram albergadas pela nova contribuição social substituta da incidência sobre a folha de salários, na forma prevista pela Lei nº 10.256/2001. O parágrafo 4º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 (introduzido pela Lei nº 10.256/2001) exclui do citado regime especial de incidência as cooperativas e as agroindústrias de: i) piscicultura (criação de peixes); ii) carcinicultura (criação de camarões); iii) suinocultura (criação de suínos); e iv) avicultura (criação de aves)¹³.

Posteriormente, também foram excluídas do regime de incidência criado pela Lei nº 10.256/2001 as agroindústrias cuja atividade rural é dedicada apenas ao “florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica” (vide parágrafo 6º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, introduzido pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003)¹⁴.

Como já afirmado, parece-nos que a contribuição criada pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a “receita bruta da comercialização da produção” das agroindústrias em substituição da incidência sobre a folha de salários, é questionável, por não encontrar autorização na Constituição, como exporemos mais adiante.

2.4. O empregador produtor rural pessoa física e o consórcio de produtores rurais e sua contribuição previdenciária sobre a “receita da comercialização da produção” (arts. 22-B e 25 da Lei nº 8.212/1991 com redação dada pelas Leis nºs 8.540/1992 e 10.256/2001)

No caso de empregador produtor rural pessoa física, ao invés de pagar a contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa

física (art. 195, I, “a” da Constituição), atualmente sua contribuição é incidente sobre a “receita bruta” da comercialização da produção rural, conforme previsto pela Lei nº 8.540/1992, que alterou o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 (atualmente alterada pela Lei nº 10.256/2001 no que diz respeito ao presente assunto).

Ou seja, a contribuição social do empregador produtor rural pessoa física, por força da Lei nº 8.540/1992 (e alterações posteriores), passou a incidir de forma idêntica à contribuição prevista no parágrafo 8º do art. 195 da Constituição e que atinge o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal que exerçam suas atividades em regime de economia familiar sem empregados permanentes. Criou-se assim mais uma incidência adicional sobre a receita, atingindo pessoa física. Eis a redação atual do art. 25 da Lei nº 8.212/1991:

“Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 [folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física], e a do segurado especial [entenda-se aqui o produtor rural e o pescador artesanal assim como os demais segurados especiais previstos no § 8º do art. 195 da Constituição], 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 9.7.2001)

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 [SAT]. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).” (explicitação entre colchetes)

Observe-se ainda que a Lei nº 8.212/1991 (com a redação da Lei nº 10.256/2001) estabelece que, em se tratando de consórcio de produtores rurais pessoas físicas, que empregam trabalhadores, também deve ser cobrada uma contribuição incidente sobre a “receita bruta” resultado da comercialização da produção rural, em substituição à contribuição sobre a folha de salários (art. 195, I, “a”). É a regra constante do art. 22-B, *in verbis*:

“Art. 22-B. As contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 22 desta Lei [incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física] são substituídas, em relação à remuneração paga, devida ou creditada ao trabalhador rural contratado pelo consórcio simplificado de produtores rurais de que trata o art. 25-A¹⁵, pela contribuição dos respectivos produtores rurais, calculada na forma do art. 25 desta Lei [incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural]. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001).” (explicitação entre colchetes)

Ocorre que tais formas de incidências adicionais sobre a receita, na forma de substituições da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos à pessoa física (prevista no art. 195, I, “a” da Constituição), não encontram fundamento constitucional, sendo, portanto, questionáveis juridicamente, na forma como exporemos com mais detalhes adiante.

¹² O artigo ainda contou com os parágrafos 2º e 3º, com o seguinte teor:

“§ 1º (Vetado). § 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. § 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput.”

¹³ “Art. 22-A. (...) § 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.”

¹⁴ A Lei nº 10.684/2003 também inseriu o parágrafo 7º no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*: “§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção.”

¹⁵ A Lei nº 8.212/1991 com a redação atual equiparou o empregador rural pessoa física ao consórcio de produtores rurais pessoas físicas: “Art. 25-A. Equipara-se ao empregador rural pessoa física o consórcio simplificado de produtores rurais, formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores para prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes, mediante documento registrado em cartório de títulos e documentos (Incluído pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001).”

2.5. *Os empregadores rurais em geral e a contribuição ao Senar sobre a "receita da comercialização da produção"* (Leis nºs 8.540/1992, 9.528/1997, 8.870/1994 e 10.256/2001)

Para cumprir papel semelhante ao já exercido pelos demais serviços sociais e de aperfeiçoamento profissional (Senai, Senac etc.), porém, voltado ao atendimento das necessidades de formação dos trabalhadores rurais, a Constituição Federal de 1988 previu, no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a criação do chamado "Serviço Nacional de Aprendizagem Rural" (Senar)¹⁶.

A Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, instituiu o Senar com base na previsão constitucional do art. 62 do ADCT, e da mesma forma que os demais serviços sociais e de aperfeiçoamento profissional são financiados por meio de contribuições de caráter tributário, previstas nas respectivas Leis de instituição, a Lei nº 8.315/1991 também previu a cobrança de contribuição especial voltada ao financiamento do Senar, *in verbis*:

"Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades: a) agroindustriais; b) agropecuárias; c) extrativistas vegetais e animais; d) cooperativistas rurais; e) sindicais patronais rurais." (grifo nosso)

Ou seja, a contribuição ao Senar seria uma forma adicional de incidência sobre a "folha de salários" (art. 195, I, "a") do empregador produtor rural, constitucionalmente autorizada, conforme previsto pelo art. 62 do ADCT.

Porém, como já abordado anteriormente, a contribuição social sobre a folha de salários (instituída nos arts. 22 e seguintes da Lei nº 8.212/1991) sofreu modificações na sua forma de incidência, passando a ser substituída por uma incidência adicional sobre a "receita", atingindo propriamente a "receita bruta" da comercialização da produção dos empregadores rurais em geral (o produtor rural pessoa jurídica, a agroindústria e o produtor rural pessoa física).

Essas questionáveis substituições da incidência sobre a folha de salários por uma incidência sobre a "receita" dos empregadores rurais repercutiram na incidência da contribuição ao Senar, que também foi transformada em uma incidência sobre a "receita bruta" da comercialização da produção dos empregadores rurais em geral.

Essa alteração na forma de incidência da contribuição ao Senar foi feita sucessivamente por meio da Lei nº 8.540/1992 e alterações posteriores (para o empregador rural pessoa física)¹⁷, e da Lei nº 8.870/1994 e alterações posteriores (para o

¹⁶ "Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área."

¹⁷ Eis a redação original do art. 2º da Lei nº 8.540/1992:

"Art. 2º A contribuição da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de um décimo por cento [0,1%] incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção." (grifo nosso, explicitação entre colchetes)

Essa disposição atualmente está prevista no art. 6º da Lei nº 9.528/1997 com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, *in verbis*:

"Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial (...) para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento

empregador produtor rural pessoa jurídica¹⁸ e para a agroindústria¹⁹).

Entendemos que essa "transformação" da incidência da contribuição ao Senar é juridicamente questionável, uma vez que sua norma de competência, prevista de forma *sui generis* no art. 62 do ADCT da Constituição de 1988, limitou a referida contribuição à incidência sobre a "folha de salários".

Depreendemos a existência desse limite ao constatar que o art. 62 do ADCT determinou que a criação do Senar e de suas fontes de financiamento (como é o caso da contribuição ao Senar) seguiriam os mesmos moldes já existentes para as contribuições ao Senai e ao Senac. E as contribuições ao Senai e ao Senac, como inclusive previsto pelo art. 240 da Constituição de 1988, incidem sobre a folha de salários e não sobre a receita²⁰. Ou seja, a incidência adicional sobre a receita, representada atualmente pela contribuição ao Senar, não pode subsistir, por ausência de fundamento constitucional.

2.6. *As micro e pequenas empresas rurais - substituição da incidência da contribuição previdenciária sobre a "folha de salários" por incidência adicional sobre a receita no regime Simples (Lei nº 9.317/1996 e Lei Complementar nº 123/2006)*

A Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 (resultado da conversão da MP nº 1.526, de 5 de novembro de 1996), instituiu, com vigor desde 1º de janeiro de 1997, um regime especial facultativo para a incidência de tributos federais, de forma simplificada e favorecida, para as micro e pequenas empresas, inclusive as envolvidas em atividades rurais. Tal regime promoveu a modificação das normas de incidência (regras-matrizes) de diversos tributos cobrados pela União Federal, reduzindo a hipótese de incidência de todos eles à mesma materialidade, qual seja: "auferir receita"²¹.

