

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



72

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

72

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

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
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena
(SETEMBRO - 2001)



Tikashi Fukushima
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 63.
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.



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

SUMÁRIO

Doutrina

- Serviços de propaganda visual (“comunicação visual”) - tributação - *Carlos Alberto Del Papa Rossi* 7 1256
- Prescrição intercorrente em processo administrativo de consolidação do crédito tributário - *Djalma Bittar* 18 1257
- Os limites do planejamento tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001 - *Edmar Oliveira Andrade Filho* 23 1258
- Desvinculação da responsabilidade tributária dos administradores de empresas com o fato gerador do tributo - *Eduardo Fortunato Bim* 41 1259
- Aspectos relevantes das contribuições de intervenção no domínio econômico - *Guilherme Cesaroti e Rodrigo Maitto da Silveira* 50 CIDE
- A invalidade da cobrança dos selos de controle dos cigarros - *Gustavo Sampaio Valverde* 60
- O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS - *Helena de Araújo Lopes Xavier* 72
- Isenções no ICMS - limites formais e materiais. Aplicação da LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos” - *Helena Tavares Tôrres* 88 1260
- Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária dos produtos rurais, instituída pela Lei nº 8.870/94 - *Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo* 94
- O direito de abatimento do ICMS pelo contribuinte substituído e o regime da substituição tributária com retenção antecipada - *Juraci Mourão Lopes Filho* 106 1261
- Mais questões sobre a pretensa instituição de “contribuição social de intervenção no domínio econômico” pela Lei nº 10.168/00 - *Marcel Pereira Hid da Costa Guedes* 115 CIDE
- Novas contribuições sociais para o FGTS - *Marcos Joaquim Gonçalves Alves* 122 1262
- Os depósitos judiciais e as massas falidas - *Sérgio Mourão Corrêa Lima e Rafael Frattari* 132

Opinião Legal

- Inteligência do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) - estímulos sem impacto orçamentário não são pelo dispositivo abrangidos - *Ives Gandra da Silva Martins* 137

Pareceres

- Treinamento de executivos e imunidade tributária das fundações - *Alberto de Lima Vieira* 145 1263
- ISS - construção civil - base de cálculo - exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador - inconstitucionalidade - *Marco Aurelio Greco* 152 1264
- Tributo antecipado pelo contribuinte de direito, cuja base de cálculo é o preço. Não pago este, também a fazenda não pode se apropriar do tributo. Compensação ou restituição - *Ruy Barbosa Nogueira* 170

Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária dos Produtores Rurais, Instituída pela Lei nº 8.870/94

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo



Hugo de Brito Machado
 é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.



Hugo de Brito Machado Segundo
 é Advogado em Fortaleza, Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Membro do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários.

1. Introdução

O surgimento das chamadas contribuições, relativamente recente na história do direito tributário, toldou a já assentada doutrina que classificava os tributos em impostos e taxas¹, e lhes definia a natureza específica pelo núcleo de seu fato gerador². Essa classificação, assaz lógica, quedou insuficiente em face da nova espécie tributária que, por disposição constitucional, tem sua natureza jurídica específica determinada pela finalidade.

A aparente ausência de limites explícitos, aliada ao pouco tempo que teve a doutrina jurídica para examiná-los³, tornou nos últimos anos bastante intenso o exercício dessa competência tributária, exercício que foi especialmente estimulado pela desnecessidade de se partilhar o produto da arrecadação das contribuições com os demais entes federados. No âmbito federal o aumento na carga tributária verificado após a CF/88 deve-se, quase exclusivamente, às contribuições, não tendo sido exercida a competência residual impositiva⁴.

Nesse contexto de aparente falta de limites foi que o legislador instituiu uma nova contribuição, devida apenas por produtores rurais e agroindústrias, em substituição à contribuição sobre a folha de salários, nos seguintes termos:

“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:

¹ “Rigorosamente, a dicotomia ‘taxa, imposto’ é exaustiva. Todo tributo pecuniário ou é imposto ou é taxa.” (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, 3ª ed., tomo II, Rio de Janeiro: Editor Borsói, 1960, p. 99).

² Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 385.

³ Embora já existam notáveis obras sobre o assunto, e diversos doutrinadores sobre ele se tenham debruçado, há de se considerar que impostos e taxas são há muito mais tempo objeto de estudos e reflexões.

⁴ CF/88, art. 154, I. Aliás, nem a competência impositiva não residual foi plenamente exercida. O imposto sobre grandes fortunas, por exemplo, nunca foi criado, nada obstante o Governo Federal cogite de esforços até para emendar a Constituição e, assim, conseguir tributar aposentados e pensionistas com “contribuições”.

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - ...”⁵

Tal exação, contudo, não encontra amparo na Constituição Federal. Além da violação ao princípio da isonomia, mais evidente, há malferimento de princípios como o da proporcionalidade e o da eqüidade no custeio da seguridade social. É o do que trata o presente estudo.

