

Funrural à Luz do Supremo Tribunal Federal

Reflexões sobre o Julgamento do STF no RE 363.852/MG: Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária do Produtor Rural Pessoa Física Empregador na Lei nº 8.540/1992 ("Funrural")

RODRIGO CARAMORI PETRY

Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR.

SUMÁRIO: Introdução; 1 A contribuição previdenciária da Lei nº 8.540/1992; 1.1 A hipótese de incidência/base de cálculo e alíquotas da contribuição; 1.2 A sujeição passiva da contribuição; 2 O julgamento do RE 363.852/MG no STF; 3 A reação do Governo Federal; 4 O desafio da sustentabilidade da previdência rural; 5 Algumas considerações específicas sobre o acórdão de julgamento do RE 363.852/MG; 5.1 O RE 363.852/MG não tratou do "Funrural"; 5.2 A ilegalidade reconhecida pelo voto do Ministro Eros Grau; 5.3 A continuidade da contribuição sobre a folha de salários; 5.4 A continuidade da contribuição do produtor rural pessoa física na condição de segurado da Previdência Social (artigo 12, V e VII, da Lei nº 8.212/1991); 6 A carga tributária do produtor rural: contas a fazer (contribuição previdenciária comum, SAT/RAT, Senar, Incra e FNDE).

INTRODUÇÃO

No presente artigo, nos deteremos em analisar algumas questões de interesse dos produtores rurais pessoas físicas empregadores, em face do julgamento do RE 363.852/MG pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992 no que diz respeito à instituição de contribuição previdenciária sobre a receita bruta da comercialização da produção do empregador produtor rural pessoa física, a ser retida e recolhida, em grande parte, pelas empresas adquirentes, consumidoras, consignatárias e cooperativas, na condição de responsáveis tributárias¹.

Tendo em vista nossas limitações de espaço e a grande divulgação que o inteiro teor do acórdão do RE 363.852/MG recebeu entre a comunidade jurídica, dando ensejo à publicação de diversos artigos informativos sobre os funda-

mentos do julgado, nos preocupamos, no presente artigo, em comentar alguns aspectos que não receberam maior atenção, mas são de grande relevância para o estudo dos reflexos do julgado do STF².

1 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA LEI Nº 8.540/1992

Antes de avançar na análise do julgamento do RE 363.852/MG, observemos como se deu a instituição da polêmica contribuição da Lei nº 8.540/1992 e sua evolução normativa em face das alterações legais posteriores.

Pouco tempo depois do surgimento da lei geral de custeio previdenciário (Lei nº 8.212/1991), fixando a folha de salários como base de cálculo para a contribuição previdenciária dos empregadores em geral, foi editada a Lei nº 8.540/1992, que por meio de seu art. 1º alterou o art. 25 da Lei nº 8.212/1991, para modificar a contribuição previdenciária do empregador produtor rural pessoa física, que passaria a incidir não mais sobre a folha de salários, e sim agora sobre a receita bruta da comercialização da sua produção³.

Além disso, a sujeição passiva da contribuição foi fixada de forma especial: para a maior parte dos casos, os adquirentes e os consignatários dos produtos rurais, assim como as cooperativas, ficaram responsáveis por recolher a contribuição. Essa responsabilidade se operacionalizou, na prática, mediante a retenção do valor da contribuição quando do pagamento pelos produtos, acompanhada de destaque na nota fiscal de venda do produtor ou na nota fiscal de entrada emitida pela empresa recebedora⁴, após o que, essa empresa deveria recolher aos cofres públicos o montante retido/descontado do pagamento.

Na vigência da Lei nº 8.212/1991 e antes da Lei nº 8.540/1992, tal fórmula diferenciada de incidência previdenciária existia exclusivamente para produtores rurais em regime de economia familiar, não empregadores (ou, ao

2 Sobre os fundamentos da inconstitucionalidade da contribuição da Lei nº 8.540/1992, assim como das outras contribuições substitutivas folha-receita no meio rural, veja-se também nossa obra: PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o "faturamento", a "receita" e a "receita operacional" das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 337-396.

3 A vigência da nova contribuição iniciou-se em 24.03.1993, tendo em vista a regra do art. 5º da Lei nº 8.540/1992, e assim obedeceu ao prazo de anterioridade nonagesimal previsto para as contribuições de Seguridade Social pelo § 6º do art. 195 da Constituição. No caso, 24.03.1993 representa o 91º dia após a publicação da Lei nº 8.540/1992 (DOU em 23.12.1992), restando assim cumpridos os 90 dias dentro dos quais deve permanecer suspensa a vigência da nova lei tributária, *in verbis*: "Art. 195. [...] § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado [...]". Mas muitas decisões do TRF da 4ª Região divergem desse entendimento, dando como início da geração de efeitos a data de 23.03.1993 (v.g., TRF 4ª R., AC 2009.71.18.000524-4/RS, 2ª T., Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, unânime, J. 20.10.2009, DE 12.11.2009).

4 Nos casos em que o produtor rural eventualmente não esteja obrigado a emitir documento fiscal (nota fiscal de saída), é o próprio adquirente que emite nota fiscal de entrada, para formalizar a circulação da mercadoria rural ou mesmo para corrigir erros/imprecisões da nota fiscal de saída do produtor.

1 Em alguns casos, o produtor rural pessoa física empregador também pode ser sujeito passivo da contribuição, na condição de contribuinte (tem relação pessoal e direta com o fato gerador).

menos, sem empregados permanentes), classificados como segurados especiais da Previdência Social, conforme previsto no § 8º do art. 195 da Constituição de 1988⁵.

Uma das justificativas do Governo Federal para promover essa alteração da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição previdenciária rural, por meio da Lei nº 8.540/1992, estaria na dificuldade de manter o financiamento constante da Previdência Social por meio do recolhimento sobre a “folha de salários” do empregador rural pessoa física, já que a informalidade e a sazonalidade das relações de emprego no meio rural exigiriam outra forma de contribuição que não estivesse presa à formalização e à manutenção constante de folha de salários por parte desses empregadores.

E para facilitar a arrecadação e evitar a sonegação do novo tributo sobre a produção rural, os adquirentes, consignatários e cooperativas foram responsabilizados pelo recolhimento (vez que, em geral, são em menor número que os produtores pessoas físicas, podem ser melhor fiscalizados e dispõem de melhor estrutura e organização para cumprir com obrigações fiscais), sendo-lhes atribuído o direito de exigir o reembolso/retenção da quantia ao vendedor da produção (empregador produtor rural pessoa física).

Vejamos melhor a estrutura da contribuição, apontando sua evolução conforme as sucessivas alterações legais até o presente momento.

1.1 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA/BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO

a) Lei nº 8.540/1992

Para entender melhor o tributo em estudo, veja-se a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/1992 ao art. 25 da Lei nº 8.212/1991 à época, definindo as alíquotas e a hipótese de incidência/base de cálculo, *ipsis litteris*:

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V [empregador produtor rural pessoa física] e no inciso VII do art. 12 [produtor rural em regime familiar] desta lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I – dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II – um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho. (explicitamos entre colchetes)

5 Eis a redação vigente à época da edição da Lei nº 8.540/1992, que foi alterada pela EC 20/1998 posteriormente apenas para excluir os garimpeiros, *in verbis*: “§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a Seguridade Social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”.

Note-se que a Lei nº 8.540/1992, ao apontar a base de cálculo do novo tributo, acaba por indicar também sua hipótese de incidência, embora de maneira pouco clara⁶. A contribuição previdenciária patronal aqui não recairia mais sobre a folha de salários, passando a incidir sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção”. A regulamentação previdenciária, porém, acabou adotando como fato gerador da contribuição a “comercialização da produção rural” (*vide*, atualmente, o inciso IV do art. 51 da Instrução Normativa SRFB nº 971/2009).

b) MP 1.523/1996 e Lei nº 9.528/1997

Após a edição da Lei nº 8.540/1992, foi editada a Medida Provisória nº 1.523/1996 (DOU em 14.10.1996), para efeito de deixar mais clara a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/1991 e majorar a alíquota da contribuição do empregador produtor rural pessoa física, de 2% para 2,5%, ao mesmo tempo em que manteve a alíquota da contribuição ao SAT em 0,1%, ambas sobre a receita bruta da comercialização da produção rural. A nova alíquota de 2,5% passou a vigorar, por força da regra de anterioridade (art. 195, § 6º, da CF), apenas em 13.01.1997.

