

NICOLAU KONKEL JUNIOR

**O FINANCIAMENTO TRIBUTÁRIO DA SEGURIDADE SOCIAL
PELAS EMPRESAS**

**Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre em Direito, área
de concentração Direito do Estado, Curso de
Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do Paraná.**

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira


**CURITIBA
AGOSTO 2001**

TERMO DE APROVAÇÃO

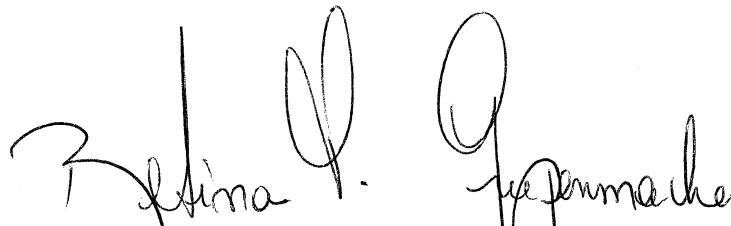
NICOLAU KONKEL JUNIOR

O FINANCIAMENTO TRIBUTÁRIO DA SEGURIDADE SOCIAL PELAS EMPRESAS


Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre, no Curso de Pós-Graduação em Direito, área de concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela Comissão formada pela seguinte banca examinadora:



Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná



Professora Doutora Betina Treiger Grupenmacher
Universidade Federal do Paraná



Professora Doutora Susy Gomes Hoffmann
Pontifícia Universidade Católica de Campinas

Curitiba, de

de 2001

Ao meu pai que, mesmo diante das imensas dificuldades, tornou tudo isso possível.

Às minhas mulheres: Elisa, com saudade; Jeane, com amor e Sofia, com ternura.

Agradecimento

Ao Prof. Dr. José Roberto Vieira, orientador deste trabalho, pela atenção, apoio e incentivo, especialmente nos momentos mais difíceis.

SUMÁRIO

RESUMO	vii
INTRODUÇÃO	1
1 O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: EVOLUÇÃO	4
1.1 DA PREVIDÊNCIA SOCIAL À SEGURIDADE SOCIAL	4
1.2 A ORIGEM DA PREVIDÊNCIA SOCIAL NO BRASIL	15
1.3 AS CAIXAS DE APOSENTADORIA E PENSÕES	19
1.4 O MODELO BRASILEIRO DE PREVIDÊNCIA A PARTIR DOS ANOS 30	25
1.5 A UNIFICAÇÃO DO SISTEMA DE PREVIDÊNCIA BRASILEIRO	32
1.6 O ATUAL SISTEMA	36
1.7 QUADRO RESUMO	40
2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O FENÔMENO DA PARAFISCALIDADE	42
2.1 O SURGIMENTO DA PARAFISCALIDADE	42
2.2 AS TENTATIVAS DE ELABORAÇÃO DE UMA DOCTRINA ADEQUADA	46
2.2.1 Emanuele Morselli	46
2.2.2 Jean-Guy Mérigot	48
2.2.3 Sylvio Santos Faria	52
2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA E PARAFISCALIDADE	53
2.4 CONFIGURAÇÃO JURÍDICA DA PARAFISCALIDADE	55
3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	69
3.1 OBSERVAÇÃO INICIAL	69
3.1.1 Exposição Introdutória do Tema	69
3.1.2 Os Paradigmas Filosóficos	71
3.1.3 O Giro Lingüístico	75
3.1.4 Considerações Finais	78
3.2 A NORMA JURÍDICA	83
3.2.1 Norma Jurídica: uma Aproximação	83
3.2.2 Proposições Prescritivas e Proposições Descritivas	90
3.2.3 A Norma Jurídica em Kelsen e Cossio	92
3.3 A PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA	94
3.3.1 A Formulação de Paulo de Barros Carvalho	94
3.3.2 Outras Propostas	101
3.4 CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DA PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA TRIBUTÁRIA	106
3.4.1 Critério Material	106
3.4.2 Critério Espacial	108
3.4.3 Critério Temporal	109
3.4.4 Critério Pessoal	110
3.5 DETERMINAÇÕES DA CONSEQÜÊNCIA DA PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA TRIBUTÁRIA..	114
3.5.1 Determinação Subjetiva	114

3.5.2 Determinação Quantitativa	116
4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DAS EMPRESAS PARA A SEGURIDADE SOCIAL	121
4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS	121
4.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS DO TRABALHO.....	128
4.2.1 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência	128
4.2.1.1 Critério material	128
4.2.1.2 Critério espacial	152
4.2.1.3 Critério temporal	153
4.2.2 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência	154
4.2.2.1 Determinação subjetiva	154
4.2.2.2 Determinação quantitativa	156
4.3 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO	165
4.3.1 Breve Panorama	165
4.3.2 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência	172
4.3.2.1 Critério material	172
4.3.2.2 Critério espacial	203
4.3.2.3 Critério temporal	203
4.3.3 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência	204
4.3.3.1 Determinação subjetiva	204
4.3.3.2 Determinação quantitativa	206
4.4 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	215
4.4.1 Breve Panorama	215
4.4.2 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência	223
4.4.2.1 Critério material	223
4.4.2.2 Critério espacial	240
4.4.2.3 Critério temporal	240
4.4.3 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência	246
4.4.3.1 Determinação subjetiva	246
4.4.3.2 Determinação quantitativa	247
4.5 OUTRAS CONTRIBUIÇÕES	260
4.5.1 Lei Complementar nº 84/96	261
4.5.2 Seguro Acidente do Trabalho	268
4.5.3 PIS/PASEP	278
4.5.4 CPMF	294
CONCLUSÕES	305
REFERÊNCIAS	324

RESUMO

Esta dissertação trata das contribuições sociais devidas pelas empresas e que se destinam ao financiamento da seguridade social. Tem como questão central a análise de sua possível materialidade e dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência a partir do desenho constitucional deferido à União para a sua instituição. Para tanto, expõe a forma pela qual foi introduzido o sistema de proteção contra os riscos sociais no Brasil, bem como sua evolução até a Constituição Federal de 1988. Com isso, permite compreender o modelo atual e orientar eventuais mudanças. Analisa o surgimento da noção de parafiscalidade e sua introdução na doutrina nacional, para depois discutir a necessidade de um conceito adequado ao direito nacional contemporâneo. Utiliza a estrutura da regra-matriz de incidência para proceder à análise de todos os critérios e determinações presentes nas contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social. Esse estudo da regra-matriz é precedido de uma investigação acerca do próprio conceito de norma jurídica, em que se expõem as insuficiências da análise baseada apenas em sua estrutura estática. A partir daí, ingressa no estudo de cada contribuição social para a seguridade social, expondo seus critérios material, pessoal e temporal, localizados no antecedente da regra-matriz, bem como as determinações subjetivas e quantitativas, próprias do conseqüente da norma tributária de incidência. Nessa pesquisa, procura estabelecer a semântica dos elementos que compõem a materialidade (verbo e complemento) dessas contribuições sociais, de modo a estabelecer o alcance possível da regra constitucional de competência. No estabelecimento desses significados, foi dispensada uma expressiva atenção às construções doutrinárias clássicas, bem como à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, submetidas à crítica na forma de estruturação do sistema de financiamento da seguridade social. Toda a pesquisa toma como ponto de partida o modelo traçado pela Constituição Federal de 1988, seguindo até os diplomas normativos instituidores dessas espécies tributárias, buscando avaliar o trabalho do legislador infraconstitucional na implementação dos desígnios constitucionais. Também foram objeto de análise, além das contribuições previstas no artigo 195 da Constituição Federal, as outras espalhadas pelo Texto Constitucional e que, da mesma forma, se destinam, ainda que em parte, ao financiamento da seguridade social.