[0,2%], incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural." (grifo nosso, explicitação entre colchetes)

¹⁸ No que diz respeito à contribuição ao Senar devida pelo produtor rural pessoa jurídica, assim dispôs o parágrafo 1º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 em sua redação original, alterando o regime da contribuição fixado na Lei nº 8.315/1991, para o produtor rural pessoa jurídica:

"Art. 25. (...) § 1º O disposto no inciso I do artigo 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de um décimo por cento [0,1%] da receita bruta, proveniente da venda de mercadorias de produção própria, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - Senar." (grifo nosso, explicitação entre colchetes)

Essa disposição foi alterada pela Lei nº 10.256/2001, que alterou a redação do parágrafo 1º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, para efeito de majorar a alíquota da contribuição ao Senar no caso, que passou de 0,1% para 0,25%, incidente sobre a receita bruta da venda de mercadorias de produção própria.

¹⁹ No que diz respeito à agroindústria, da mesma forma que em relação ao produtor rural pessoa jurídica, atualmente a Lei nº 10.256/2001 prevê a incidência da contribuição ao Senar com alíquota de 0,25% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

²⁰ Eis a norma de competência receptiva dessas contribuições, contida no art. 240 da Constituição de 1988: "Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 [na redação original da Constituição, que prevê a contribuição social sobre a folha de salários] as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical." (explicitação entre colchetes)

²¹ A "receita" aqui foi entendida na forma descrita pelo parágrafo 2º do art. 2º da Lei nº 9.317/1996, *in verbis*: "§ 2º (...) considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."

Dentre os tributos federais inseridos no regime Simples instituído pela Lei nº 9.317/1996, está a contribuição social para a seguridade social incidente sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física” (art. 22 e 22-A da Lei nº 8.212/1991 e do art. 25 da Lei nº 8.870/1994), como prevê a alínea “f” do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.317/1996, e que passou a incidir sobre a “receita bruta da venda de bens e de serviços” das micro e pequenas empresas inscritas no regime simplificado, e não mais sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física”²².

Entendemos que esse regime diferenciado da contribuição previdenciária, contido no Simples federal, representa uma forma legítima de substituição da incidência sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física” por uma incidência adicional sobre a “receita”, devido à permissão dada pelos arts. 170, IX²³ e 179, da Constituição de 1988. Esses dispositivos constitucionais permitem uma verdadeira modificação da norma de competência da contribuição do art. 195, I, “a”, para atingir a “receita” de forma legítima, desde que com a finalidade de simplificar e favorecer o regime tributário das micro e pequenas empresas.

Observe-se que recentemente foi editada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que revogará a Lei nº 9.317/1996 a partir de 1º de julho de 2007²⁴, quando entrará em vigor o novo regime “Simples nacional” para tributação das micro e pequenas empresas no Brasil, com base no art. 146, III, “d” (introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003)²⁵. De qualquer forma, a redação da LC nº 123/2006 manteve o regime diferenciado da contribuição previdenciária (mantendo sua incidência sobre a “receita”) basicamente nos mesmos moldes da Lei nº 9.317/1996.

3. As Inconstitucionalidades que maculam a Maior Parte das Incidências Tributárias Adicionais sobre a Receita das Atividades Rurais

Como já afirmamos em trabalho anterior, ao tratarmos da forma jurídica de cada uma das incidências adicionais sobre a receita, quase todas elas são inconstitucionais, por não estarem autorizadas na Constituição de 1988, quais sejam: i) contribuição dos clubes de futebol (Lei nº 9.528/1997); ii) contribuição do produtor rural pessoa jurídica (Leis nºs 8.870/1994 e 10.256/2001); iii) contribuição da agroindústria (Lei nº 8.870/1994); iv) contribuição da agroindústria (Lei nº 10.256/2001); v) contribuição do produtor rural pessoa física (Leis nºs 8.540/1992 e 10.256/2001); vi) contribuição dos empregadores rurais ao Senar (Leis nºs 8.540/1992, 8.870/1994 e alterações).

²² Inclui a sujeição ativa dessa contribuição social foi transferida do INSS - Instituto Nacional do Seguro Social para a União Federal, que a exerce por meio da Secretaria da Receita Federal.

²³ Eis o teor integral do inciso IX do art. 170 (redação dada pela EC nº 06/1995): “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

²⁴ Conforme dispõe o art. 89 da Lei Complementar nº 123/2006.

²⁵ E também com base nos arts. 170, IX e 179 da Constituição.

Vimos também que a única forma autorizada constitucionalmente de incidência adicional sobre a receita é a constante do regime Simples, criada pela Lei nº 9.317/1996 e mantida na LC nº 123/2006.