Após diversas reedições, a citada MP ganhou o número nº 1.596-14/1996, quando então tal versão da MP foi finalmente convertida na Lei nº 9.528/1997 (DOU em 11.12.1997), que alterou novamente o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 para reduzir a alíquota da contribuição principal para os originais 2%, passando nessa parte a vigorar de imediato, na data de sua publicação, em 11.12.1997.

c) Lei nº 10.256/2001

Em 9 de julho de 2001 foi editada a Lei nº 10.256. No que diz respeito ao regime jurídico previdenciário do empregador produtor rural pessoa física, tal lei apenas fixou, no *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, que a contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural teria efeito substitutivo em relação à contribuição sobre a folha de salários.

6 Esse fato levou alguns contribuintes a pleitear no Judiciário a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da contribuição sob o argumento de ter sido ferido o princípio da legalidade estrita na instituição do tributo (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), pois o fato gerador da contribuição não teria sido definido na Lei nº 8.540/1992, apenas ficando expresso na regulamentação. O argumento não vingou no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu que o fato gerador havia sido fixado pela própria Lei nº 8.540/1992, embora não de forma clara, como a “comercialização da produção rural”. Nesse sentido: TRF 4ª R., AC 2002.70.01.001042-6/PR, 2ª T., Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, unânime, J. 10.02.2004.

7 “Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de:
I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;
II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente de trabalho.”

d) Lei nº 11.718/2008

Mais recentemente, a Lei nº 11.718, de 20.06.2008 (conversão, com alterações, da MP 410/2007), entre outras modificações do regime previdenciário rural, promoveu uma ampliação da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo empregador produtor rural pessoa física, inserindo certos produtos rurais antes desonerados, e até mesmo incluindo serviços rurais na esfera de incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei nº 8.540/1992.

1.2 A SUJEIÇÃO PASSIVA DA CONTRIBUIÇÃO

a) Lei nº 8.540/1992

A sujeição passiva da contribuição, conforme a Lei nº 8.540/1992, foi dividida entre os produtores rurais pessoas físicas empregadores, na condição de contribuintes⁸; e os adquirentes, os consignatários e as cooperativas, na condição de responsáveis tributários⁹, tudo a depender da forma de comercialização da produção.

- *Sujeição passiva do produtor rural pessoa física empregador*

A obrigação do recolhimento da contribuição ficou com o produtor rural apenas no caso deste comercializar sua produção para o exterior (exportação dos produtos)¹⁰, ou diretamente ao consumidor no varejo, conforme previsto no art. 1º da Lei nº 8.540/1992, que deu nova redação ao inciso X do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, nos seguintes termos:

Art. 30. [...] X – a pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 [empregador produtor rural pessoa física] e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção no exterior ou, diretamente, no varejo, ao consumidor. (explicitamos entre colchetes)

- *Sujeição passiva do adquirente, do consignatário e da cooperativa*

Conforme estabeleceu a Lei nº 8.540/1992, nos casos em que o empregador produtor rural pessoa física comercializasse sua produção no mercado

8 O Código Tributário Nacional define tecnicamente a condição jurídica do chamado “contribuinte”, *ipsis litteris*: “Art. 121. [...] Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; [...]”.

9 Responsável é aquele que embora tenha relação apenas indireta com o fato gerador, é colocado pela lei como obrigado ao pagamento do tributo surgido por fato do contribuinte (*vide arts. 121, II, e 128 do CTN*).

10 Entretanto, lembramos que atualmente e desde a Emenda Constitucional nº 33/2001, o art. 149, § 2º, I, da Constituição prevê imunidade tributária contra contribuições sociais potencialmente incidentes sobre receitas decorrentes de exportação, o que a nosso ver dispensa o recolhimento da contribuição previdenciária em comento.

interno, para adquirente, consignatário ou cooperativa, a obrigação pelo pagamento da contribuição previdenciária seria de responsabilidade dos mesmos. Note-se que o consignatário seria responsável pelo tributo rural em face da comercialização por intermédio de consignação para posterior venda; e a cooperativa seria responsável pelo tributo rural em face do recebimento da produção do cooperado, para posterior comercialização.

Essa atribuição de responsabilidade tributária, na modalidade de “substituição” (art. 128 do Código Tributário Nacional)¹¹, foi introduzida pelo art. 1º da Lei nº 8.540/1992 pela simples inserção, no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, do empregador produtor rural pessoa física, que assim passou a ter a mesma fórmula de recolhimento sobre a receita bruta da produção rural, antes exclusiva para o segurado especial.

A responsabilidade tributária já existia para os adquirentes dos produtos vendidos por produtor rural classificado como segurado especial, conforme previa o inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 desde sua redação original, ao se remeter à fórmula de incidência sobre a receita bruta da produção, prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/1991. Consequentemente, uma vez ampliado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/1992 o alcance do art. 25, para agora também aplicar-se ao empregador produtor rural pessoa física, automaticamente a hipótese de responsabilidade tributária do inciso III do art. 30 da mesma lei passaria a alcançar os adquirentes de produtos destes novos sujeitos. Foi o que ocorreu.

Nota-se que a Lei nº 8.540/1992 não alterou a redação desse inciso III do art. 30, pois tal dispositivo se remete ao que esteja previsto no art. 25. Daí a ampliação do art. 25 gera a ampliação automática do alcance o inciso III do art. 30. Cremos ter sido claros. A questão se resume à técnica redacional das leis.

Ainda observamos que a redação original do inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 havia sido alterada pela Lei nº 8.444/1992, pouco antes da Lei nº 8.540/1992, mas apenas para efeito de postergar a data para o adquirente da produção recolher a contribuição¹².

Enfim, veja-se abaixo a redação do inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 vigente no momento da edição da Lei nº 8.540/1992, que passava com ela a ser aplicável não somente ao adquirente da produção de segurados especiais, mas

11 “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. No caso analisado entendemos que a responsabilidade do contribuinte (produtor rural pessoa física) foi excluída, atribuindo-se ao responsável (adquirente) direito de sub-rogação contra ele. Em sentido contrário, entendendo pela solidariedade entre adquirentes e produtores, com base no art. 124, I, do CTN, veja-se: GUELLER, Marta Maria R. Penteado. A contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física. In: MARTINEZ, Wladimir Novaes (Coord.). *Temas atuais de direito do trabalho e direito previdenciário rural*: homenagem a Antenor Pelegrino. São Paulo: LTr, 2006. p. 114.

12 Originalmente, o adquirente da produção rural de produtor rural em regime de economia familiar (classificado como segurado especial) deveria recolher a contribuição até o 5º dia útil do mês seguinte ao da operação de venda ou consignação da produção.

também ao adquirente, consignatário e cooperativa que recebessem a produção de empregadores produtores rurais pessoa física em face da inclusão deste contribuinte nas regras do art. 25, *ipsis litteris*:

Art. 30. [...] III – o adquirente, o consignatário ou a cooperativa são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta lei [em verdade duas contribuições, a partir da Lei nº 8.540/1992: a contribuição do segurado especial e também a contribuição do empregador produtor rural pessoa física] até o 15º (décimo quinto) dia útil do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção. (explicitamos entre colchetes)

Como se vê, era melhor que o inciso III houvesse sido alterado pela Lei nº 8.540/1992, para constar no plural o vocábulo “contribuição do art. 25”, já que a partir da nova lei estávamos diante de duas contribuições no art. 25 da Lei nº 8.212/1991. Mas ficou no singular, como mera imperfeição redacional superável.

Já o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 precisava mesmo ser alterado pela Lei nº 8.540/1992, pois a redação original mencionava apenas o segurado especial no que dizia respeito ao direito de sub-rogação do adquirente (responsável) por ter pago a contribuição do segurado especial (contribuinte). Daí o art. 1º da Lei nº 8.540/1992 alterar o citado dispositivo, para determinar que ficava ampliado o direito de sub-rogação também ao adquirente da produção de empregador produtor rural pessoa física, *ipsis litteris*:

Art. 30. [...] IV – o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 [empregador produtor rural pessoa física] e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento. (explicitamos entre colchetes)

b) MP 1.523-9/1997 e a Lei nº 9.528/1997

Com a edição da MP 1.523-9/1996 (DOU em 28.06.1997) e sua posterior conversão na Lei nº 9.528/1997, houve mudança na determinação da sujeição passiva da contribuição previdenciária da Lei nº 8.540/1992.