INTRODUÇÃO

O crescimento quantitativo das contribuições sociais, especialmente daquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, tem despertado a atenção dos juristas brasileiros. De fato, a Constituição Federal de 1988, diversificando a base de financiamento das empresas, deferiu, inicialmente, competência à União para a instituição de contribuições sobre três bases distintas: folha de salários, faturamento e lucro. Além disso, essas espécies de contribuições ganharam tratamento exaustivo com a extensão expressa dos princípios orientadores dos tributos em geral, ainda que algumas regras sejam de aplicação exclusiva das contribuições de seguridade social.

No entanto essas mudanças profundas não foram acompanhadas de uma doutrina capaz de sistematizar tais contribuições, atribuindo-lhes um estatuto adequado. Com exceção do trabalho pioneiro de José Eduardo Soares de MELO¹, cada um dos demais estudos sobre contribuições sociais ou tratou apenas de aspectos particulares, tomando uma de suas problemáticas, ou analisou apenas uma contribuição em especial.

Sem ter a pretensão de esgotar as tentativas de solução das dúvidas que envolvem essas espécies tributárias, o presente trabalho busca preencher essa lacuna cuidando das contribuições cuja receita se destina ao financiamento da seguridade social. Porém, como é de conhecimento geral, algumas contribuições não têm toda a sua receita destinada a esse fim, como é o caso da contribuição ao PIS/PASEP. Outras, ainda, apenas financiam programas específicos de seguridade social, como ocorre com a CPMF, que atende apenas aos programas de saúde, e com a contribuição ao seguro de acidente do trabalho, que se destina à cobertura dos riscos da atividade laboral.

¹ MELO, J.E.S. de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros.

Por isso, este estudo se concentra nas três espécies previstas no artigo 195 da Constituição Federal, dedicando-lhes uma atenção maior.

Seguindo a tradição no direito brasileiro, a análise do aspecto estático das contribuições sociais toma de empréstimo a elaboração lógica de Paulo de Barros Carvalho, extremamente útil para aferir a perfeita adequação da competência constitucional ao modelo legislativo adotado, ciente porém dos limites desse método. Além disso, o trabalho busca oferecer, a partir de estudos que apontaram deficiências ou impropriedades – sob a égide de um critério de rigor científico no esquema estrutural da norma jurídica tributária (a regra-matriz de incidência), um modelo que se pretende mais refinado.

Antes, porém, com a finalidade de tornar mais compreensível o modelo de financiamento da seguridade social inaugurado com a Constituição Federal de 1988, o trabalho faz um histórico dos modelos adotados no Brasil para enfrentar os custos dos programas de proteção contra os riscos sociais. Assim, são apresentados os esquemas de financiamento desde a aplicação da famosa Lei Eloy Chaves, passando pelos Institutos de Aposentadorias e Pensões, até chegar à unificação do sistema com a administração a cargo do extinto INPS. Nessa evolução, é significativa a tendência universalizante dos meios de proteção e também da base de financiamento, que, cada vez mais, fica a cargo de toda a sociedade.

No entanto, como a principal fonte de financiamento continua reservada àquelas contribuições com destinação para a seguridade social, deferindo-se a órgão específico a gestão desses recursos, o trabalho não deixa de tratar do grande problema que sempre atormentou os juristas, e busca apresentar um conceito de parafiscalidade.

Para a análise das contribuições sociais para a seguridade social, além dos questionamentos teóricos, com a tentativa de atribuir significado adequado às diversas materialidades, não foi abandonado o interesse prático que essas questões suscitam. Assim, por diversas vezes a jurisprudência é colocada em debate, avaliando-se seus critérios e razões, especialmente em relação às decisões do Supremo Tribunal Federal.

É com esse material que se busca situar as contribuições sociais das empresas para a seguridade social no contexto do sistema tributário brasileiro e estabelecer seus limites e possibilidades. Como foi ressaltado no início, não há nenhuma pretensão de esgotar tais questões – que são ricas e abertas a novos debates –, mas apenas contribuir para o esclarecimento de seus significados.

1 O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL: EVOLUÇÃO

1.1 DA PREVIDÊNCIA SOCIAL À SEGURIDADE SOCIAL

Como ocorre com todos os institutos jurídicos, conceito e história guardam um vínculo que não pode ser desfeito. Como disse ARISTÓTELES, “...para compreender as coisas é necessário vê-las enquanto se desenvolvem, é preciso apreendê-las em seu nascimento”².

Previdência social é um modelo de *seguro social* e indica “...o conjunto de medidas destinadas a proteger os indivíduos contra os riscos dos infortúnios, tendo como objetivo final a proteção social ou seguridade social”³. Portanto, previdência social e seguridade social não se confundem, pois essa última tem área de incidência muito mais ampla que a previdência social. Além disso, a partir do conceito utilizado, tem-se que a previdência serve de instrumento à realização de um fim que é a seguridade social.

De fato, a doutrina tem insistido na distinção, dizendo que elas representam duas etapas sucessivas na solução dos problemas sociais.

O conceito de Seguridade Social e sua possível abrangência move dentro de um contexto que pode ser traduzido como um ‘sistema de cobertura das contingências sociais’, destinado ‘indistintamente a todos aqueles que, contribuintes ou não’, se encontrem em *estado de necessidade*; enquanto a *Previdência social* tem um sentido mais restrito (Seguro Social), consistindo em um sistema de cobertura dos efeitos das contingências, resultante de imposição legal, embasado na necessidade de contribuição para seu custeio.⁴

² *Apud* HADOT, P. **O que é a filosofia antiga?** Trad. de Dion Davi Macedo. São Paulo: Loyola, 1999. p. 16. Para Wagner BALERA, “O estudo da seguridade social, assentado num tempo determinado – o presente – não inibe o nosso interesse acerca da história constitucional brasileira que, embora seja disciplina não-jurídica (no entender de Santi Romano), nos fornece válidos critérios de interpretação da nova ordem constitucional” (**A seguridade social na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 15).

³ STEPHANES, R. **Previdência social: uma solução gerencial e estrutural**. Porto Alegre: Síntese, 1993. p. 81.

⁴ CARBONE, C. O. **Seguridade social no Brasil: ficção ou realidade?** São Paulo: Atlas, 1994. p. 20-21.

A seguridade social procura amparar toda a sociedade de um universo amplo de riscos sociais, sendo a previdência social apenas um de seus braços.

Mozart Victor RUSSOMANO destaca os pontos de divergência entre seguridade social e previdência social: a) a previdência social tem como referência a pessoa do trabalhador, enquanto a seguridade social visa proteger todos os cidadãos carecedores de proteção e amparo; b) a previdência social, por estar intimamente ligada à idéia do seguro, pressupõe a existência de contribuições como condição à participação no sistema, enquanto a seguridade social fixa suas prestações (benefícios e serviços) a partir das necessidades mínimas da pessoa favorecida e não apenas o nível de contribuição; c) a partir daí, nos sistemas de seguridade social, a intervenção e a responsabilidade estatais são mais ostensivas, tanto na criação de órgãos gestores quanto no financiamento de seus programas; d) nos sistemas de previdência social, a preocupação está voltada para a reparação do “sinistro”, ao passo que na seguridade social aumenta a importância dos programas de prevenção⁵.