2. As Contribuições Previstas no art. 195 da CF/88

Embora as contribuições sejam espécie tributária que se caracteriza pela finalidade, a Constituição Federal, ao tratar das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, estabeleceu um âmbito constitucional de incidência, como fez com os impostos, determinando:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

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

(...)

§ 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.”⁶

Como a Constituição Federal determinou que a Seguridade Social deve ser financiada por *toda a sociedade*, e não apenas pelas pessoas a ela diretamente vinculadas, a delimitação constitucional dos possíveis fatos geradores das contribuições respectivas se fez necessária para que a competência tributária então conferida não se transformasse em verdadeiro “cheque em branco”. De fato, se *todos* estivessem obrigados a pagar contribuições sobre *qualquer fato*, desde que para o custeio da seguridade, não haveria limite ao poder tributário no âmbito das contribuições. Assim, contribuições de custeio da seguridade social, instituídas com arrimo no artigo 195, I, acima transcrito, só podem ter como fato gerador a folha de salários, o faturamento ou o lucro, com exceção dos casos previstos nos §§ 4º e 8º daquele mesmo artigo.

Do exame do artigo 195 da Constituição, acima transcrito, várias questões surgem, especialmente relacionadas com a contribuição instituída pela Lei nº 8.870/94. Pode a União instituir várias contribuições sobre um mesmo suporte fático? Caso positivo, pode abdicar do exercício da competência para a instituição de uma ou até de duas outras

⁵ Lei nº 8.870/94.

⁶ Redação vigente à época em que publicada a Lei nº 8.870/94.

contribuições, para onerar de forma mais gravosa a restante? A resposta não está explícita na literalidade do artigo, mas é evidentemente negativa.

O assunto merece reflexão. Admitida a validade da forma de tributação adotada sobre os produtores rurais, nada impediria a União de extinguir, para todo o universo de contribuintes, a contribuição sobre a folha de salários e a CSLL, substituindo-as por duas contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento. A Constituição Federal, contudo, e especialmente o princípio da proporcionalidade, não admitem essa forma de exercício das competências atribuídas pelo artigo 195 da Constituição Federal. Senão vejamos.

3. Inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.870/94

3.1. *Receita bruta decorrente da venda da produção não é igual a faturamento*

A primeira inconstitucionalidade do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 exsurge, de modo claro, quando se coteja a base de cálculo da contribuição por ele criada com o artigo 195, I, da Constituição vigente à época em que publicada a Lei nº 8.870/94. Com efeito, *receita bruta proveniente da comercialização da produção rural não é igual a faturamento*. O último conceito pode até estar incluído no primeiro, mas não há identidade em absoluto.

Tanto é assim que a Emenda Constitucional nº 20 alterou o inciso I do artigo 195 da Constituição para nele incluir, ao lado da expressão *faturamento*, a expressão *receita*, o que não seria preciso se houvesse a pretendida identidade entre os conceitos.

Mas não é só. Tanto “*receita decorrente das vendas da produção rural*” e “*faturamento*” são conceitos distintos

que o § 8º do art. 195 da CF/88 assevera ser o primeiro a base de cálculo da contribuição devida pelo “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”, espécie de contribuintes que não pode ser elastecida de sorte a abranger todo e qualquer produtor rural, inclusive as pessoas jurídicas.

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, porque não são contribuintes da Cofins, nem de nenhuma outra contribuição prevista no art. 195, I, da CF/88, podem validamente se submeter à contribuição prevista no § 8º do art. 195 da CF/88. Essa foi a finalidade do dispositivo. Alargá-lo, contudo, de sorte a abranger como contribuinte também pessoas jurídicas produtoras rurais, já submetidas à Cofins, não é admissível.

Essa razão fez com que a Ilustre Desembargadora Federal Suzana Camargo, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, mantivesse medida liminar que garantiu a um contribuinte o direito de não se submeter à contribuição prevista na Lei nº 8.870/94. O despacho merece ser lido na íntegra. Seu extenso conteúdo, todavia, nos força a transcrever apenas o seguinte trecho:

“Porém da leitura do dispositivo constitucional mencionado, já se viu que efetivamente não podem ser exigidas contribuições sociais sobre o resultado da comercialização da produção, a não ser que o produtor se en-

contra debaixo de regime de economia familiar ou trabalhe individualmente. E assim é, diante da impossibilidade de se contribuir de outra maneira, já que, por não possuir empregados, não lhe caberia contribuir sobre folha de salários e ainda, não se tratando de pessoa jurídica, não haveria que se falar em faturamento ou lucro. Porém não é o caso do produtor rural pessoa física, que pode contratar terceiros para trabalhar e está equiparado ao trabalhador autônomo, que deveria contribuir nos termos do artigo 21, da Lei 8.212/91, ou ainda sobre folha de salários.