• *Sujeição passiva do produtor rural pessoa física empregador*

Lembre-se que a Lei nº 8.540/1992 só determinou a sujeição passiva do próprio produtor rural empregador no caso do mesmo vender sua produção no exterior, ou no varejo, a pessoas físicas (*vide* incisos III e X do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, vigentes com a Lei nº 8.540/1992).

Ficaram de fora as situações de venda no mercado interno a outras pessoas físicas não caracterizadas como empresa para fins previdenciários, como no caso de segurados especiais ou outros produtores rurais empregadores. Nessas situações, eram essas pessoas físicas que acabaram ficando responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição, na condição de “adquirentes” da produção rural, já que a Lei nº 8.540/1992 não exigia que o adquirente, responsável por reter e recolher a contribuição, fosse

uma “empresa” entendida como pessoa jurídica ou pessoa física empresário individual¹³.

Com isso, a Lei nº 8.540/1992 nessa parte dificultou a efetividade da norma tributária, pois obrigou a retenção e o recolhimento por pessoas físicas sem a mesma condição econômica e a organização das pessoas jurídicas/empresas. Parece-nos que seria mais eficaz, do ponto de vista estritamente arrecadatário, que nesses casos a obrigação tributária permanecesse com o próprio vendedor da produção rural, o produtor pessoa física.

E foi justamente o que ocorreu com a MP 1.523-9/1997 (DOU em 28.06.1997). Ela determinou que a sujeição passiva da contribuição ficaria com o produtor rural pessoa física empregador, como contribuinte, mesmo no caso deste realizar a venda da sua produção a outras pessoas físicas ainda que não no varejo a consumidores finais, especificamente no caso de venda a outros produtores pessoas físicas, sejam eles empregadores ou segurados especiais.

Isso se deu mediante alteração do inciso X do art. 30 da Lei nº 8.212/1991¹⁴. Ampliou-se, assim, a sujeição passiva do empregador produtor rural pessoa física para a contribuição da Lei nº 8.540/1992¹⁵. A situação restou inalterada mesmo após sucessivas reedições da MP 1.523-9/1997, até a versão 1.596-14/1997 ser convertida na Lei nº 9.528/1997, que manteve a mesma regra de sujeição passiva.

• *Sujeição passiva da empresa adquirente, consumidora ou consignatária e de cooperativa*

Note-se que a MP 1.523-9/1997 (DOU em 28.06.1997) alterou a redação dos incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 para limitar os casos de responsabilidade pelo recolhimento da contribuição previdenciária do empregador produtor rural pessoa física apenas às empresas, na condição de adquirentes, consumidoras ou consignatárias de produtos rurais (aqui entendido o vocábulo “empresas” nos termos do *caput* do art. 15 da Lei nº 8.212/1991), além das cooperativas.

13 Observe-se o inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, vigente com a Lei nº 8.540/1992, que previa como responsáveis tributários apenas “o adquirente, o consignatário ou a cooperativa”. A lei não fazia exigência do adquirente ou do consignatário ser empresa ou pessoa jurídica. No mesmo sentido ficou a redação do inciso IV do mesmo art. 30 da Lei nº 8.212/1991, por força da Lei nº 8.540/1992.

14 Eis a redação dada pela MP 1.523-9/1997: “X – a pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem sua produção: a) no exterior; b) diretamente, no varejo, ao consumidor pessoa física; c) à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12; d) ao segurado especial”.

15 A mudança de sujeição passiva da contribuição nos parece exigir o atendimento à regra constitucional da anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6º, da CF/1988. Lembramos que tal regra exige 90 dias de prazo para início da vigência de lei que aumente ou mesmo modifique a estrutura de contribuição destinada à Seguridade Social. A regra, assim nos parece, aplica-se a ambos os envolvidos no presente caso, gerando efeitos diametralmente diversos: para aquele que irá adquirir a sujeição passiva (produtor) há suspensão da nova condição por 90 dias, enquanto para aquele que se verá livre da mesma (adquirente) há permanência nessa condição por mais 90 dias. O art. 10 da MP 1.523-9/1997 nos parece inclusive admitir tal interpretação. Apenas para uma visão geral do tema da anterioridade, confira-se: PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 75-92, nov. 2009.

Entenda-se aqui como “empresas” responsáveis pela contribuição apenas as pessoas jurídicas (sociedades) ou pessoas físicas caracterizadas como empresárias individuais¹⁶. Nesse sentido, note-se que a MP 1.523-9/1997 também inseriu o inciso XI no art. 30 da Lei nº 8.212/1991, para esclarecer que se aplica o disposto no inciso III e IV (responsabilidade pelo recolhimento da contribuição da Lei nº 8.540/1992) também no caso de o adquirente dos produtos rurais ser uma pessoa física comerciante (empresário individual)¹⁷.

A mesma MP 1.523-9/1997 atribuiu mais um ônus para as empresas adquirentes, consumidoras ou consignatárias e as cooperativas, ao alterar os incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991: ficaram elas responsáveis pelo recolhimento da contribuição da Lei nº 8.540/1992 mesmo que a aquisição tenha sido realizada de intermediário pessoa física, e não diretamente do produtor rural pessoa física.

Com essa regra, elas só podem se livrar do recolhimento se tomarem o cuidado de exigir do intermediário pessoa física a comprovação de que o produtor rural já recolheu a contribuição na condição de contribuinte, conforme permite intuir a parte final do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 já com a redação dada pela MP 1.523-9/1997¹⁸. A conversão desta MP, após sucessivas reedições, na Lei nº 9.528/1997, não alterou essa regra.

c) Lei nº 11.718/2008

Mais recentemente, a Lei nº 11.718/2008 trouxe novas alterações ao art. 30 da Lei nº 8.212/1991, apenas para adaptar aqui a ampliação da incidência da contribuição da Lei nº 8.540/1992 feita pela própria Lei nº 11.718/2008 no art. 25 da Lei nº 8.212/1991, e já comentada em item anterior. A lei fixou nova sujeição passiva do produtor rural pessoa física empregador, que passou a ser obrigado a recolher a contribuição diretamente também no caso de artesanato ou exercício de atividade artística rural, assim como no caso da prestação de serviços rurais voltados ao turismo e entretenimento.

2 O JULGAMENTO DO RE 363.852/MG NO STF

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 363.852/MG, entendeu que a contribuição previdenciária da Lei nº 8.540/1992 não encontraria fundamento de validade na Constituição Federal em sua redação vigente à época da edição

16 Note-se que o art. 15 da Lei nº 8.212/1991 também inclui pessoas físicas prestadoras de serviços autônomas como empresas, mas apenas em relação aos segurados que tenham sob suas ordens. “Empresa”, portanto, é de regra vocábulo usado apenas para designar sociedades ou firmas individuais.

17 “Art. 30. [...] XI – aplica-se o disposto nos incisos III e IV deste artigo [responsabilidade pelo pagamento da contribuição previdenciária] à pessoa física não produtor rural que adquire produção para venda no varejo a consumidor pessoa física.” (explicitamos entre colchetes)

18 Como, no caso, a empresa adquirente acaba repassando o ônus da contribuição ao vendedor (intermediário pessoa física), mediante desconto do tributo sobre o preço a ser pago pelos produtos rurais, também é do interesse do intermediário pessoa física comprovar o recolhimento da contribuição pelo produtor rural que lhe vendeu a produção. Assim, a sistemática de sujeição passiva acaba atendendo bem aos interesses arrecadatários.

da referida lei. Ou, por outras palavras, o art. 195, que prevê normas de competência legislativa tributária autorizando a União a instituir determinadas contribuições para o financiamento da Seguridade Social, não permitiu a instituição de contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural do empregador produtor rural pessoa física, até que a Emenda nº 20/1998 ampliasse as matérias possíveis de tributação para a Seguridade Social, incluindo entre elas a “receita” dos empregadores. Essa foi a posição do STF no RE 363.852/MG.