Mas não é só na doutrina que os termos encontraram fisionomia específica, pois a própria Constituição Federal de 1988, ao inaugurar o Título VIII (*Da Ordem Social*), estrutura-o de tal maneira que a seguridade social aparece como gênero, do qual são espécies a saúde, a assistência social e a previdência social.

Trata-se – é verdade – de definições que se localizam em um espaço temporal específico, sem que se possam prever as mudanças fáticas que determinarão as alterações dos próprios conceitos. Como salientam Manuel Alarcón CARACUEL e Santiago González ORTEGA, “el que, hoy por hoy, sea difícil dar un concepto cerrado de Seguridad Social no es seguramente sino un signo de la vitalidad de la institución: la Seguridad Social tiene aún mucha historia por delante”⁶.

⁵ RUSSOMANO, M.V. **Curso de previdência social**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 55-56.

⁶ CARACUEL, M.R.A. & ORTEGA, S.G. **Compendio de seguridad social**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1991. p. 30. As transcrições de textos em língua estrangeira serão devidamente traduzidas, para melhor compreensão, com exceção apenas para os de língua espanhola, dada a

Sendo o maior e o mais eficaz instrumento do chamado “Estado de Serviços Sociais”, a maturidade da previdência social verifica-se contemporaneamente a esse mesmo modelo de Estado. Ademais, sendo fruto da instauração do processo capitalista de produção e das revoluções industrial e burguesa, a previdência encontra aí a sua gênese e, nesse modelo de Estado, a sua consagração, sendo este, inclusive, o caso brasileiro⁷.

No entanto, é comum encontrar alguma referência a origens remotas de uma idéia de previdência, muito antes da gênese do Estado Social e da própria conformação contemporânea de produção capitalista. É que, embora o seguro social – fonte mais próxima da noção de seguridade social – tenha data de nascimento exata, correspondendo às primeiras leis alemãs, é preciso “...considerar que ele é o produto aperfeiçoado de uma longa germinação de ‘métodos de economia coletiva’, através de uma infinidade de experiências, das mais rudimentares às mais complexas”⁸.

proximidade com o português. Fides Angélica OMMATI ressalta as razões da dificuldade de um conceito de Previdência: “além de o termo assumir acepções diversas de autor para autor e de legislação para legislação, ainda há que considerar a utilização desordenada de sinonímia com expressões outras” (**Manual elementar de direito previdenciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 8). José Manuel Almansa PASTOR ressalta, da mesma forma, a dificuldade conceptual de seguridade social: “En el lenguaje común se sabe lo que es seguridad y se sabe lo que es social. Sin embargo, no hay acuerdo para expresar un contenido jurídico con la unión de ambos vocablos. Y es que las dificultades de conceptualización derivan de la propia equivocidad terminológica; del propio contenido jurídico, mutable por la evolutividad de las circunstancias y los sistemas de organización social, y, sobre todo, por la diferente perspectiva, política y jurídica, desde la que se observa la seguridad social” (**Derecho de la seguridad social**. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1977. v. 2. p. 71).

⁷ Vários autores têm destacado a previdência social como modelo de proteção contra os riscos sociais, como fruto das chamadas Revoluções Industrial e Burguesa. É o caso, por exemplo, de Feijó COIMBRA, para quem, “...só a concentração de grandes massas de trabalhadores, grupados pela moderna indústria, na época chamada Revolução Industrial, aliada a agravamento dos riscos, pelo emprego de máquinas e instalações perigosas, tornou imperiosa na consciência social a necessidade da ação estatal para proteger o homem contra o infortúnio” (COIMBRA, *op. cit.*, p. 2). Wladimir Novaes MARTINEZ faz referência à fase anterior à metade do século XIX, no mundo, e anterior à Lei Eloy Chaves, no Brasil, como uma pré-história da previdência social, pois, “Tecnicamente, a previdência social nasceu da conjugação da presença do Estado (obrigatoriedade) com as idéias atuariais do seguro privado e dos mecanismos do mutualismo profissional” (**Curso de direito previdenciário**, São Paulo: LTr, 1998. t. 2: Previdência social, p. 59).

⁸ ASSIS, A. de O. **Compêndio de seguro social**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1963. p. 55.

A idéia de previdência está intimamente ligada à noção de “riscos sociais”. Essa expressão pode ser examinada a partir de duas perspectivas: uma, *objetiva*, que qualifica os riscos como sociais pelo fato de atingirem qualquer indivíduo e serem inerentes à vida em sociedade; e outra, *subjetiva*, por se tratar de riscos cuja prevenção só a coletividade tem condições de organizar e cujos danos promover-lhes a reparação, pois os indivíduos, isoladamente, não têm meios técnicos ou econômicos para lhes fazer frente.

A perspectiva objetiva é mais antiga e justifica uma série de medidas adotadas pelo homem, na história, para minimização de seu sofrimento. São exemplos dessas medidas as técnicas de poupança, a caridade, o mutualismo e os seguros privados.

Ao relacioná-las, Alarcón CARACUEL e González ORTEGA denominam-nas *inespecíficas*, pois não visam apenas prevenir, *especificamente*, os riscos sociais e podem ser encontradas tanto em épocas pré-capitalistas como hoje em dia. Ou seja, não correspondem a uma precisa fase da evolução social e nem se referem a uma determinada resposta ao capitalismo e a seus específicos problemas⁹.

Poupança é uma técnica de previdência com que o indivíduo renuncia a um consumo atual, em vista de um eventual gasto, para atender à cobertura de uma necessidade futura. Trata-se de uma técnica claramente insuficiente, especialmente porque a parcela da população que mais necessita de proteção não tem capacidade de realizá-la.

Caridade é uma técnica de reparação de uma situação de necessidade, que se baseia em simples altruísmo do benfeitor, sujeito, pois, a mera discricionariedade.

Mutualismo é “...una técnica que se basa en la solidaridad de un grupo social homogéneo que, afectado por el mismo tipo de riesgos, decide poner en común

⁹ CARACUEL & OREL & ORTEGA, *op. cit.*, p. 16. Essa categorização pode ser encontrada na obra de José Manuel Almansa PASTOR (*op. cit.*, p. 33-83) que também divide as medidas protetoras em específicas e inespecíficas.

una parte de sus ahorros para hacer frente a la situación de necesidad, dimanante de estos riesgos, que pueda experimentar cualquiera de los miembros del grupo”¹⁰. Com isso, afastam-se os inconvenientes da poupança individual, substituindo a idéia de caridade pela de solidariedade, além de garantir a obtenção de benefícios sem intermediários. Trata-se de técnica bastante comum nas corporações da Idade Média.

Por fim, *seguro privado* é uma técnica muito mais elaborada, que surge no auge do mercantilismo em vista dos riscos de perda das mercadorias, assegurando-se esse risco junto a banqueiros ou companhias seguradoras especializadas. Trata-se do contrato de seguro, cujo custeio ainda está longe do alcance dos mais necessitados.

Essas modalidades de prevenção do risco social é que permitem a indicação, por diversos autores, de um embrião de previdência social, ainda que finalidades religiosas, econômicas e profissionais tivessem sido determinantes para a sua constituição. Fala-se, portanto, do caráter assistencial dos agrupamentos profissionais da Índia, dos hebreus e dos árias; das organizações profissionais dos pastores, agricultores, barqueiros e soldados, no Egito; dos colégios (união de pequenos produtores e artesãos livres) gregos e romanos de caráter mutualista; das *guildas* germânicas. Na Idade Média, o mutualismo assistencial fortaleceu-se com os regimes das Corporações, das Confrarias e das Irmandades de Socorro.