Outrossim, consoante o artigo 150, da Carta Magna, é assegurado ao contribuinte o direito à igualdade de tratamento, sendo vedado tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Assim, não pode a autarquia, ao exigir as contribuições sociais devidas, tratar de forma diferente o trabalhador urbano e o rural, bem como a empresa urbana e rural, se é certo que, com o advento da Constituição Federal de 1988, houve unificação do sistema previdenciário, deixando de se falar em previdência urbana e rural, mas simplesmente em Previdência Social, não se permitindo a subsistência de quaisquer normas diferenciadoras.⁷

Desse modo, e por não haver observado o art. 195 § 4º c/c art. 154, I, da Constituição Federal; o artigo 25 da Lei nº 8.870/94 é inconstitucional.

3.2. *Impossibilidade de dupla oneração das bases de cálculo previstas no art. 195, I*

Se, contudo, se admitir que “*receita decorrente das vendas da produção rural*” e “*faturamento*” são conceitos equivalentes, a contribuição em exame continuará incompatível com a Constituição.

De fato, nesse caso teriam tanto a Lei nº 8.870/94 como a Lei Complementar nº 70/91 fundamento de validade no artigo 195, I, da Constituição. Ter-se-iam duas contribuições com o mesmo fato gerador e a mesma finalidade de custear a seguridade social, em um *bis in idem* que a Constituição não autoriza.

É certo que a folha de salários comporta, além da contribuição patronal, uma série de adicionais, tais como as contribuições para o Sesi, Sesc, etc. Esses adicionais, contudo, constam em expressas ressalvas feitas pela própria Constituição⁸. O faturamento, por seu turno, é gravado pelas contribuições Cofins e PIS, mas isso, também, se deve a expressa disposição constitucional⁹.

Isso nos leva à conclusão de que sempre que o legislador constituinte desejou utilizar as bases imponíveis do artigo 195, I, para outras contribuições, fez ressalvas expressas no texto da Constituição. Nesse sentido é a doutrina de Dirceu Galdino e Heron Arzua, que entendem que a contribuição criada pela Lei nº 8.870/94, em verdade,

“... afronta dois comandos constitucionais:

⁷ Despacho da Exma. Sra. Desembargadora Federal Suzana Camargo, do TRF da 3ª Região, proferido no Agravo de Instrumento nº 1999.03.00.038602-3, DJU-2 de 13.01.2000, pp. 90/91 - em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 54, pp. 195/196.

⁸ CF/88, art. 240.

⁹ CF/88, art. 239.

a) o art. 195, I, à vista de que este dispositivo alberga apenas as hipóteses de incidência sobre o *salário, o lucro e o faturamento*; e

b) o § 4º do art. 195, porque nova fonte de seguro social pode ser instituída tão-somente por via de lei complementar e ainda com audiência ao princípio da não-cumulatividade dos tributos.

In casu, a Lei 8.870, de 1994, é diploma de natureza ordinária e não contempla a incumulatividade. É verdade de que, apenas para efeito de argumentação, se pode sustentar que a somatória do valor dos produtos rurais implica, afinal das contas, faturamento, referido no art. 195, I, da CF. E por aí a Lei 8.870 teria suporte constitucional. Todavia, a incidência sobre o faturamento, com fulcro no art. 195, I, já existe: é a Cofins. É de não se olvidar que o PIS, que por igual apanha o faturamento, tem como supedâneo o art. 239 da CF, como decidiu o Supremo. (Na ocasião, discutia-se a possibilidade de poder tributante cobrar duas contribuições - Cofins e PIS-Pasep - sobre a mesma base imponível) (*Apud* Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, D. F., Tribunal Pleno, Relator Min. Moreira Alves, RTJ 156, p. 721).

Para ser breve: o art. 25 da Lei 8.870, de 1994, não tem encosto constitucional; ao revés, o dispositivo agride o sistema constitucional-tributário da Previdência Social.”¹⁰

Para tais autores, ainda, é “... de se pôr em relevo que o julgamento da constitucionalidade da Co-

fins é um discurso eloquente de que as bases imponíveis do art. 195, I, da CF, só comportam cada qual uma contribuição, salvo se houve previsão expressa no corpo do Texto Maior.”¹¹

Mas não é só. Ainda que em defesa da contribuição em tela fosse possível afastar as razões até aqui desenvolvidas, sua inconstitucionalidade não seria afastada. Ao revés, seguiria evidente, como se demonstra.

3.3. A quebra da isonomia

O faturamento dos contribuintes brasileiros em geral, prestadores de serviços, comerciantes, indústrias, etc., é onerado em prol da seguridade social, pela Cofins, por alíquota inicialmente de 2%, hoje majorada para 3% pela Lei nº 9.718/98 (majoração a nosso ver inválida, mas cuja análise foge do âmbito deste artigo). Como empregadores, são também onerados de forma igual, pela contribuição incidente sobre a folha de salários.