Tendo em vista que em artigo anterior²⁶ já tivemos oportunidade de abordar com detalhamento as inconstitucionalidades que contaminam as incidências *sui generis* sobre a receita, acima elencadas, a seguir cuidaremos apenas de rememorá-las, quais sejam:

- a) as normas de competência das contribuições sociais que atingem a “receita ou o faturamento” não autorizam a criação de outras contribuições sobre as mesmas hipóteses/bases de cálculo;
- b) as incidências adicionais sobre a receita não autorizadas (comentadas anteriormente) representam a criação de contribuições sociais residuais, porém violando os limites indicados no parágrafo 4º do art. 195 da Constituição²⁷;
- c) o art. 195, parágrafo 9º, da Constituição (inserido pela EC nº 20/1998) não tem o condão de permitir casos de *bis in idem* sobre a “receita ou o faturamento” afora os já autorizados expressamente pela Constituição²⁸;
- d) o art. 149, parágrafo 2º, III, da Constituição (inserido pela EC nº 33/2001) também não tem o condão de permitir casos de *bis in idem* sobre a “receita ou o faturamento” afora os já autorizados expressamente pela Constituição²⁹.

²⁶ PETRY, Rodrigo Caramori. “As Contribuições Sociais e a Substituição da Incidência sobre a ‘Folha de Salários’ por Adicionais sobre a ‘Receita’ - Limites Constitucionais: o Caso dos Clubes de Futebol”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 140, pp. 76-91.

²⁷ Todas as incidências adicionais sobre a receita, aqui em estudo, e que não se encontram autorizadas expressamente na Constituição, representam contribuições sociais residuais que não atendem os limites impostos pelo parágrafo 4º do art. 195 da Constituição, pois: i) não representam “novas fontes”, mas simples adicionais à fonte já existente (“receita” ou “faturamento”); ii) não foram criadas por lei complementar; iii) são cumulativas; e iv) possuem fato gerador/base de cálculo próprios de contribuições já previstas e já instituídas (“receita” ou “faturamento”).

²⁸ A Emenda Constitucional nº 20, editada em 15 de dezembro de 1998, inseriu o parágrafo 9º no art. 195, com a seguinte redação: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.” Mais recentemente, a Emenda nº 47, de 5 de setembro de 2005, modificou esse parágrafo 9º, inserindo dois novos critérios para permitir a diferenciação de alíquotas e/ou bases de cálculo das contribuições do art. 195, I, quais sejam: i) porte da empresa; e ii) condição estrutural do mercado de trabalho.

Em nosso entendimento o parágrafo 9º do art. 195 da Constituição só pode implicar a eventual diferenciação numérica (quantitativa) da base de cálculo ou da alíquota das contribuições do art. 195, I. Jamais poderia servir para liberar o legislador de obedecer aos limites materiais ali discriminados para a determinação da base de cálculo de cada contribuição social, respectivamente: “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (...); a receita ou o faturamento; o lucro”.

²⁹ A Emenda Constitucional nº 33, editada em 11 de dezembro de 2001, dentre outras alterações no texto constitucional, inseriu novos dispositivos no art. 149, artigo este que representa a matriz constitucional de competência de todas as contribuições especiais, inclusive as “contribuições sociais” (grupo formado por diversas contribuições, dentre as quais se destacam as incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre a receita, sobre o faturamento e sobre o lucro). Pela leitura apenas literal dos termos da EC nº 33/2001, poderia se interpretar equivocadamente que todas as contribuições sociais poderiam em tese passar a incidir sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”, o que legitimaria as incidências adicionais sobre a receita das pessoas envolvidas com atividades rurais.

Mas devemos acolher aquele que entendemos como o verdadeiro sentido das palavras do parágrafo 2º do art. 149 da Constituição (introduzido pela EC nº 33/2001), e que em nosso entender se restringe apenas a ampliar a competência para instituição das contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep, tributos estes que já colhem a materialidade “resultado das vendas” (faturamento), e que por força da EC nº 33/2001 (como acima descrito) ganharam ampliação na sua incidência, para atingir também, com alíquotas *ad valorem*, a “receita bruta” entendida como “receita total”.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

142

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lídia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2007)



André Carneiro
é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Fernando Netto Boiteux - As sociedades seguradoras e a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98

I - As recentes decisões do Supremo Tribunal Federal. II - A cobertura dos riscos e a atividade das seguradoras. III - A finalidade lucrativa das sociedades seguradoras. IV - As seguradoras e a atividade empresarial. V - O conceito jurídico de receita. VI - Conclusão. 7

Gabriel Lacerda Troianelli - ISS e serviços prestados por agentes da propriedade industrial

1. Introdução. 2. O subitem 10.03 da atual lista de serviços. 3. O subitem 17.01 da atual lista de serviços. 4. O item 17 e a questão dos “congêneres”. 5. Conclusão. 17