Forma um pouco mais elaborada de prevenção do risco é a que se verifica com a instituição dos seguros privados, cuja origem se deve ao aumento excessivo dos riscos a que determinadas classes de trabalhadores estavam expostas. É o caso dos marinheiros, no período das Grandes Navegações e dos Descobrimentos.

O acréscimo dos graus ou índices de periculosidade e insalubridade dessas e outras atividades profissionais dificultaram o recrutamento de trabalhadores competentes. Os empresários se viram *forçados*, para atraí-los, a oferecer-lhes condições de maior garantia de tranqüilidade, através do estabelecimento de um *regime de seguro*, instituído a favor dos trabalhadores. Esse fato atuou, fortemente, no sentido da transformação do período histórico do *mutualismo* puro e simples em um sistema de *seguros privados*, mantidos pelo empregador em proveito do empregado, como garantia dos riscos excepcionais resultantes de certas profissões.¹¹

¹⁰ CARACUEL & ORTEGA, *op. cit.*, p. 16.

¹¹ RUSSOMANO, *op. cit.*, p. 5-6.

Além disso, o sistema de mutualidades apresentava inconvenientes intransponíveis, pois as pessoas que a ele aderiam eram uma minoria portadora de maior compreensão dos riscos sociais e, via de regra, os menos carecedores de amparo, e a voluntariedade somente atraía pessoas mais sujeitas aos riscos cobertos, com manifesto prejuízo ao sistema.

Ocorre que todas essas modalidades de proteção contra o risco estavam condicionadas à capacidade de participação na formação da poupança coletiva, o que excluía os necessitados. Somente com a promulgação, na Inglaterra, no ano de 1601, da famosa “Lei dos Pobres”, é que, pela primeira vez, o Estado foi colocado na posição de órgão prestador de assistência aos que não tivessem condições de garantir a própria subsistência¹². Por meio da *Poor Relief Act*, os londrinos foram compelidos a custear a assistência aos pobres.

Estava inaugurada a fase de consciência do risco social em sua dimensão subjetiva, ou seja, no sentido de que a própria coletividade passava a estar encarregada da prevenção e reparação dos danos advindos dos riscos sociais, fase essa que será fortalecida após a instauração do processo capitalista de produção, fruto das Revoluções Industrial e Burguesa.

De fato, as condições de trabalho decorrentes da Revolução Industrial impuseram aos trabalhadores a exposição a maiores riscos sociais, sem que existisse um mecanismo protetivo suficiente. Aliás, as condições políticas de emancipação da classe laboral estavam cada vez mais difíceis, em vista do princípio liberal que informava o papel do Estado moderno. Esse

...Estado que quedaba frente a frente del individuo, respondía en esos momentos iniciales del desarrollo capitalista al más puro modelo abstencionista de acuerdo con el principio

¹² Mozart Victor RUSSOMANO (*op. cit.*, p. 6) ressalta que essa assistência oficial e pública, inaugurada com a Lei dos Pobres, marca o início da história da previdência social, dado o caráter de “oficialização da caridade”, com a prestação de assistência por meio de órgãos especiais do Estado.

del *laissez faire, laissez passer*, que postulaba la no intervención en los problemas económicos y sociales, cuya solución debería encontrarse de un modo espontáneo y natural a través de la acción de las ‘manos ocultas como quería Adam Smith.¹³

Surgem, a partir de então, as técnicas específicas de proteção contra os riscos sociais, dada a inaptidão das técnicas já referidas: poupança, caridade, mutualismo e seguro privado.

José Manuel Almansa PASTOR adverte que o Estado optou, o mais das vezes, pela utilização de mecanismos protetivos antigos, no lugar de criar novos. E justifica essa opção, pela maior segurança que traziam em vista das vantagens de uma gradual evolução não-revolucionária, além do fato de que a aceitação dos novos princípios solidaristas foi lenta, de modo que, ainda hoje, esses princípios convivem com outros de caráter individualista. “Todo se reducía a acoger los mecanismos mutualistas y asegurativo del Derecho privado, aprovechar las ventajas que ellos trajeron consigo y corregir las deficiencias que presentaban. Desde el momento en que esto se hizo surgió un nuevo medio de protección de necesidades sociales: la previsión social”¹⁴.

Podem ser apontadas três técnicas específicas, experimentadas após a Revolução Industrial: o mutualismo obreiro, as leis de acidentes do trabalho e, por fim, os seguros sociais.

Por conta de uma ideologia liberal extrema, a classe dos trabalhadores atingida pelo infortúnio iniciou uma defesa solidária, lançando mão das antigas fórmulas mutualistas de tradição corporativa (*mutualismo obreiro*), tendo alcançado resultados apenas modestos em face de sua débil capacidade de organização, aliada a seu escasso poder de poupança, além da repressão dessas manifestações de associações de trabalhadores, que, muitas vezes, assumiam características de sociedades de resistência.

¹³ CARACUEL & ORTEGA, *op. cit.*, p. 18.

¹⁴ PASTOR, José. *op. cit.*, p. 61.

Em fins do século XIX, verificou-se uma conscientização acerca da *questão social*, impulsionada pelas idéias dos socialistas utópicos, de modo que a atenção se voltou para o infortúnio advindo do acidente de trabalho, especialmente em decorrência do manuseio direto, pelo trabalhador, de máquinas industriais, em jornadas extenuantes. Nessa época, no entanto, não era possível – em face da inexistência da figura do contrato de trabalho – a responsabilização do empresário pela ocorrência do acidente do trabalho. “Isto significava, para o empregado, a necessidade de bater às portas da justiça e provar a culpa de seu patrão pelo acidente sofrido, a fim de obter uma indenização ao dano de que se via vítima”¹⁵. O Direito procurou dar uma resposta a esta situação aflitiva do trabalhador, tendo sido invertido o ônus da prova, de modo que o patrão passou a ficar obrigado a provar que nenhuma culpa lhe poderia ser atribuída. Posteriormente, a solução foi a criação da chamada *responsabilidade objetiva*, pelo simples risco profissional.

Em vista dessa situação, os empregadores passaram a contratar seguros que os deixassem livres de eventuais prejuízos decorrentes de acidentes em suas empresas. Como salienta Armando de Oliveira ASSIS, “Chegados a êsse ponto, bastava um pequeno passo a mais para tornar êsse seguro obrigatório, objetivando a consecução daquilo que era a preocupação maior dos homens de Estado: oferecer aos trabalhadores uma garantia diante dos imprevistos da vida profissional”¹⁶.

A intensificação dos movimentos sociais na Alemanha - país cuja força econômica e cultural oferecia ambiente propício aos movimentos socialistas - despertou a preocupação de Bismarck, que procurou aliciar os trabalhadores, oferecendo-lhes soluções práticas às reivindicações socialistas, em substituição à repressão policial e militar exercida até então. Assim é que em 15/06/1883 era

¹⁵ ASSIS, *op. cit.*, p. 49.

¹⁶ *Ibid.*, p. 49-50. Ainda assim, os trabalhadores só estavam cobertos dos infortúnios relacionados com a sua atividade laborativa, a menos que, sem qualquer fundamento lógico, os empregadores fossem responsabilizados por riscos desconectados do trabalho.

promulgada a lei que criava o seguro obrigatório contra doença e em 06/11/1884 era aprovada a lei que instituía o seguro obrigatório contra acidentes do trabalho.