Sobre os produtores rurais pessoas físicas, que trabalham em regime de economia familiar, incide *apenas* a contribuição prevista no § 8º do artigo 195 da Constituição, não estando esse tipo de contribuinte sujeito à Cofins, à contribuição sobre a folha de salários nem tampouco à CSLL. Conferiu-se-lhes tratamento proporcional, razoável, condizente com sua capacidade contributiva.

Os produtores rurais pessoas jurídicas, contudo, tiveram a contribuição sobre a folha de salários substituída por uma outra, incidente sobre a sua receita, juntamente com a Cofins, o que produziu grande distorção. A receita desse

¹⁰ Heron Arzua e Dirceu Galdino, “Ainda o Funrural e o Incra”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 52, pp. 63 e 64.

¹¹ Heron Arzua e Dirceu Galdino, “Ainda o Funrural e o Incra”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 52, p. 64.

segmento de contribuintes passou a sofrer com ônus de quase 6% (seis por cento) somente a título de contribuição para a previdência social.

Essa nova forma de tributação, incidente apenas e *in bis in idem* sobre a receita bruta de produtores rurais pessoas jurídicas, é vantajosa para alguns contribuintes, e extremamente desvantajosa para outros. Aqueles contribuintes para os quais a mão-de-obra representa custo significativo em relação à sua receita, no caso, saíram beneficiados com a medida¹². Todavia, para os contribuintes cuja mão-de-obra representa custo pequeno em relação à receita, a medida se mostrou deveras onerosa.

Os produtores rurais prejudicados pela nova forma de tributação, insatisfeitos com o elevado ônus incidente sobre a sua receita bruta, e desejando ver a contribuição em exame calculada sobre a folha de salários, fizeram com que a Confederação Nacional das Indústrias propusesse perante o STF uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, que foi assim julgada:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Contribuição Devida à Seguridade Social por Empregador, Pessoa Jurídica, que se dedica à Produção Agro-industrial (§ 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94, que alterou o art. 22 da Lei nº 8.212/91, de 24.07.1991): Criação de Contribuição quanto à Parte Agrícola da Empresa, tendo por Base de Cálculo o Valor Estimado da Produção Agrícola Própria, considerado 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, o 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, considerando 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.”

Inicialmente, vê-se que a constitucionalidade do *caput* do artigo não foi apreciada pelo STF por falta de pertinência temática. Entendeu aquela Corte que, como a CNI representa as indústrias, não poderia questionar a validade de dispositivo relativo apenas a produtores rurais.

¹² Para as agroindústrias incluídas nesse grupo, o INSS curiosamente pretende, em face da declaração de inconstitucionalidade, exigir de forma retroativa, com acréscimo de multa e juros, a contribuição incidente sobre a folha de salários. Sobre o tema, ver o parecer e o artigo que um de nós escreveu, publicados, respectivamente, na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 56, p. 89, e na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 57, p. 72.

De todo modo, o STF declarou a inconstitucionalidade da parte da Lei que se refere às *agroindústrias*, por considerar que o valor de mercado de sua produção rural não é base de cálculo válida para a contribuição, nos termos do art. 195, I, da Constituição Federal de 1988.

Do julgado, duas importantes conclusões podem ser tiradas. A primeira: a parte da lei relativa aos produtores rurais, examinada neste artigo, não foi apreciada pelo STF, por questão preliminar. A segunda, que inclusive é confirmada com a leitura do voto de alguns ministros: a declaração de inconstitucionalidade da contribuição para as agroindústrias torna ainda mais flagrante a violação à isonomia em relação aos produtores rurais.

Realmente, uma agroindústria explora atividade no todo semelhante à do produtor rural. A única diferença é que a primeira industrializa sua produção, e a segunda a vende *in natura*. Só isso. O seu tratamento fiscal, contudo, passou a ser inteiramente desigual com a declaração de inconstitucionalidade do § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94. As agroindústrias, aliás, possuem em geral capacidade contributiva superior à do mero produtor rural, o que torna ainda mais desigual o regime tributário que lhes passou a ser deferido.

Essa violação à isonomia foi apontada, com propriedade, no julgamento da ADIn nº 1.103-1/DF, pelo Min. Ilmar Galvão, que defendia a constitucionalidade do dispositivo, ou a sua total inconstitucionalidade. Em suas palavras:

“Com efeito, entendimento em sentido contrário valeria por intolerável tratamento discriminatório entre empregadores da mesma natureza, à conta, apenas, de que uns se dedicam

exclusivamente à produção rural e outros produzem para abastecimento de sua própria indústria, ao admitir-se que caberia aos primeiros, justamente os que se supõe serem de menor expressão econômica, arcarem com uma maior parcela de responsabilidade pelo custeio dos benefícios previdenciários devidos ao universo dos trabalhadores rurais.

Estar-se-ia, portanto, diante de grave ofensa ao princípio da isonomia, somente contornável, ou mediante declaração de inconstitucionalidade de todo o texto do art. 25, ora impugnado, ou pela via alvitrada pelo eminentíssimo Relator, de admitir-se que, no conceito de ‘faturamento’, ou de ‘renda bruta’ se pode ter por compreendido o de ‘valor estimado da produção agrícola própria’.”