Joel Gonçalves de Lima Junior - A Lei Complementar 118 e as demandas ajuizadas após 9 de junho de 2005: uma releitura da decisão do Superior Tribunal de Justiça

1. Introdução. 2. Equacionamento da questão. 3. A decisão de abril daquele ano. 4. Lei tributária no tempo e o Código Tributário. 5. Repensando a retroatividade e o direito adquirido. 6. A impossibilidade de adotar-se exegese que leve ao absurdo. 7. Última consideração. 8. Conclusão. 24

Luís Eduardo Schoueri - Transparência fiscal internacional, proporcionalidade e disponibilidade: considerações acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35

1. Introdução. 2. A ADIn 2.588-1 - situação atual. 3. A proporcionalidade: questão a ser enfrentada. 4. Conclusão. 39

Paulo Roberto Lyrio Pimenta - Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais

1. Introdução. 2. O modelo normativo-constitucional das contribuições especiais. 3. A vinculação das receitas das contribuições. 4. Regramento constitucional da vinculação. 5. Possibilidade de descumprimento dos mandamentos constitucionais. 6. Possibilidade de controle jurisdicional da destinação das receitas das contribuições. 7. Remédios jurídicos idôneos à impugnação do desvio das receitas das contribuições. 8. Tipos de tutela cabíveis. 9. Questões processuais relativas ao tema. 10. Conclusões. 51

Rodrigo Caramori Petry - A contribuição previdenciária sobre a “folha de salários” e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais

1. Introdução. 2. Aspectos críticos das incidências adicionais sobre as receitas das pessoas envolvidas com atividades rurais. 3. As inconstitucionalidades que maculam a maior parte das incidências tributárias adicionais sobre a receita das atividades rurais. 62

Sergio André Rocha - Duração razoável do processo administrativo fiscal

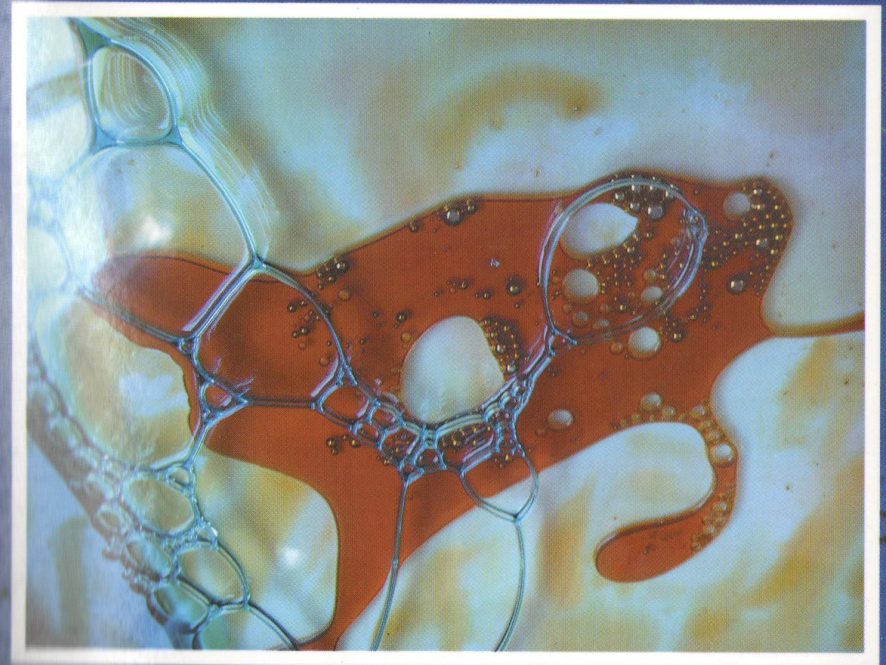
1. Introdução. 2. Duração razoável do processo: direito, princípio ou ambos? 3. Conteúdo do princípio da duração razoável do processo. 4. Duração razoável do processo e impossibilidade material de um processo sem dilações indevidas: os direitos e seu custo. 5. Duração razoável e processo administrativo fiscal. 6. Instrumentos para a garantia da duração razoável do processo administrativo fiscal. 7. Conclusão. 74

Pareceres

Ives Gandra da Silva Martins - Operadoras de turismo: fretamentos e serviços prestados a terceiros no exterior, reservas de hotéis - hipóteses não contempladas por via impositiva

Consulta. Resposta. 87

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



Revista Dialética de Direito Tributário

142

113-7097



113 709422