Ou seja, as novas condições sociais impuseram uma atualização da mentalidade burguesa, arrefecendo-lhe o caráter repressor e estimulando políticas de integração da classe trabalhadora, o que se pode comprovar pela criação de diversos seguros sociais na Alemanha de Bismarck: o seguro-doença, em 1883; o de acidentes de trabalho, em 1884, o de invalidez e velhice, em 1889 – todos reunidos posteriormente em um chamado “Código de Seguros Sociais” (1911). A disseminação do modelo alemão de proteção contra os riscos, em pouco tempo, ganhou o mundo e fez carreira.

Assim, a Noruega, em 1894, estabeleceu o seguro de acidentes de trabalho e, em 1909, o seguro de enfermidade. Luxemburgo, em 1901, 1911 e 1914, respectivamente, estabeleceu seguros sociais de enfermidade, acidentes de trabalho e invalidez-velhice. A Áustria instituiu um seguro de acidentes de trabalho em 1887, outro de enfermidade em 1888 e o de velhice em 1906. Na América Latina, Almansa PASTOR destaca o pioneirismo da legislação chilena que, em 1925, criou os seguros de enfermidade, maternidade, invalidez e velhice. No entanto, o México, em sua Constituição de 1917, já previa os programas de seguros sociais, e o Brasil, em 1923, pela famosa Lei Eloy Chaves, já instituía um conjunto de seguros sociais, com cobertura contra os riscos de velhice, invalidez e morte. Na seqüência, os seguros sociais foram instituídos no Peru em 1936 e na Venezuela em 1940¹⁷.

Na avaliação de Alarcón CARACUEL e González ORTEGA, o modelo de seguros sociais correspondia a uma nova fase, em que se reuniam: a) a solidariedade do mutualismo obreiro; b) a responsabilidade empresarial por acidente do trabalho; c) a necessária intervenção do Estado. Esses ingredientes conduziram a um modelo com as seguintes características: 1º) *obligatoriedade*, pois os seguros decorrem de

¹⁷ PASTOR, *op. cit.*, p. 89.

disposição legal; 2º) *financiamento tripartido* entre os trabalhadores, os empresários e o Estado; 3º) *gestão pública*, seja de forma direta, seja por meio de entes criados especialmente com essa finalidade; 4º) *os beneficiários são pessoas previamente definidas em lei*, especialmente das camadas mais débeis, mas que, ao mesmo tempo, mostrem capacidade de contribuir¹⁸.

Essa modalidade de seguro social, por sua vez, ainda apresenta um caráter sinalagmático, o que só será rompido com a superveniência do sistema de seguridade social.

Vários fatores foram conducentes à instituição de um sistema de seguridade social, sendo digna de nota a repercussão, no Ocidente, do movimento revolucionário russo de 1917, no auge do movimento trabalhista. Além disso, a política do *New Deal*, do presidente norte-americano Roosevelt, em resposta à crise de 1929, impôs uma intervenção estatal que culminou com a edição do *Social Security Act*, em 1935. Por ele, foram estabelecidas prestações com a finalidade de contornar os riscos decorrentes da velhice, morte e desemprego, e também de estimular o consumo. Segundo RUSSOMANO, é nessa lei norte-americana que a expressão Seguridade Social (*Social Security*) é utilizada pela primeira vez, e assim foi traduzida, literalmente, para todos os idiomas modernos¹⁹. Por fim, a elaboração dos Planos Beveridge e a constitucionalização dos direitos econômicos e sociais propiciaram o início de um processo de internacionalização da seguridade social.

Com efeito, em 1941, o governo inglês encarregou uma comissão, presidida por William Beveridge, para estudar a reforma dos dispersos seguros sociais, a qual emitiu dois relatórios – “Seguro Social e Serviços Conexos” (*Social Insurance and Allied Services* - 1942) e “Pleno Emprego em uma Sociedade Livre” (*Full*

¹⁸ CARACUEL & ORTEGA, *op. cit.*, p. 21.

¹⁹ RUSSOMANO, *op. cit.*, p. 12. No mesmo sentido, José Manuel Almansa PASTOR (*op. cit.*, p. 72), para quem, “...la auténtica rampa de lanzamiento del término fue una ley americana de 1935, la Social Security Act referente a asistencia en casos de paro, de vejez y muerte. A partir de entonces aparece cada vez con más frecuencia hasta universalizarse”.

Employment in a Free Society - 1944) –, o primeiro dos quais se transformou em um autêntico sistema de seguridade social no pós-guerra.

Beveridge promove a crítica das instituições anteriores, ou seja, dos seguros sociais instituídos a partir do modelo alemão, e oferece uma visão nova, inspirada na idéia motriz de atendimento às necessidades sociais por meio de uma adequada e justa redistribuição da renda. Nessa nova visão, o sistema não é reduzido a mero conjunto de seguros sociais, mas a eles são acrescidos um sistema nacional de saúde, a assistência nacional, a ajuda familiar, assim como manifestações complementares de seguros voluntários²⁰.

O Plano tinha as seguintes características: a) unificação dos seguros sociais, com cotização única e administração centralizada; b) universalização subjetiva da proteção e não somente aos trabalhadores; c) cobertura de qualquer situação de necessidade e homogeneização dos benefícios; d) financiamento tripartido, com uma importância crescente dos aportes estatais²¹.

A partir de então, a criação de um sistema de seguridade social ganhou o mundo, impulsionada, sem dúvida, pela consagração de uma nova geração de direitos do homem: os direitos sociais e econômicos – também chamados de direitos de segunda geração – que passaram a ser albergados pela maioria das Constituições do pós-guerra.

A internacionalização da seguridade social foi também impulsionada pela criação da Organização Internacional do Trabalho (OIT), resultante do Tratado de Versalhes, que marcou o fim da Primeira Guerra. “As *convenções e recomendações*

²⁰ PASTOR, José, *op. cit.*, p. 92.

²¹ CARACUEL & ORTEGA, *op. cit.*, p. 23. A importância dos Planos Beveridge é ressaltada por Mozart Victor RUSSOMANO (*op. cit.*, p. 24), para quem Beveridge é “...o nome que marca o começo de uma verdadeira Seguridade Social”. E há acerto nessa avaliação, pois, ao contrário do sistema alemão herdeiro das reformas de Bismarck, os beneficiários do sistema britânico não eram apenas os trabalhadores, mas toda a população necessitada, e o custeio era feito por meio de contribuições que não atendiam ao critério do salário efetivamente recebido, mas aos índices fixados dentro de limites suportáveis pelos contribuintes.

aprovadas pela OIT foram, sempre, instrumentos de extraordinária utilidade para a *uniformização* e o *aperfeiçoamento* das legislações nacionais sobre Direito do Trabalho e Previdência Social”²².

Em 1944 foi aprovada a Declaração da Filadélfia, instrumento que recomendava a adoção, pelas diferentes nações, de programas típicos de seguridade social. Em 10/12/1948, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, no artigo 22, estabelecia que “toda pessoa, enquanto membro da sociedade, tem direito à seguridade social, fundada em obter a satisfação dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento de sua personalidade, graças ao esforço nacional e à cooperação internacional, levando em conta a organização e os recursos de cada país”.

Estava, portanto, consolidada pelas Nações, entre as quais o Brasil, a adoção de um sistema de garantia do indivíduo contra os infortúnios e os riscos sociais.