Não foi essa, contudo, a solução afinal adotada pelo STF naquele julgado, em face, inclusive, da já apontada preliminar de falta de pertinência temática. Assim, com o julgamento da ADIn, as agroindústrias que sofreram com a tributação mais onerosa propiciada pela Lei nº 8.870/94 passaram a ter a contribuição previdenciária calculada exclusivamente sobre a folha de salários, enquanto os produtores rurais continuaram pesadamente onerados em sua receita bruta. A grave ofensa ao princípio da isonomia apontada pelo Min. Ilmar Galvão perpetrou-se. As agroindústrias, contribuintes dotadas de maior capacidade contributiva, estão sujeitas a regime jurídico tributário infinitamente menos gravoso que os produtores rurais. A violação à isonomia tributária é inegável.

Por se tratar de regime tributário que pode, dependendo do caso concreto, representar gravame excessivo ou relativa vantagem ao contribuinte, a “con-

tribuição" criada pela Lei nº 8.870/94 somente seria válida como *opcional*, assim como a tributação do imposto de renda pelo lucro presumido, e das empresas de pequeno porte pelo Simples. Obrigatória como foi instituída, impondo regime tributário distinto e muito mais gravoso aos produtores rurais que aos demais contribuintes, a exação é da mais clara inconstitucionalidade.

3.4. *O elevado gravame sobre a produção rural. Confisco e capacidade contributiva*

Como demonstrado, a receita bruta dos produtores rurais, com o advento da contribuição instituída pela Lei nº 8.870/94, passou a sofrer ônus de 5,7% representado apenas por contribuições previdenciárias. Esse elevado gravame afigura-se confiscatório e contrário à capacidade contributiva dos produtores rurais, por uma série de razões.

Considere-se que a receita bruta é grandeza ainda sujeita a inúmeras deduções, até caracterizar o chamado *lucro líquido*. Uma receita elevada nem sempre representa grande capacidade contributiva. Às vezes, apesar de auferir vultosas receitas, o contribuinte tem despesas ainda maiores, e amarga prejuízos. A tributação que tenha como base de cálculo a receita, portanto, há de incidir através de alíquotas reduzidas. Nunca, em hipótese alguma, por percentual superior a 5%.

Somente para ilustração, imaginemos um contribuinte cuja margem de lucro é de 10%. Esse contribuinte "lucra" 10% de sua receita. Submeter essa receita a uma tributação de 5% implica tributar o lucro desse contribuinte em percentual superior a 50%, o que não se pode admitir em um Estado que assegura a proteção à propriedade privada e o princípio do não-confisco.

Ressalte-se, por fim, que esse ônus duplicado sobre a receita bruta recai exclusivamente sobre os produtores rurais, setor da economia que seguramente não detém a maior capacidade de contribuir para o financiamento da seguridade social. Ao contrário, a capacidade contributiva dos produtores rurais afigura-se muito menor que a dos demais contribuintes, em razão das dificuldades a que estão sujeitos na fixação dos preços, dadas as peculiaridades desse setor da economia.

3.5. *O princípio da proporcionalidade*

Por fim, mesmo que não incorresse nas já apontadas inconstitucionalidades, o que obviamente só para argumentar se admite, a contribuição instituída pela Lei nº 8.870/94 é desvaliosa, ainda, por flagrante violação ao princípio da proporcionalidade.

Sobre a aplicação de citado princípio no âmbito das contribuições, um de nós já escreveu:

"A evolução do constitucionalismo demonstrou que os métodos clássicos de aferição da legalidade dos atos administrativos, e da constitucionalidade das leis, são insuficientes para proteger os direitos fundamentais do cidadão. O princípio da proporcionalidade surgiu, nesse quadro, como forma *adicional* de proteção do cidadão, ou, como disse Zimmerli, citado por Paulo Bonavides, como forma de limitação do poder legítimo (Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8^a ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 359).

Limitar o poder legítimo nada mais significa que impor limite a um poder exercido, em tese, validamente, nos termos de normas e princípios previamente existentes, porém insufi-

cientes para conter certos excessos. Por isso se diz que o princípio da proporcionalidade impõe, além da compatibilidade formal com textos de lei e da Constituição, a proporção adequada como condição da legalidade (Pierre Muller, "Le Principe de la Proportionnalité", *Revue de Droit Suisse*, Band 97, Heft 3, 1979, Basel, p. 212, *Apud* Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8^a ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 361). Em que consiste, exatamente, o princípio da proporcionalidade? Essa pergunta, afirma Paulo Bonavides, revela que o princípio de que se cuida é mais fácil de compreender do que definir (Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8^a ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 356). Nada obstante, o define muito claramente como sendo o princípio que impõe a instituição de uma relação entre fim e meio, confrontando o fim e os fundamentos de uma intervenção estatal com os efeitos desta para que se torne possível um controle do excesso (Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8^a ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 357). Em outros termos, o princípio da proporcionalidade impõe limites à atividade estatal, quando esta se revele aparentemente válida, porém consubstancialmente excessivo, ou desproporcional, para se atingir um fim."¹³