A análise dos votos dos ministros atuantes no citado julgamento pode suscitar diversos questionamentos sobre os fundamentos da decisão, mas não temos a pretensão de abordá-los aqui, como já referido. Vamos analisar outros aspectos relacionados ao tema. Enfim, o principal trecho da ementa de julgamento do RE 363.852/MG no STF é o seguinte:

[...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/1991 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/1998 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR – Ante o Texto Constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/1992 e nº 9.528/1997. Aplicação de leis no tempo. Considerações.

[...].

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade e nos termos do voto do relator, em conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do recolhimento por sub-rogação sobre a ‘receita bruta proveniente da comercialização da produção rural’ de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, que deu nova redação aos arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/1997, até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/1998, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Ministra Ellen Gracie, em sessão presidida pelo Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

(STF, RE 363.852/MG, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, J. 03.02.2010, DJe-071, Divulg. 22.04.2010, Publ. 23.04.2010)

Preliminarmente, cumpre observar que a aludida decisão do STF gera efeitos apenas para as empresas rurais envolvidas no respectivo processo¹⁹, mas serve como importante precedente judicial sobre o tema²⁰. Isso

19 As empresas Frigorífico Mataboi S/A e Mataboi Ltda.

20 Até o presente momento, a decisão do RE 363.852/MG afasta a cobrança apenas para os contribuintes envolvidos no processo em questão, ou para outros contribuintes que venham a ter êxito na discussão perante o Poder Judiciário. Isso porque a coisa julgada no controle difuso (caso do RE 363.852/MG) gera efeitos apenas entre as partes envolvidas no processo, a não ser que o Senado Federal venha a editar uma Resolução para suspensão dos efeitos da Lei nº 8.540/1992 (nos termos do art. 52, X, da CF/1988); ou no caso da edição de súmula vinculante

deve animar os produtores rurais (pessoas físicas ou jurídicas) que possuam ações em curso ou que pretendem ajuizar ações com o objetivo de se verem livres do recolhimento da contribuição, além de recuperar os valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) ou até 10 (dez) anos²¹, seja por meio de restituição do indébito em dinheiro (precatório), seja por meio de compensação com débitos previdenciários²².

Porém, recomenda-se cautela aos interessados na discussão judicial, pois em cada caso devem ser avaliados os reflexos jurídicos da inconstitucionalidade da Lei nº 8.540/1992, especialmente em vista da continuidade da vigência da Lei nº 8.212/1991, da diferenciação de regime jurídico-tributário entre produtores e adquirentes da produção (que interfere na legitimidade ativa e na natureza dos pedidos feitos na ação judicial), assim como deve ser verificada a atividade própria de cada produtor (tipo de produção rural²³, destinatário da produção²⁴, etc.).

pelo STF (art. 103-A da CF/1988); ou no caso da edição de algum outro ato administrativo (poderiam ter esse efeito prático o decreto presidencial, nos termos da Lei nº 9.430/1996, ou ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro da Fazenda (conforme delegação dada pela Lei nº 10.522/2002); ou súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que dispense a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais em casos de “jurisprudência iterativa dos tribunais” em favor dos contribuintes, especialmente do Supremo Tribunal Federal ou de outros tribunais superiores (conforme art. 4º, XII, da LC 73/1993 e art. 4º da Lei nº 9.469/1997); ou mesmo um ato legislativo (v.g. lei), que possa ampliar para todos os contribuintes o efeito da decisão proferida no caso do RE 363.852/MG. Mas, ao que nos parece, a intensa litigiosidade em torno da matéria, assim como o inconformismo demonstrado pela União Federal com o recente julgamento do RE 363.852/MG não devem favorecer, ao menos nesse primeiro momento, quaisquer desses atos de ampliação de efeitos à decisão do RE 363.852/MG. Cabe a cada contribuinte (produtor rural) ajuizar sua medida própria, seja individualmente ou mesmo em grupo (litisconsórcio ativo facultativo nos termos do art. 46 do CPC). O TRF da 4ª Região, excepcionalmente, já acatou até mesmo a legitimidade ativa para cooperativa, atuando por meio de representação de seus associados (TRF 4ª R., AC 2003.71.00.023960-9/RS, 2ª T., Rel. Des. Dirceu de Almeida Soares, unânime, J. 19.04.2005).

21 A depender da aplicação da Lei Complementar nº 118/2005.

22 A legitimidade ativa para buscar a restituição do indébito tributário, em regra, é do produtor rural pessoa física empregador que comercializa sua produção e não da adquirente dos produtos, como inclusive já reconhecido pela jurisprudência do STJ, como demonstra o seguinte trecho de ementa de julgamento: “1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que a pessoa jurídica adquirente de produtos rurais é responsável tributário pelo recolhimento da contribuição para o Funrural sobre a comercialização do produto agrícola, tendo legitimidade tão somente para discutir a legalidade ou constitucionalidade da exigência, mas não para pleitear em nome próprio a restituição ou compensação do tributo, a não ser que atendidos os ditames do art. 166 do CTN. 2. Na hipótese da contribuição previdenciária exigida do produtor rural incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS, de forma que, nessa sistemática, o adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo” (STJ, REsp 961.178/RS, 2ª T., Relª Min. Eliana Calmon, unânime, J. 07.05.2009, DJ 25.05.2009).

23 Observe-se inclusive que, até a entrada em vigor da Lei nº 11.718/2008, diversos produtos rurais estavam excluídos da base de cálculo da contribuição da Lei nº 8.540/1992, como era o caso de sementes, mudas para plantio/reflorestamento, sêmens e embriões para reprodução animal, assim como os próprios animais destinados à criação ou como cobaias de experimentos científicos. Essa desoneração da produção rural era prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 8.212/1991 desde a instituição da contribuição da Lei nº 8.540/1992, mas foi revogada quando da conversão da Medida Provisória nº 447/2008 na Lei nº 11.718/2008, que incorporou diversos dispositivos antes constantes de Projeto de Lei nº 6.852/2006, apresentado pelo Poder Executivo Federal para alterar regras da Previdência Social do setor rural. A revogação da exclusão da base de cálculo (equivalente à isenção) da contribuição deveria passar a vigorar apenas após 90 dias da publicação da referida lei (art. 195, § 6º, da CF), mas tal prazo não foi obedecido pelo art. 13 da Lei nº 11.718/2008, que determinou vigência imediata para a cobrança. Sobre a aplicação da anterioridade aos casos de revogação de benefícios fiscais, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 78-83, nov. 2009.

24 Observando que atualmente a receita obtida com exportação (inclusive a exportação de produção rural), por força da Emenda nº 33/2001, é imune à incidência de contribuições sociais, inclusive previdenciárias, como é o caso da contribuição da Lei nº 8.540/1992.

Ainda é de se observar que o regime jurídico-tributário do produtor rural pessoa física empregador recebeu, após as Leis nºs 8.540/1992 e 9.528/1997 (que foram objeto de julgamento pelo STF no RE 363.852/MG), modificações pelas Leis nºs 10.256/2001, 11.718/2008 e 11.933/2009²⁵.

3 A REAÇÃO DO GOVERNO FEDERAL

A União Federal já demonstra preocupação com a perda na arrecadação do tributo declarado ilegítimo pelo STF, e arma estratégias para tentar reverter o entendimento do Supremo, pois o julgado pode ser usado como fundamento contra a cobrança de outras contribuições instituídas a título de substituição folha-receita, envolvendo as empresas de produção rural e as agroindústrias (Leis nºs 8.870/1994, 10.256/2001 e alterações). Também é de se observar que ainda está pendente de julgamento o RE 596.177/RS, tratando da Lei nº 8.540/1992, com fundamentos um pouco diversos do RE 363.852/MG e cuja repercussão geral foi reconhecida em setembro de 2009 pelo STF²⁶, o que talvez seja visto pela União Federal como uma oportunidade para se tentar uma reanálise da questão.

A preocupação econômica do governo, embora em parte compreensível, tenta justificar de forma “extrajurídica” uma contrariedade à Constituição Federal, já denunciada e atacada há muito tempo no Poder Judiciário. Embora os julgadores dos tribunais regionais federais em sua maioria não estivessem favoráveis ao pleito dos contribuintes, acreditávamos, mesmo assim, que o Supremo pudesse reconhecê-lo legítimo, como efetivamente veio a ocorrer no julgamento do RE 363.852/MG²⁷.