1.2 A ORIGEM DA PREVIDÊNCIA SOCIAL NO BRASIL

É difícil encontrar na doutrina especializada um marco preciso para a origem da previdência social no Brasil: o Decreto nº 4.682, de 24/01/23 (a famosa Lei Eloy Chaves). Apesar disso, algum dissenso pode ser percebido na doutrina, sendo comum localizá-la antes ou depois do ano de 1923.

Antes, quando se atribui aos montepios e aos socorros mútuos a qualidade de pioneiros nesse tipo de serviço social. **Depois**, quando, por influência do movimento propagandista no Brasil do Estado Novo, reconhece-se o início da previdência social somente com o aparecimento dos Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPs).

De fato, antes do advento da Lei Eloy Chaves, o Brasil experimentou algumas instituições de natureza previdenciária, como foi o caso do “Plano de Beneficência dos Órfãos e Viúvas dos Oficiais da Marinha”, de 1795.

²² RUSSOMANO, *op. cit.*, p. 14.

A Constituição Imperial de 1824 já fazia alguma menção à previdência social (artigo 179, 31), ao garantir a constituição de socorros públicos. No entanto, mesmo que esse preceito estivesse afinado com a época em que foi editado, faltava-lhe um requisito fundamental: a exigibilidade²³.

Em 1827 surgiu o “Meio-Soldo (Montepio) do Exército” e em 1835 o “Montepio Geral da Economia”. A primeira entidade privada a funcionar no País foi o Montepio Geral dos Servidores do Estado (Mongeral), em 22/06/1835, antes mesmo da lei austríaca e alemã, em um típico sistema mutualista.

A garantia contra acidentes do trabalho já estava prevista no Código Comercial (1850) e no Regulamento nº 737, de 25/11/1850, assegurando salários por até três meses.

O Decreto nº 2.711, de 1860, por sua vez, regulamentou o financiamento de montepios e sociedades de socorros mútuos. O Decreto nº 3.397, de 24/11/1888, citado por diversos autores, criou a Caixa de Socorro para o pessoal das estradas de ferro de propriedade do Estado. O Decreto nº 9.212, de 26/03/1889, estatuiu o montepio obrigatório para os empregados dos Correios, fixando em 30 anos de efetivo exercício e idade mínima de 60 anos os requisitos para a aposentadoria. O Decreto nº 10.269, de 20/07/1889, estabeleceu um fundo especial de pensões para os trabalhadores das Oficinas da Imprensa Nacional.

Nos primeiros anos da República não se verificou nenhuma modificação da técnica utilizada no Império, pois a forma embrionária de previdência social continuou fragmentária e orientada a determinadas categorias de trabalhadores do serviço público.

O Decreto nº 221, de 26/02/1890, estabeleceu a aposentadoria dos trabalhadores da Estrada de Ferro Central do Brasil, cujo benefício foi estendido aos trabalhadores das demais ferrovias pelo Decreto nº 565, de 12/07/1890. Em seguida,

²³ BALERA, **A seguridade social na Constituição de 1988**, p. 18.

houve a criação do Montepio Obrigatório dos Empregados do Ministério da Fazenda (Decreto nº 942-A, de 31/10/1890) e dos funcionários civis do Ministério da Guerra (Decreto nº 1.318-E, de 20/01/1891). A Constituição Republicana de 1891 foi a primeira a conter a expressão “aposentadoria” (artigo 75), assegurando-a aos funcionários, em caso de invalidez a serviço da Nação. Em 1892, a Lei nº 217, de 29/11/1892, estabeleceu a aposentadoria por morte e a pensão por morte dos operários do Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro. Posteriormente foram criados os Fundos de Pensão e Caixas Especiais para trabalhadores vinculados aos serviços públicos (Lei nº 1.541-C, de 31/08/1893, e Decreto nº 4.680, de 14/11/1902), além da instituição da Caixa de Pensões dos Operários da Casa da Moeda (Decreto nº 9.284, de 30/12/11). Em seguida, o Decreto nº 9.517, de 17/04/14, criou a Caixa de Pensões e Empréstimo para o Pessoal das Capatazias da Alfândega do Rio de Janeiro. Por fim, o Decreto Legislativo nº 3.724, de 15/01/19, estabeleceu pormenores sobre acidentes do trabalho, tornando compulsório o seguro em certas atividades.

Como dizem Jaime Antônio de Araújo OLIVEIRA e Sônia Maria Fleury TEIXEIRA, “As tentativas de criação de instituições previdenciárias anteriormente aos anos 20 tiveram sempre um âmbito muito limitado e, ao que parece, poucas vezes alcançaram implementação concreta”. Por outro lado, “As instituições previstas no Decreto de 1923 – as Caixas de Aposentadoria e Pensões – foram, ao contrário, efetivamente implementadas. E já a partir daquele mesmo ano”²⁴.

Realmente, antes do advento da Lei Eloy Chaves houve diversas tentativas de estabelecer alguns mecanismos de índole previdenciária, sem que se revelasse qualquer vontade política de efetiva implementação. Araújo OLIVEIRA e Sônia Fleury TEIXEIRA exemplificam esse desinteresse do Estado brasileiro em relação às questões sociais com o caso da criação do Departamento Nacional de Trabalho, a partir de projeto de lei de Maurício de Lacerda, em 1917:

²⁴ OLIVEIRA, J.A. de A.; TEIXEIRA, S.M.F. **(Im)previdência social: 60 anos de história da previdência no Brasil**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1985. p. 21.

...o projeto tornou-se 'Decreto Legislativo' (Decreto nº 3.550, de 16/10/1918), autorizando o Presidente da República a, 'sem aumento de despesas', organizar o Departamento a partir da reformulação de outro órgão (a 'Diretoria do Serviço de Povoamento' do Ministério da Agricultura). No entanto, o Executivo jamais usou a autorização do Congresso. No âmbito assistencial, o quadro era o mesmo. Alves (1949) historia a seqüência de tentativas frustradas, entre 1904 e 1919, de estabelecimento de uma legislação impondo a obrigatoriedade de indenização por acidentes de trabalho. Quatro projetos a este respeito foram apresentados no período citado, e nenhum conseguiu implementação²⁵.

A Lei Eloy Chaves, ao contrário, logo após a sua promulgação, já experimentava seus resultados práticos.

É certo que há razões históricas para isso. Os primeiros trinta anos de República foram marcados por uma postura liberal do Estado, que, aferrado a um princípio de descentralização federativa (política dos governadores²⁶), procurou ficar ao largo das questões de natureza trabalhista. Os anos 20, porém, trouxeram a marca do movimento operário-sindical, especialmente no Rio de Janeiro e em São Paulo (locais em que se verificava um sensível crescimento urbano industrial), estimulado pela conjuntura revolucionária internacional e pela pressão dos países capitalistas centrais que se viam ameaçados pela "onda vermelha". Na observação de Wladimir Novaes MARTINEZ, "No começo do século XX, o eixo Rio-São Paulo andava

²⁵ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 39.