Assim, em se tratando de contribuições sociais, tendo em vista sua caracterização pela finalidade, o princípio em exame é assaz importante. Uma contribuição de financiamento da seguridade

social deve, além de observar todos os limites formais impostos à sua criação, consubstanciar também a maneira menos gravosa, ou mais suave¹⁴, de se atingir a finalidade de financiamento da seguridade, o que só em cada caso pode ser aferido, prestigiando a função do intérprete de uma maneira geral e, principalmente, a do magistrado.

E, no caso, uma tributação exagerada da receita bruta quando outros meios são possíveis configura um modo *desproporcional* de se exigir o financiamento da seguridade por parte de produtores rurais.

Com efeito, o artigo 195, I, da Constituição Federal determina seja a seguridade financiada por contribuições incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Cada um desses fatos consubstancia *uma* exteriorização de capacidade contributiva diferente. Com a existência de contribuições incidentes sobre esses três fatos, todos os contribuintes contribuem à seguridade de forma eqüitativa e proporcional. Aquele que tem a folha de salários menor, mas fatura mais, paga tanto quanto aquele que não fatura tanto, mas possui muitos empregados, ou uma margem de lucro maior. As três hipóteses de pagamento de contribuições tornam mais amplo e mais eqüânime o financiamento da seguridade social. E, por fim, contribuem *apenas* pela receita proveniente de sua produção os produtores rurais pessoas físicas que trabalham em economia familiar¹⁵.

Com os produtores rurais pessoas jurídicas, contudo, não há essa eqüanimidade, nem essa proporcionalidade.

¹³ Hugo de Brito Machado Segundo, "Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico", em *Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico e Figuras Afins*, Coord. Marco Aurelio Greco, São Paulo: Dialética, 2001, p. 118.

¹⁴ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 8^a ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 361.

¹⁵ CF/88, art. 195, § 8º.

Para esse segmento de contribuintes não existe a contribuição sobre a folha de salários, mas há *duas* contribuições sobre o faturamento¹⁶. Essa forma diferenciada de tributação para uns contribuintes é até vantajosa, mas, para outros, representa ônus insuportavelmente maior que uma tributação sobre a folha de salários. Basta que a empresa possua elevada receita bruta, e reduzida folha de salários, para que o ônus representado pela dupla tributação da receita se torne muito maior que o arcado pelos contribuintes em geral.

O que houve, em verdade, foi a *dupla* oneração de um dos possíveis fatos geradores de contribuição de seguridade (faturamento), e a completa liberação de outro (folha de salários), com o que se provocou um desequilíbrio no financiamento da seguridade, gerando inadmissíveis distorções como a de que se cuida, em flagrante ofensa ao princípio da proporcionalidade.

Aliás, a prevalecer essa sinistra forma de tributação, todas as contribuições para a seguridade social poderiam ser extintas (contribuição sobre a folha de salário e a CSLL), e substituídas por três contribuições sobre o faturamento, cuja arrecadação seria muito mais fácil e certa. De fato, mesmo empresas com poucos empregados, e que amarguem seguidos prejuízos, não terão como se eximir do excessivo gravame. A inconstitucionalidade dessa medida, porque implicaria ônus desproporcional sobre apenas uma fonte de custeio da seguridade, é da maior evidência, assim como o é a invalidade da Lei nº 8.870/94. Essa é a lição de José Mörschbächer:

“Visto o leque complementar das contribuições sociais elencadas no ‘caput’ do artigo 195 da Constituição, inconcebível imaginar-se, sob os desígnios do legislador constituinte, que pudesse a União Federal, de forma simplista e visando exclusivamente o caixa da Previdência (e, o que é extremamente grave e causa profunda perplexidade no meio jurídico, com relação apenas a um setor da economia, justamente o mais atrasado e o menos rendoso, o da agricultura), substituir fontes de custeio menos rendosas indicadas no texto da Constituição, mediante a *dupla* ou *tripla* tributação da fonte constitucional mais rendosa, na espécie a receita ou faturamento das empresas produtoras rurais. Dentro dessa injurídica e abusiva prática, poderia a União, amanhã, vir a criar mais outra contribuição sobre a mesma base, para substituir aquela incidente sobre o lucro, ou porque não se mostra rendosa, ou até para simplificar a forma de tributação e de arrecadação. Às claras, trata-se de uma derrama (no seu significado histórico) justamente contra o setor mais desprotegido da economia.”¹⁷

Muito mais equilibrado, e proporcional, seria tributar de forma razoável o lucro, o faturamento e a folha de salários, como aliás preconiza expressamente a Constituição, deixando a contribuição sobre a receita proveniente da venda da produção rural apenas para o pequeno produtor, que só a ela se submete¹⁸.