4 O DESAFIO DA SUSTENTABILIDADE DA PREVIDÊNCIA RURAL

Nossa abordagem do tema não é oportunista. Já havíamos tratado do assunto em outros trabalhos²⁸, e estamos conscientes das necessidades arca-

25 Observamos que a Lei nº 11.933/2009 apenas alterou o prazo de pagamento da contribuição criada pela Lei nº 8.540/1992, fixando-a até o dia 20 do mês subsequente ao da operação de comercialização da produção rural.

26 RE 596.177/RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, J. 17.09.2009, DJe-191, Divulg. 08.10.2009, Publ. 09.10.2009.

27 A propósito, a decisão do STF favorável aos contribuintes rurais no RE 363.852/MG não é uma absoluta novidade para nós. Muito antes desse julgamento o Supremo já havia sinalizado pela possível inconstitucionalidade da criação de contribuições previdenciárias em forma de substituição “folha-receita”, especialmente quando analisou a ADIn 1.103-1/DF, que tratou de caso semelhante, envolvendo as agroindústrias em face da Lei nº 8.870/1994. Mas nesse caso a inconstitucionalidade da contribuição era mais evidente, pois a lei não determinava a incidência da contribuição sobre a “receita da venda da produção rural”, e sim sobre o “valor estimado da produção agrícola própria” das agroindústrias. Tributou, assim, uma materialidade econômica (“valor estimado da produção”) que está muito longe de corresponder ao “faturamento” mencionado no art. 195, I, da Constituição, quando prevê as possíveis bases para incidência das contribuições que financiam a Seguridade Social.

28 PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009; PETRY, Rodrigo Caramori. A contribuição previdenciária sobre a “folha de salários” e sua substituição

datórias previdenciárias e das dificuldades enfrentadas pelos sucessivos governos federais em construir um regime previdenciário sustentável em relação às contribuições sociais arrecadadas dos rurícolas.

Nesse sentido, é preciso reconhecer que a arrecadação de contribuições previdenciárias na área rural é dificultada pela informalidade das relações de trabalho e pela instabilidade dos vínculos de emprego devido à sazonalidade inerente às atividades rurais (períodos de safra, plantio, etc.), além de ser atividade econômica intensamente influenciada por fatores climáticos e outros eventos naturais, em grande parte incontrolláveis e imprevisíveis, e que afetam o nível de atividade no campo. A busca de fórmulas alternativas à tributação sobre a folha de salários faz parte dessa problemática, mas não pode desconsiderar os limites ao poder de tributar, fixados na Constituição.

Ou seja, ao mesmo tempo em que devemos buscar a sustentabilidade da previdência rural, precisamos respeitar as rígidas regras constitucionais que limitam o poder de tributar, especialmente as regras de competência legislativa tributária da Constituição de 1988, que delimitam de forma estrita a instituição de tributos. Entendam-se aqui abrangidas por essas limitações também as contribuições sociais voltadas ao financiamento da Seguridade Social, como o é a contribuição previdenciária do empregador produtor rural pessoa física.

A governabilidade do País precisa andar de mãos dadas com a segurança jurídica, para assim proporcionar a estabilidade e a justa proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

5 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS SOBRE O ACÓRDÃO DE JULGAMENTO DO RE 363.852/MG

5.1 O RE 363.852/MG NÃO TRATOU DO “FUNRURAL”

No momento imediatamente anterior à instituição da polêmica contribuição da Lei nº 8.540/1992, estava em vigor a Lei nº 8.212/1991, que conforme dispôs o art. 59 do ADCT da Constituição de 1988²⁹, instituiu o plano de custeio da Seguridade Social para dar efetividade aos ditames do art. 195 do Texto Magno, consubstanciando assim o principal marco legal a partir do qual nosso

por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 142, p. 62-73, jul. 2007.

29 “Art. 59. Os projetos de lei relativos à organização da Seguridade Social e aos planos de custeio e de benefício serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los.

Parágrafo único. Aprovados pelo Congresso Nacional, os planos serão implantados progressivamente nos dezoito meses seguintes.”

sistema tributário abandonou os tributos previdenciários vigentes no regime da CF/1969 e que foram apenas provisoriamente recepcionados pela Constituição de 1988, como foi o caso da “contribuição ao Funrural”, há muito já extinta e que não se confunde com a contribuição da Lei nº 8.540/1992, embora tivesse uma estrutura normativa semelhante³⁰.

No que diz respeito aos empregadores produtores rurais pessoas físicas, a Lei nº 8.212/1991, em sua redação original, previu que recolheriam a contribuição previdenciária patronal como “equiparados a empresa”, com alíquota de 20%, tendo por base de incidência a folha de salários de seus empregados³¹, além de recolherem a contribuição adicional ao SAT (Seguro Acidentes de Trabalho), com alíquota máxima, de 3% (conforme o risco definido para atividade agropecuária pelo decreto regulamentador vigente à época)³².

Conclui-se, portanto, que o julgamento do RE 363.852/MG não tratou do Funrural, embora seja comum encontrarmos artigos doutrinários e mesmo manifestações jurisprudenciais, denominando a contribuição da Lei nº 8.540/1992 de “contribuição ao Funrural”.

5.2 A ILEGALIDADE RECONHECIDA PELO VOTO DO MINISTRO EROS GRAU

O fato da Lei nº 8.540/1992 não ter definido de forma expressa a hipótese de incidência/fato gerador da nova contribuição levou alguns contribuintes a pleitear no Judiciário a declaração de inconstitucionalidade e ilegalidade da contribuição sob o argumento de ter sido ferido o princípio da legalidade estrita na instituição do tributo (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), pois o fato gerador da contribuição não teria sido definido na Lei nº 8.540/1992, apenas ficando expresso na regulamentação infralegal.

30 A “contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural” da LC 11/1971, que tinha alíquota de 2% sobre o “valor comercial dos produtos rurais”, foi extinta por não encontrar base no texto da CF/1988, mas parou de vigorar apenas a partir da vigência das Leis nºs 8.212 e 8.213, de 1991 (o Funrural foi constituído como uma autarquia destinatária dos recursos e sua estrutura também foi extinta). Note-se que a promulgação de um novo Texto Constitucional, em 1988, representou o fim de algumas cobranças fiscais baseadas no regime constitucional tributário anterior, mas não as fez desaparecer todas de imediato, pois isso provocaria uma ruptura brusca na arrecadação tributária, gerando conseqüentemente um impacto muito negativo para a estabilidade financeira do País, inclusive para os serviços de saúde, previdência e assistência social, que compunham um conjunto oneroso de serviços para a estrutura da Seguridade Social.

31 Conforme art. 12, V, da Lei nº 8.212/1991, em sua redação original, o produtor rural pessoa física empregador é equiparado a trabalhador autônomo para efeito de recolhimento de sua contribuição como segurado da previdência, e ao mesmo tempo é equiparado à empresa para efeito de contribuições patronais previdenciárias, conforme prevê o parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*: “Art. 15. [...] Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado [produtor rural pessoa física empregador] em relação a segurado que lhe presta serviço [...]” (explicitamos entre colchetes).

32 *Vide* tabela de alíquotas do SAT constante do anexo do Decreto nº 356/1991.

O argumento não vingou no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu que o fato gerador da contribuição havia sido fixado pela própria Lei nº 8.540/1992, embora não de forma clara, como a “comercialização da produção rural”³³. Entretanto, é interessante notar que o Ministro Eros Grau, em seu voto no julgamento do RE 363.852/MG, reconheceu ilegalidade na ausência de discriminação clara do fato gerador da contribuição da Lei nº 8.540/1992.

5.3 A CONTINUIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS

Ao mesmo tempo em que o art. 1º da Lei nº 8.540/1992 modificou o art. 25 da Lei nº 8.212/1991 para instituir a nova contribuição previdenciária patronal sobre a receita bruta da produção, também inseriu o § 5º no art. 22 da Lei nº 8.212/1991 para dispensar expressamente o produtor de recolher a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários³⁴. Reflexo disso foi que o empregador produtor rural pessoa física dedicado exclusivamente a atividades cuja venda da produção foi “isentada” da nova contribuição previdenciária pelo § 4º do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, ficou conseqüentemente dispensado pela Lei nº 8.540/1992 de contribuir para a Previdência Social na condição de empregador.