²⁶ A idéia "não intervencionista" do Estado brasileiro encontrou apoio até no princípio federalista que, interpretado de forma equivocada, impediu uma atuação direta nas questões sociais. Em vista dos problemas que vinham enfrentando as oligarquias do café, os Estados foram "liberados" para atuar com políticas próprias, sem intervenção do governo central. Nelson Werneck SODRÉ resume, de forma lapidar, a *política dos governadores*: "Tratava-se de entregar cada Estado federado, como fazenda particular, à oligarquia regional que o dominasse, de forma a que esta, satisfeita em suas solicitações, ficasse com a tarefa de solucionar os problemas desses Estados, inclusive pela dominação, com a força, de quaisquer manifestações de resistência. O Brasil era dividido em tantos feudos, reconhecidos no centro, quantos os seus Estados federados. Um acordo entre as oligarquias e o centro permitia a este governar em paz, comprometendo-se a não se imiscuir nos assuntos peculiares aos Estados, assuntos que seriam resolvidos segundo o interesses de cada uma das oligarquias assim oficialmente instaladas. Para isso, aquelas oligarquias ou organizavam forças irregulares próprias, à base de um banditismo semifeudal, ou valiam-se de organizações policiais assemelhadas em tudo e por tudo a verdadeiros exércitos regionais" (**Formação histórica do Brasil**. 13. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1990. p. 304-305).

agitado por greves e movimentos populares. Lembrava as dificuldades de Bismarck, na bacia do Rhur, Alemanha, quarenta anos antes²⁷.

Assim, a aplicação de medidas estatais em favor dos trabalhadores passaram a ser decorrentes da necessidade de sobrevivência das próprias oligarquias, o que explica a rápida concretização dos benefícios e serviços instituídos pela Lei Eloy Chaves. Em suma, é a partir desse diploma legislativo que o Estado – mesmo não participando da gestão ou do custeio – impõe legalmente a criação de instituições previdenciárias em determinados setores da economia.

Da mesma forma, não se pode desconsiderar o caráter pioneiro da Lei Eloy Chaves para creditar a efetiva criação da previdência social no Brasil à fase do Estado Novo de Getúlio Vargas. O que se verifica nos anos 30, em verdade, é apenas a modificação de um perfil previdenciário já existente e efetivo.

1.3 AS CAIXAS DE APOSENTADORIA E PENSÕES

Diploma legislativo marcante na história da previdência social no Brasil, o Decreto Legislativo nº 4.682/23 teve campo restrito de abrangência. Com ele, criava-se uma caixa de aposentadoria e pensões em cada empresa apenas para os empregados das estradas de ferro existentes no País. Em análise da Lei Eloy Chaves, Araújo OLIVEIRA e Sônia Fleury TEIXEIRA destacam três características centrais, em comparação com o sistema que lhe sucede nos anos 30: a) amplitude no plano de atribuições das instituições previdenciárias; b) prodigalidade nas despesas; c) natureza basicamente civil e privada dessas instituições²⁸.

Considerando que o objeto central do presente trabalho é o perfil de financiamento da seguridade social no Brasil, os dois primeiros itens serão tratados apenas ligeiramente.

²⁷ MARTINEZ, *op. cit.*, p. 70-71.

²⁸ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 23.

Tomando como referência o modelo – a ser visto mais adiante – implementado a partir dos anos 30, os Decretos Legislativos nº 4.682/23 e 5.109/26 instituíram um plano de benefícios excessivamente amplo, aliando à concessão de benefícios pecuniários (aposentadorias e pensões) a prestação de serviços médicos e farmacêuticos, definindo, também de forma ampla, os beneficiários²⁹. Além disso, ainda em comparação com os benefícios pagos a partir dos anos 30, os gastos por segurado, por aposentado e por pensionista eram significativamente mais elevados.

No plano administrativo, as CAPs foram marcadas pela ausência do poder público ou por sua atuação apenas na condição de intermediador. De fato, o artigo 41 do Decreto Legislativo nº 4.682/23 dispunha que a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários seria dirigida por um “conselho de administração”, de que apenas fariam parte três representantes dos empregadores (o superintendente ou inspetor geral da respectiva empresa, o caixa e o pagador da mesma empresa) e mais dois empregados eleitos pelo pessoal ferroviário, de três em três anos, sendo presidente do conselho o superintendente ou o inspetor geral da empresa ferroviária.

Em síntese, “...nos anos 20, a nossa Previdência social estava organizada na forma de instituições de natureza fundamentalmente *civil, privada*, do ponto de vista da sua gestão”³⁰.

A situação não era diversa quando se tratava do financiamento. O Decreto Legislativo nº 4.682/23 não transferiu ao Estado nenhum sacrifício financeiro para fazer frente às despesas com as CAPs. O artigo 3º assim estabelecia as fontes de financiamento:

²⁹ Dispunha o art. 9º do Decreto Legislativo n. 4.682/23: “Os empregados ferroviários, a que se refere o art. 2º desta lei, que tenham contribuído para os fundos da caixa com os descontos referidos no art. 3º, letra a, terão direito: 1º. a socorros médicos em casos de doença em sua pessoa ou pessoa de sua família, que habite sob o mesmo teto e sob a mesma economia; 2º. a medicamentos obtidos por preço especial determinado pelo Conselho de Administração; 3º. aposentadoria; 4º. a pensão para seus herdeiros em caso de morte”.

³⁰ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 31.

Art. 3º – Formarão os fundos da caixa a que se refere o art. 1º:

- a) uma contribuição mensal dos empregados, correspondente a 3% dos respectivos vencimentos;
- b) uma contribuição anual da empresa, correspondente a 1% de sua renda bruta;
- c) a soma que produzir um aumento de 1 ½ % sobre as tarifas da estrada de ferro;
- d) as importâncias das jóias pagas pelos empregados na data da criação da caixa e pelos admitidos posteriormente, equivalentes a um mês de vencimentos e pagas em 24 prestações mensais;
- e) as importâncias pagas pelos empregados correspondentes à diferença no primeiro mês de vencimentos, quando promovidos ou aumentados de vencimentos, pagas também em 24 prestações mensais;
- f) o importe das somas pagas a maior e não reclamadas pelo público dentro de um ano;
- g) as multas que atinjam o público ou o pessoal;
- h) as verbas sob rubrica de venda de papel velho e varreduras;
- i) os donativos e legados feitos à Caixa;
- j) os juros dos fundos acumulados.

Assim, todo o financiamento estava a cargo de empregados e empregadores, sendo as principais contribuições aquela a cargo dos empregados (mensal), correspondente a 3% dos respectivos vencimentos, e aquela a cargo da empresa (anual), correspondente a 1% de sua renda bruta.

Surpreendentemente, a primeira fonte de financiamento das empresas para o custeio de benefícios previdenciários não incidia sobre a folha de salários, mas sim sobre a sua renda bruta – grandeza muito próxima do faturamento.

Apesar disso, o artigo 5º estabelecia um critério curioso de cálculo da parcela mensal dessa contribuição anual incidente sobre a receita bruta: as empresas ferroviárias deveriam contribuir, mensalmente, para a Caixa com uma soma equivalente à produzida pelo desconto determinado da contribuição mensal dos empregados (3% dos vencimentos). Assim, após a apuração da renda bruta da empresa, verificando-se que os recolhimentos mensais eram inferiores a 1% da receita bruta, deveria a empresa entrar com a diferença. Caso contrário – ou seja, verificando-se que os valores recolhidos com base na folha de salários eram superiores a 1% sobre a receita bruta – a empresa nada teria a haver da Caixa. Em resumo, não era

admissível que a contribuição da empresa fosse menor do que a de seu pessoal, ainda que a base de incidência fosse a renda bruta.

Os valores devidos às CAPs pelos empregados e pela empresa eram recolhidos diretamente pela empresa (artigo 4º) *à sua Caixa*, sem qualquer mediação estatal, o que confirma a postura liberal do Estado brasileiro que procurava não se imiscuir nas questões sociais.