¹⁶ Isso se se considerar, o que fazemos apenas para argumentar, que a contribuição criada pela Lei nº 8.870/94 possui apoio no artigo 195, I, da Constituição Federal, consistindo em um adicional da Cofins.

¹⁷ “A Dúplice Contribuição sobre o Faturamento das Empresas Rurais: Inconstitucionalidade”, em *Tributo - Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários* nº 2, jan/jul de 2001, Fortaleza: ABC.

¹⁸ CF/88, art. 195, § 8º.

4. Necessidade de Lei Complementar

Finalmente, mesmo desconsiderando todas as inconstitucionalidades já apontadas, a contribuição em questão somente poderia ser validamente instituída mediante Lei Complementar. Isso porque a Lei nº 8.870/94, ao criar a contribuição sobre a receita bruta dos produtores rurais, como visto, na verdade instituiu um adicional da Cofins devido apenas por produtores rurais. Ao assim proceder, além de incorrer nos vícios já apontados, a Lei nº 8.870/91 alterou as disposições da Lei Complementar nº 70/91, que fixara essa alíquota em 2% para todos os contribuintes.

Desse modo, sendo a criação de um adicional nada mais que a elevação indireta do tributo principal, uma alteração na alíquota prevista na Lei Complementar nº 70, somente poderia ser veiculada por outra lei complementar, o que não se deu no caso.

Não se venha argumentar com a tese segundo a qual a criação da Cofins não exigia lei complementar, sendo a LC 70/91 “materialmente” lei ordinária. Esse argumento não tem qualquer consistência, nem amparo no direito positivo brasileiro.

Há muito um de nós tem sustentado que a lei complementar caracteriza-se pelo quórum de votação, e será, assim, lei complementar, ainda quando eventualmente cuide de matéria a ela não

expressamente reservada pela Constituição¹⁹. Com o nosso entendimento estão Aroldo Gomes de Mattos²⁰, Luis Fernando de Sousa²¹ e Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Este último, inclusive, depois de esclarecer que a Lei Complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, assevera que

“paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigir ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma”²².

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e de Tribunais Regionais Federais, outrossim, se vem orientando no mesmo sentido²³.

Em verdade, ao majorar a Cofins incidente sobre a receita bruta dos produtores rurais, dispensando-os da contribuição sobre a folha de salários, a Lei nº 8.870/94 procedeu alterações na Lei Complementar nº 70/91, de hierarquia superior. Sua invalidade, no caso, é da maior evidência.

5. O Julgamento da ADIn nº 1.103/94

Não se argumente, por fim, que a Lei nº 8.870/94 não foi considerada in-

¹⁹ Hugo de Brito Machado, “Posição Hierárquica da Lei Complementar”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, pp. 19/22; *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2^a ed., São Paulo: Dialética, 1999, pp. 13 e 14; *Curso de Direito Tributário*, 16^a ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 62; *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo: Dialética, 2000, pp. 100 a 105.

²⁰ Aroldo Gomes de Mattos, *ICMS - Comentários à LC 87/96*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 17.

²¹ *Cofins - Contribuição Social Sobre o Faturamento - LC 70/91*, São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 130.

²² *Curso de Direito Constitucional*, 18^a ed., São Paulo: Saraiva, p. 184.

²³ Ac un da 2^a T do STJ - Rel. Min. Eliana Calmon - REsp 226062/SC - DJU-1 de 12/06/2000, p. 98; Ac un da 1^a T do STJ - rel. José Delgado - REsp 156839/SP - DJU-1 27.4.98, p. 104, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, p. 149; Ac un da 1^a T do STJ - Rel. Min. José Delgado - AGREsp 253984/RS - DJU-1 de 18/09/2000, p. 105; Ac un da 1^a T do TRF 2^a R - Rel. Des. Fed. Ney Fonseca - AMS 98.02.19188-4 - DJU 10.06.1999, p. 62.

constitucional pelo STF, conforme entendimento exteriorizado no julgamento da ADIn 1.103/94.

Na verdade, o art. 25 da Lei nº 8.870/94 só não foi inteiramente declarado inconstitucional em face de questão preliminar. Além disso, questões constitucionais da mais alta relevância, tais como as apontadas neste texto, não foram invocadas como argumento pela autora da ADIn, a Confederação Nacional das Indústrias - CNI, razão pela qual a contribuição em exame ainda não foi apreciada pela Corte Excelsa que, quando o fizer, certamente, reconhecerá a sua inconstitucionalidade.