Observamos que, na prática, a contribuição sobre a receita da produção passou a substituir a contribuição sobre a folha de salários do empregador produtor rural pessoa física, embora tecnicamente devemos entender que a Lei nº 8.540/1992 suprimiu/extinguiu essa última contribuição (sobre a folha) para o produtor rural pessoa física empregador e, concomitantemente, criou para ele uma nova contribuição previdenciária, agora sobre a receita bruta da comercialização.

Note-se que a substituição ou a supressão, no caso, geram conseqüências jurídicas distintas, inclusive em relação ao julgamento do STF no RE 363.852/MG. Parece-nos que o próprio Governo Federal atentou-se para o fato, o que explica a posterior edição da Lei nº 10.256/2001 para fixar a nova contribuição previdenciária como mera substituição da contribuição sobre a folha de salários.

Tal lei modificou a redação do *caput* do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, para efeito de deixar expresso que a contribuição sobre a receita da comercialização da produção rural seria apenas substitutiva da contribuição sobre a folha

33 TRF 4ª R., AC 2002.70.01.001042-6/PR, 2ª T., Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, unânime, J. 10.02.2004.

34 “§ 5º O disposto neste artigo [contribuição patronal com alíquota de 20% sobre a folha de salários dos empregados e avulsos e contribuição ao SAT (calculada na época em 3% para o meio rural), também sobre a folha de salários] não se aplica à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 desta lei [empregador produtor rural pessoa física].” (explicitamos entre colchetes)

de salários, ou seja, a dispensa de contribuir sobre a folha só seria possível se o contribuinte estivesse sujeito à contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural.

Para confirmar nossa conclusão, observe-se que a mesma Lei nº 10.256/2001 revogou o § 5º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (antes inserido pela Lei nº 8.540/1992), ou seja, revogou a supressão da contribuição sobre a folha de salários do produtor rural pessoa física empregador. Deixou-se, assim, claro que a contribuição sobre a folha de salários não estava mais simplesmente “extinta” para o produtor rural empregador, mas apenas “substituída” pela contribuição sobre a receita da comercialização da produção rural.

Assim, em havendo queda da contribuição da Lei nº 8.540/1992 (seja por revogação ou mesmo em face da declaração de inconstitucionalidade), há automática sujeição do produtor rural à contribuição sobre a folha de salários, o que deve ser levado em conta pelos interessados no precedente firmado pelo RE 363.852/MG.

Diversamente, no período anterior à vigência da Lei nº 10.256/2001, enquanto vigente a regra da Lei nº 8.540/1992 que suprimia a contribuição sobre a folha de salários do produtor rural pessoa física empregador, não pode haver o restabelecimento da cobrança da contribuição sobre a folha de salários desse mesmo contribuinte, pois ela foi suprimida, até o surgimento da Lei nº 10.256/2001.

A questão chegou a ser levantada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, por ocasião do julgamento do RE 363.852/MG, mas não ganhou maiores contornos no voto condutor do acórdão, de lavra do Ministro Marco Aurélio, pelo que restou sem análise no STF.

5.4 A CONTINUIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA NA CONDIÇÃO DE SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL (ARTIGO 12, V E VII, DA LEI Nº 8.212/1991)

Outro ponto importante a observar é que a Lei nº 8.540/1992 não modificou nem dispensou a contribuição previdenciária a que estava obrigado a pagar o empregador produtor rural pessoa física na condição de segurado da Previdência Social (art. 21 da Lei nº 8.212/1991), ou seja, para assegurar sua própria aposentadoria, como deixou claro o art. 1º da Lei nº 8.540/1992, ao modificar a redação do § 2º do art. 25 da Lei nº 8.212/1991³⁵. A contribuição aqui em estudo, julgada inconstitucional pelo STF (RE 363.852/MG), é apenas a patronal. O mesmo vale para o pequeno produtor rural em regime de eco-

35 A contribuição do empregador produtor rural pessoa física, na condição de segurado da Previdência Social (como equiparado a trabalhador autônomo), já era prevista desde a redação original da Lei nº 8.212/1991 em seu art. 21, sendo classificado o produtor como “equiparado a trabalhador autônomo”, pagando a

nomia familiar, que deve continuar pagando sua contribuição como segurado especial.

A redação dada à ementa do julgado do STF no RE 363.852/MG pode induzir em equívoco, na parte em que afirma, *ipsis litteris*:

Ante o Texto Constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, com as redações decorrentes das Leis nºs 8.540/1992 e 9.528/1997.

Note-se que os incisos V e VII do art. 12 da Lei nº 8.212/1991 tratam da contribuição do segurado produtor rural empregador e da contribuição do segurado especial (o pequeno produtor rural, em regime de economia familiar), que, repita-se, não foram declarados inconstitucionais pelo STF, ao contrário do que parece estar expresso na ementa do julgamento.

A parte decisória do acórdão de julgamento cria uma confusão ainda maior ao declarar “a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992, que deu nova redação aos arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/1997”, pois uma leitura mais apressada pode dar a falsa impressão de que o art. 1º da Lei nº 8.540/1992 foi julgado inteiramente inconstitucional. Não foi o que ocorreu.

Da leitura integral do acórdão, conclui-se que o STF julgou inconstitucional o art. 1º da Lei nº 8.540/1992 apenas na parte em que criou a contribuição substitutiva da folha de salários do empregador produtor rural pessoa física (art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/1991) e atribuiu seu recolhimento aos adquirentes da produção rural (art. 30, IV, da Lei nº 8.212/1991).

Aqui, assim como em qualquer outra análise acerca das contribuições previdenciárias, é importante notar a diferença entre as contribuições previdenciárias patronais (a chamada “cota patronal”, cobradas dos empregadores) e as contribuições previdenciárias dos segurados (cobradas daqueles que pretendem usufruir dos benefícios previdenciários). A pessoa física que é empregadora está sujeita às duas contribuições: a cota patronal (na condição de empregador), e a cota de segurado (na condição de beneficiário).

Isso significa que o empregador produtor rural pessoa física pode discutir no Judiciário a constitucionalidade da Lei nº 8.540/1992 (e suas atualizações posteriores), deixando de pagar a contribuição patronal sobre a receita de sua comercialização rural (caso autorizado judicialmente) sem sofrer perda de seus benefícios previdenciários, já que a aposentadoria do produtor rural pessoa física

contribuição com alíquotas de 10% ou 20%, a depender do salário de contribuição. Mais tarde, com a Lei nº 9.876/1999, o empregador produtor rural pessoa física passou a ser classificado como “contribuinte individual”, devendo recolher a sua contribuição com alíquota única de 20%.

ca empregador está relacionada diretamente com sua contribuição na condição de segurado, a qual deve continuar sendo recolhida normalmente. Essa situação ficou inalterada até hoje.

6 A CARGA TRIBUTÁRIA DO PRODUTOR RURAL: CONTAS A FAZER (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMUM, SAT/RAT, SENAR, INCRA E FNDE)

Independentemente da discussão jurídica da Lei nº 8.540/1992 (e suas alterações posteriores), é natural que os produtores rurais avaliem a relação custo e benefício que terão com a discussão do seu regime fiscal previdenciário, e até mesmo aproveitem a ocasião para repensar sua situação jurídica e econômica frente a outras incidências tributárias sobre a folha de salários e sobre a receita da comercialização da produção rural.

E, do ponto de vista econômico, o regime de incidência diferenciado da contribuição previdenciária (substituindo a tributação da folha de salários pela tributação sobre a receita da comercialização da produção rural) pode ou não ser mais oneroso aos produtores rurais. O ponto de partida da análise econômica está na comparação entre a tributação na regra geral (alíquota de 21% a 23% sobre a folha de salários)³⁶ e a tributação substitutiva atual (alíquota de 2,1% sobre a receita obtida com a comercialização da produção).

Avaliar o peso econômico da contribuição ao Senar (Lei nº 8.315/1991) também é relevante para o produtor rural, pois sua incidência sobre a receita bruta da comercialização também pode ser questionada judicialmente, como já demonstramos em nossa obra dedicada ao estudo da tributação sobre a receita no Brasil³⁷.

Então, se formos levar em conta não somente o valor da contribuição previdenciária comum e da contribuição adicional SAT/RAT, mas também o ônus da contribuição ao Senar, cuja fórmula de incidência também pode ser sobre a folha de salários ou sobre a receita da comercialização da produção rural, teremos a seguinte proporção a analisar: no regime fiscal previdenciário

36 Correspondente à alíquota de 20% da contribuição previdenciária comum, e mais 1%, 2% ou 3% variáveis conforme o risco da atividade econômica, a título de contribuição ao SAT/RAT. Observe-se que essa contribuição, em regra, é de 3% para trabalhadores no meio rural (v.g. cultivo de milho, criação de gado bovino para corte), embora alguns produtores rurais se submetam à alíquota de 2% (v.g. cultivo de amendoim) ou até mesmo 1% (v.g. cultivo de açaí). Isso também deve ser levado em conta pelo produtor rural, que, ainda no caso de recolher a contribuição ao SAT/RAT calculada sobre a folha de salários, não sofrerá eventual majoração pelo fator acidentário de proteção (FAP do Decreto nº 6.957/2009), já que, conforme atual regulamentação, não é aplicado ao empregador produtor rural pessoa física. Ou seja, a alíquota máxima de SAT/RAT ao produtor rural é de 3%, ao contrário do que ocorre nas empresas em geral, para as quais a alíquota da contribuição pode chegar a 6%, devido à aplicação do FAP.

37 PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 337-396.

comum teremos uma carga tributária correspondente à alíquota de 23,5% até 25,5% (20% + 1 ou 2 ou 3% + 2,5%) sobre a folha de salários; enquanto que no regime fiscal previdenciário substitutivo criado pela Lei nº 8.540/1992 teremos uma carga de 2,3% (2% + 0,1% + 0,2%) sobre a receita bruta da comercialização da produção³⁸.

Como para alguns produtores a discussão é economicamente desvantajosa, é compreensível que não discutam a forma de tributação, permanecendo no regime atual (inaugurado com a Lei nº 8.540/1992). Mas, mesmo para eles, é relevante estudar o regime substitutivo folha-receita em seus pormenores, pois existem pontos questionáveis na legislação também sob a ótica daqueles que entendam válido esse regime inaugurado pela Lei nº 8.540/1992.

Além disso, observe-se que, a princípio, seja no regime fiscal previdenciário comum (tributação sobre a folha de salários), seja no regime substitutivo criado pela Lei nº 8.540/1992 (tributação sobre a receita da comercialização), o empregador produtor rural pessoa física deve continuar recolhendo as contribuições ao Incra (contribuição de intervenção no domínio econômico prevista com base no Decreto-Lei nº 1.146/1970) e ao FNDE (chamada de “contribuição do salário-educação” e prevista na Lei nº 9.494/1996), que permanecem onerando sua folha de salários em 0,2% e 2,5%, respectivamente.

Mas, embora a cobrança da contribuição ao Incra seja atualmente reconhecida como legítima pelo Superior Tribunal de Justiça³⁹, e estejam sendo encontradas dificuldades até mesmo para debater o tributo perante o STF⁴⁰, não ocorre o mesmo com a contribuição ao salário-educação (FNDE), especialmente no caso do empregador produtor rural pessoa física. O produtor

38 Note-se que no regime substitutivo folha-receita, a alíquota da contribuição ao SAT/RAT é invariável, diversamente do que ocorre quando essa contribuição incide sobre a folha de salários.

39 STJ, REsp 977.058/RS, 1ª S., Rel. Min. Luiz Fux, J. 22.10.2008, DJe 10.11.2008. Observe-se que em pronunciamentos anteriores ao julgamento dos ED-REsp 722.808/PR, o STJ vinha reconhecendo a ilegalidade da cobrança da contribuição ao Incra, entendendo ter sido a contribuição revogada pela Lei nº 7.787/1989 ou pela Lei nº 8.212/1991. A jurisprudência desse tribunal mudou radicalmente, gerando insegurança jurídica aos contribuintes que já possuem decisões judiciais transitadas em julgado afastando a contribuição. De qualquer forma, parece-nos não haver espaço para ações rescisórias contra tais julgados, como já vem reconhecendo inclusive o próprio STJ (AR 4.283/PR, 1ª S., Rel. Min. Mauro Campbell Marques, J. 12.05.2010, DJe 21.05.2010).

40 O Supremo, embora já tenha analisado a constitucionalidade da contribuição, sob a ótica restrita da situação das empresas urbanas (julgado pela constitucionalidade da cobrança da contribuição ao Incra sobre essas empresas), atualmente está se recusando preliminarmente a julgar recursos sobre a contribuição, por entender ausente a repercussão geral do tema (STF, RE 578.635/RG, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, J. 25.09.2008, DJe-197 Divulg. 16.10.2008). Mesmo alguns recursos extraordinários versando outros questionamentos sobre a contribuição ao Incra, como é a duvidosa receptividade da base de cálculo dessa contribuição (folha de salários) sob a vigência da EC 33/2001 (art. 142, § 2º, II, da CF) não tem sido analisada pelos ministros.

pode contestar a legitimidade dessa cobrança, pois a contribuição ao salário-educação não deve ser exigida de pessoas físicas, ainda que empregadoras⁴¹. É outra discussão que pode impactar positivamente na atividade do empregador produtor pessoa física.

41 Note-se que embora a contribuição ao salário-educação tenha sido reconhecida constitucional pelo STF (*vide* Súmula nº 732), sua cobrança não pode ser realizada sobre pessoas físicas, como reconhece claramente julgado da 2ª Turma do STJ, *ipsis litteris*: “TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO – PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. [...] 4. A Lei nº 9.494/1996 atribui como sujeito passivo do salário-educação as empresas, assim definidas pelo respectivo regulamento como qualquer firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não. 5. O produtor-empregador rural pessoa física, desde que não esteja constituído como pessoa jurídica, com registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, não se enquadra no conceito de empresa, para fins de incidência do salário-educação. [...]” (REsp 711.166/PR, 2ª T., Relª Min. Eliana Calmon, J. 04.04.2006, DJ 16.05.2006, p. 205). No mesmo sentido nos parece caminhar a jurisprudência atual do STF, como constatamos, interpretando julgado da 2ª Turma, quando afirma serem sujeitos passivos da contribuição apenas firmas individuais (equiparadas a pessoas jurídicas) e pessoas jurídicas propriamente ditas. Confira-se: STF, RE 405.444-AgRg, 2ª T., Rel. Min. Cezar Peluso, J. 04.03.2008, DJe-055, Divulg. 27.03.2008.

1998 © IOB

Uma publicação da IOB e do IET – Instituto de Estudos Tributários.

Publicação bimestral de doutrina, jurisprudência e outros assuntos tributários.

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução parcial ou total, sem consentimento expresso dos editores.

As opiniões emitidas nos artigos assinados são de total responsabilidade de seus autores.

Os acórdãos selecionados para esta Revista correspondem, na íntegra, às cópias obtidas nas secretarias dos respectivos tribunais.

A solicitação de cópias de acórdãos na íntegra, cujas ementas estejam aqui transcritas, e de textos legais pode ser feita pelos telefones (51) 2101-6270 e 2101-6272 e pelo e-mail: pesquisa@iob.com.br (serviço gratuito até o limite de 50 páginas mensais).

Distribuída em todo o território nacional.

Tiragem: 5.000 exemplares

Produção Editorial: Marli Sjlender Monson

Diagramação: IOB

Capa: Tusset Monteiro Comunicação

Artigos para possível publicação poderão ser enviados para o endereço ret@iob.com.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS –

Porto Alegre: v. 1, n. 1, maio/jun. 1998

Publicação periódica
Bimestral

v. 13, n. 74, jul./ago. 2010

ISSN 1519-1850

1. Direito tributário – Brasil
2. Jurisprudência – periódico

CDU: 349.9(05)
CDD: 340

(Bibliotecária responsável: Helena Maria Maciel CRB 10/851)



IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.

R. Antonio Nagib Ibrahim, 350 – Água Branca
05036-060 – São Paulo – SP
Caixa Postal 60036 – 05033-970

Telefones para Contatos

Cobrança: São Paulo e Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais Localidades 0800.7247900

SAC e Suporte Técnico: São Paulo e Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais Localidades 0800.7247900

Renovação: Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais Localidades 0800.7283888

www.iob.com.br/juridico

É com satisfação que apresentamos a você, leitor, a edição nº 74 da *Revista de Estudos Tributários – RET*.