É o que aponta, com propriedade, José Mörschbächer:

“Há, todavia, princípios constitucionais da maior relevância não invocados pela autora da ação direta de inconstitucionalidade (e que possivelmente por isso mesmo não foram analisados pelos eminentes Ministros componentes da Corte), princípios constitucionais esses, não tenho dúvidas, restaram violados pelo artigo 25, incisos I e II e § 1º, da Lei nº 8.870/94, ao impor às empresas rurais, e apenas a elas, mais outra contribuição social, sob a invocação, explícita senão implícita, da autorização constitucional para tributar a *folha de salários* das empresas produtoras rurais, mas efetivamente calculada sobre a *receita bruta proveniente da comercialização de sua produção*.²⁴”

Por isso, depois de admitido o Recurso Extraordinário pelo Pretório Ex-

celso, o seu provimento é medida que se impõe.

6. Conclusões

Tendo em vista o exposto neste artigo, podemos concluir que a contribuição criada pelo artigo 25 da Lei nº 8.870/94 é inconstitucional, em síntese, pelo seguinte:

- a) o resultado da venda da produção rural só pode dar ensejo a contribuição devida por produtor rural pessoa física que trabalhe com a família, sem empregados, nos termos do § 8º do artigo 195 da Constituição;
- b) se se entender o resultado da venda da produção como abrangido no conceito de faturamento, o que só para argumentar se admite, haverá inconstitucionalidade pois o art. 195, I, da Constituição Federal autoriza a criação de apenas *uma* contribuição sobre cada um dos fatos nele enumerados (folha de salários, faturamento e lucro), salvo previsão expressa constante do próprio Texto Constitucional, como ocorre com o PIS;
- c) se a contribuição criada pela Lei nº 8.870/94 for vista como um *adicional* da Cofins, ou uma elevação indireta de sua alíquota, sua invalidade subsiste por violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüidade no custeio da segurança social, do não-confisco e, principalmente, do princípio da proporcionalidade;
- d) finalmente, o artigo 25 da Lei nº 8.870/94 é inválido por impactar a LC 70/91, norma de superior hierarquia.

²⁴ “A Dúplice Contribuição sobre o Faturamento das Empresas Rurais: Inconstitucionalidade”, em *Tributo - Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários* nº 2, jan/jul de 2001, Fortaleza: ABC

constitucional pelo STF, conforme entendimento exteriorizado no julgamento da ADIn 1.103/94.

Na verdade, o art. 25 da Lei nº 8.870/94 só não foi inteiramente declarado inconstitucional em face de questão preliminar. Além disso, questões constitucionais da mais alta relevância, tais como as apontadas neste texto, não foram invocadas como argumento pela autora da ADIn, a Confederação Nacional das Indústrias - CNI, razão pela qual a contribuição em exame ainda não foi apreciada pela Corte Excelsa que, quando o fizer, certamente, reconhecerá a sua inconstitucionalidade.

É o que aponta, com propriedade, José Mörschbächer:

“Há, todavia, princípios constitucionais da maior relevância não invocados pela autora da ação direta de inconstitucionalidade (e que possivelmente por isso mesmo não foram analisados pelos eminentes Ministros componentes da Corte), princípios constitucionais esses, não tenho dúvidas, restaram violados pelo artigo 25, incisos I e II e § 1º, da Lei nº 8.870/94, ao impor às empresas rurais, e apenas a elas, mais outra contribuição social, sob a invocação, explícita senão implícita, da autorização constitucional para tributar a *folha de salários* das empresas produtoras rurais, mas efetivamente calculada sobre a *receita bruta proveniente da comercialização de sua produção*.²⁴”

Por isso, depois de admitido o Recurso Extraordinário pelo Pretório Ex-

celso, o seu provimento é medida que se impõe.

6. Conclusões

Tento em vista o exposto neste artigo, podemos concluir que a contribuição criada pelo artigo 25 da Lei nº 8.870/94 é inconstitucional, em síntese, pelo seguinte:

- a) o resultado da venda da produção rural só pode dar ensejo a contribuição devida por produtor rural pessoa física que trabalhe com a família, sem empregados, nos termos do § 8º do artigo 195 da Constituição;
- b) se se entender o resultado da venda da produção como abrangido no conceito de faturamento, o que só para argumentar se admite, haverá inconstitucionalidade pois o art. 195, I, da Constituição Federal autoriza a criação de apenas *uma* contribuição sobre cada um dos fatos nele enumerados (folha de salários, faturamento e lucro), salvo previsão expressa constante do próprio Texto Constitucional, como ocorre com o PIS;
- c) se a contribuição criada pela Lei nº 8.870/94 for vista como um *adicional* da Cofins, ou uma elevação indireta de sua alíquota, sua invalidade subsiste por violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüidade no custeio da segurança social, do não-confisco e, principalmente, do princípio da proporcionalidade;
- d) finalmente, o artigo 25 da Lei nº 8.870/94 é inválido por impactar a LC 70/91, norma de superior hierarquia.

²⁴ “A Dúplice Contribuição sobre o Faturamento das Empresas Rurais: Inconstitucionalidade”, em *Tributo - Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários* nº 2, jan/jul de 2001, Fortaleza: ABC