Esta edição traz o tema “Funrural à Luz do Supremo Tribunal Federal”, que está sendo amplamente discutido no Supremo Tribunal Federal. Para termos uma ótima leitura acerca deste tema, disponibilizamos, na Seção Assunto Especial, três excelentes doutrinas que exploram a fundo pontos de vistas bastante interessantes acerca do julgamento do RE 363.852/MG, realizado recentemente pelo Supremo Tribunal Federal.

Chamamos a sua atenção para os ensinamentos de autores bastante habilitados, tais como o já consagrado Professor e Advogado Kiyoshi Harada, que com muita sabedoria tratou do assunto em seu artigo intitulado “Funrural. Inconstitucionalidade Declarada pelo STF”.

Outro tributarista que também nos brindou com os seus conhecimentos nesta edição foi o Professor, Advogado e Consultor Tributário Rodrigo Caramori Petry, com o artigo intitulado “Reflexões sobre o Julgamento do STF no RE 363.852/MG: Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária do Produtor Rural Pessoa Física Empregador na Lei nº 8.540/1992 (‘Funrural’)”. Para completar a parte doutrinária do Assunto Especial, trouxemos, ainda, um artigo produzido pelo Professor e Advogado Luiz Fernando Maia, que abordou a questão relativa à restituição e/ou compensação de indébito do Funrural face à decisão STF.

Preparamos, ainda, um ementário enfocando exclusivamente o assunto escolhido, e também o acórdão na íntegra do Supremo Tribunal Federal que deu causa à discussão tratada neste Assunto Especial..

Na Parte Geral da Revista, selecionamos para você acórdãos na íntegra dos principais Tribunais pátrios, além de doutrinas de importantes autores, com destaque para o artigo do renomado Professor Paulo de Barros Carvalho, que trouxe a discussão sobre a livre iniciativa no Direito Tributário brasileiro, com uma análise mais específica sobre o art. 116 do Código Tributário Nacional.

Nesta edição temos o prazer de informar a inclusão de duas novas seções fixas. A primeira é a seção denominada “Clipping Jurídico”, onde oferecemos a você, leitor, textos concisos que destacam, de forma resumida, os principais acontecimentos do período, tais como notícias, projetos de lei, normas relevantes, entre outros. A outra novidade que colocamos à sua disposição é a “Resenha Legislativa”, que consiste em uma coletânea das normas publicadas no período de edição da Revista.

A partir desta edição, você passa a contar também com as súmulas dos principais Tribunais do País, sempre que forem publicadas no período da edição da Revista.

Revista de Estudos Tributários

Ano XIII — nº 74 — JULHO-AGOSTO 2010

CLASSIFICADA NO QUALIS NA CATEGORIA B5

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal — Nº 29/2000

Superior Tribunal de Justiça — Nº 42/1999

Tribunal Regional Federal da 1ª Região — Nº 21/2001

Tribunal Regional Federal da 2ª Região — Nº 1999.02.01.057040-0

Tribunal Regional Federal da 4ª Região — Nº 07/0042596-9

Tribunal Regional Federal da 5ª Região — Nº 10/2007

EDITORIAL IOB

DIRETOR: Elton José Donato

GERENTE EDITORIAL: Maria Liliana C. V. Polido

EDITOR: Cristiano Agrella Basaglia

EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DIRETORES

Milton Terra Machado

Hebe Bonazzola Ribeiro

Geraldo Bemfica Teixeira

CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado,
Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher,
Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho,
Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Vittorio Cassone, Walmir Luiz Becker

COMITÊ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso,
Carlos Roberto Lofego Canibal, Demes Britto, Fernando Dantas Casillo Gonçalves,
Henrique Tróccoli Júnior, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Wilson Darós

COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Adolpho Bergamini, Bruno Monteiro de Castro Amaral, Eduardo Franco Cândia, Ives Gandra da
Silva Martins, Kiyoshi Harada, Luiz Fernando Maia, Paulo de Barros Carvalho, Rodrigo Caramori
Petry, Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya David Monteiro Locatelli, Vitor Iorio Arruzzo

Revista de Estudos Tributários

estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 74

TEMA ESPECIAL

Funrural à Luz do Supremo Tribunal Federal

Doutrinas

Funrural – Inconstitucionalidade Declarada pelo STF – Kiyoshi Harada

Reflexões sobre o Julgamento do STF no RE 363.852/MG: Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária do Produtor Rural Pessoa Física Empregador na Lei nº 8.540/1992 ("Funrural") – Rodrigo Caramori Petry

Restituição/Compensação de Indébito do Funrural Face Decisão do STF (RE 363.852): Quem Faz Jus? Produtor ou Adquirente? – Luiz Fernando Maia

Jurisprudência

Acórdão na Integra (STF)

Ementário

PARTE GERAL

Doutrinas

Livre Iniciativa no Direito Tributário Brasileiro: Análise do Artigo 116 do Código Tributário Nacional – Paulo de Barros Carvalho

Não Incidência do ISS sobre Parcela do Preço do Serviço Cobrado por Hotéis Relativa à Locação do Quarto – Adolpho Bergamini

A Regra Constitucional do Devido Processo Legal e a Tempestividade da Prestação Jurisdicional: Privilégios Inconstitucionais da Fazenda Pública – Vitor Iorio Arruzzo

Ação Civil Pública e Direito Tributário: um Enfoque sobre o Parágrafo Único do Artigo 1º da Lei nº 7.347/1985 – Eduardo Franco Cândia

Jurisprudência

Acórdãos na Integra

Ementário de Jurisprudência

Ementário de Jurisprudência Administrativa

OPINIÃO ESPECIAL

Parecer Jurídico

Empresas de Trabalho Temporário – Base de Cálculo de PIS, Cofins, IRPJ e CSLL – Receita Própria – Taxa de Administração – Exclusão de Valores Repassados a Título de Remuneração de Mão de Obra e Encargos Sociais – Diferença entre Receita e Passagem Transitória de Valores de Terceiros pela Contabilidade da Empresa – Semelhança, *In Casu*, da Atividade com Agências de Turismo e Publicidade – Parecer – Ives Gandra da Silva Martins, Rogério Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli

em Poucas Palavras

Pasep: Inconstitucionalidade da Incidência sobre a Compensação Financeira Prevista no Artigo 20, § 1º, da Constituição Federal – Bruno Monteiro de Castro Amaral

CLIPPING JURÍDICO

RESENHA LEGISLATIVA

FÓRMULAS

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

FORMAS EDITORIAIS PARA ENVIO DE ARTIGOS

74 – Jul-Ago/2010

Revista de Estudos Tributários

74 – Jul-Ago/2010

Revista de Estudos Tributários

Conselho Editorial

Domiciano Cunha

Heleno Taveira Tôres

Hugo de Brito Machado

Humberto Bergmann Ávila

Ives Gandra da Silva Martins

José Mörschbacher

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Misabel Derzi

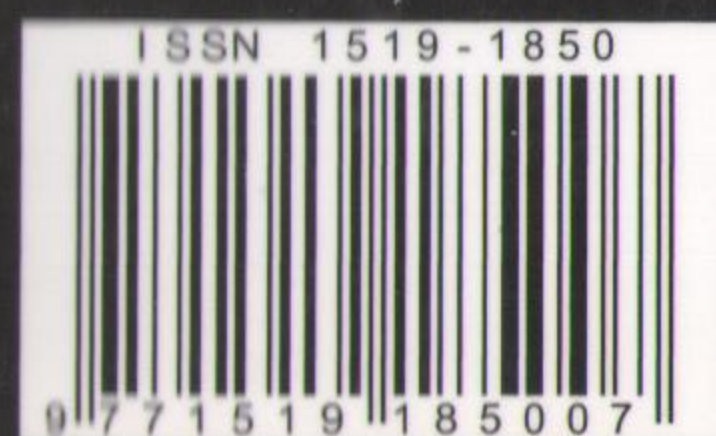
Paulo de Barros Carvalho

Roberto Ferraz

Roque Carrazza

Vittorio Cassone

Walmir Luiz Becker



IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

*** IOB**

*** IOB**

IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

*** IOB**