O período que se segue à instituição da Lei Eloy Chaves é de consolidação do sistema de Caixas. Assim é que o Decreto Legislativo nº 5.109, de 20/12/26, criou as Caixas de Aposentadoria e Pensões dos trabalhadores das empresas de navegação marítima ou fluvial e das empresas dedicadas aos serviços portuários; o Decreto Legislativo nº 5.485, de 30/06/28, fez o mesmo em relação ao pessoal das empresas de serviços telegráficos e radiotelegráficos; o Decreto nº 19.497, de 17/12/30, criou as CAPs para os empregados nos serviços de força, luz, bondes e telefones.

Em 1931, o Decreto nº 20.465, de 01/10/31, além de estender o regime das CAPs aos empregados dos demais serviços públicos concedidos ou explorados pelo Poder Público, reformulou a própria legislação das Caixas e consolidou toda a legislação, dispensando tratamento uniforme a todas elas, continuando em vigor para as existentes os seus regulamentos, salvo naquilo que contrariasse preceitos do próprio decreto (artigo 1º, parágrafo único).

A partir desse decreto, as receitas das Caixas passaram a ser constituídas assim (artigo 8º):

- a) da contribuição permanente e obrigatória dos associados ativos, correspondente a uma percentagem sobre o que perceberem mensalmente, a título de remuneração do emprego, e variável para cada Caixa, na seguinte proporção: 3% quando a despesa não atingir a 50% da receita, 4% quando atingir a 50%, 5% quando atingir a 70% e 6% quando atingir 80%;
- b) das jóias ou contribuições iniciais, equivalentes a um mês de vencimentos e pagáveis em 24 prestações, e de seus sucessivos aumentos, pagos de uma só vez;
- c) da contribuição dos associados aposentados, na forma do artigo 43;
- d) da contribuição anual das empresas, correspondente a 1 ½% da sua renda bruta, mas que não será inferior ao produto da contribuição dos associados ativos, a que se refere a letra a;

- e) de uma contribuição do Estado, proveniente de aumento das tarifas, taxas ou preços dos serviços explorados pela empresa, e cujo produto não será inferior à contribuição desta;
- f) de doações e legados;
- g) das multas aplicadas, em virtude de infrações desta lei e, bem assim, ao pessoal, salvo as que importarem em indenização por prejuízo material;
- h) dos vencimentos, de empregados, não reclamados dentro do prazo de dois anos da data em que se tornarem devidos;
- i) das importâncias, de aposentadorias e pensões, não reclamadas dentro de cinco anos da data em que se tornarem devidas;
- j) dos rendimentos produzidos pela aplicação dos bens a elas pertencentes;
- k) das importâncias pagas a maior pelo público e não reclamadas no prazo de um ano;
- l) das demais contribuições previstas nesta lei.

A novidade introduzida pelo Decreto nº 20.465/31 reside, portanto, na instituição de uma contribuição dos segurados, variável para cada Caixa, em função do montante das despesas da instituição no ano anterior, elevando a alíquota de 3% para 4%, em média.

O Decreto nº 20.465/31 ainda impôs uma “contribuição”³¹, a cargo da União, proveniente de aumento das tarifas, taxas ou preços dos serviços explorados pela empresa, cujo valor não poderia ser inferior ao da contribuição da própria empresa (artigo 8º, “e”). O artigo 10 dispunha que a referida contribuição seria cobrada com a denominação de “quota de previdência” e recairia sobre os elementos de receita da empresa suscetíveis desse aumento, excluídas as rendas que, por sua natureza, não pudessem ou não devessem ser oneradas, a critério do Governo.

A teor do artigo 13, do mesmo Decreto, toda a faina arrecadadora estava delegada às empresas, sendo obrigadas a fazer, nas folhas de pagamento do respectivo pessoal, os descontos previstos no artigo 8º, depositando-os juntamente com a “quota

³¹ A palavra “contribuição” aqui empregada refere-se apenas à participação do Estado na formação da receita total da previdência social, de modo que não há nenhuma pretensão de atribuir a essa expressão a qualidade de espécie tributária. Como salienta Geraldo ATALIBA, nessa modalidade de financiamento, “temos, simplesmente, a imposição de um dever à União, dever este de natureza constitucional e radicalmente diverso do tributário, essencialmente legal. Além do que, não seria logicamente possível a outorga de poder a uma pessoa para que o exercesse sobre si mesma” (Regime constitucional da parafiscalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 86, p. 21, out./dez. 1966).

de previdência” e a contribuição que lhes coubesse, no Banco do Brasil, suas agências ou correspondentes, em conta das respectivas Caixas, sem dedução de qualquer comissão.

Além disso, a nova legislação ordenava que as contribuições das empresas e da União fossem, cada uma, iguais à dos segurados. Buscava-se com isso instituir um mecanismo que assegurasse a total cobertura das despesas. Com efeito, elevando-se a contribuição dos segurados em função do aumento das despesas (artigo 8º, “a”) e, conseqüentemente, a contribuição das empresas e da União (cada uma das quais deveria ser igual à dos segurados), as despesas jamais atingiriam a receita total³². Assim, “...o decreto de 1931 criava um mecanismo concreto de proteção do sistema acumulador de recursos que é o modelo de capitalização, incluindo-se aí a perspectiva de aumentos crescentes na participação dos segurados”³³.

É de salientar, porém, que o mecanismo apontado não significava que a participação no custeio era realmente da União, pois a contribuição não era oriunda de toda a sociedade, mas apenas dos usuários das estradas de ferro, em face do aumento das tarifas imposto para cobrir as despesas das CAPs. Nas palavras de Fernando A. Rezende SILVA e Dennis MAHAR,

A extensão progressiva desse sistema – de quotas de previdência –, abrangendo cada vez maior número de usuários de serviços, com a criação de novas Caixas e Institutos, veio afinal fazer o ônus recair sobre o público em geral, e, assim, a se constituir efetivamente em contribuição da União. O mecanismo de contribuição tríplice (em partes iguais) refere-se à contribuição pelos empregados, empregadores e União foi obrigatoriamente instituído pela Constituição Federal de 1934 (alínea h, § 1º, art. 21).³⁴ (*sic*)

³² Celso Barroso LEITE salienta, porém, que as participações de empresas, empregados e União eram apenas teoricamente iguais, pois “...desde muito tempo a União vinha entregando à previdência social apenas uma fração da parcela a seu cargo...” (**A crise da previdência social**. Rio de Janeiro: Zahar, 1981. p. 77).

³³ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 95.

³⁴ SILVA, F.A.R. & MAHAR, D. (**Saúde e previdência social: uma análise econômica**. Rio de Janeiro: IPEA, 1974), *apud* OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 33. Deve ser feita apenas uma correção no dispositivo citado, pois era o art. 121 que tratava do tríplice custeio, em partes iguais, na Constituição Federal de 1934.

1.4 O MODELO BRASILEIRO DE PREVIDÊNCIA A PARTIR DOS ANOS 30

Após aquela primeira fase da previdência social, marcada pela criação das Caixas de Aposentadoria e Pensões, em regime de uma instituição para cada empresa, a partir dos anos 30, o Brasil experimentou uma ampliação do sistema, pela reunião dos segurados por categoria profissional. Essa nova etapa é caracterizada pela criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs).

“Abandonou-se, pouco a pouco, a antiga idéia de criação de caixas de previdência social junto a determinadas empresas. Marchou-se no sentido da idéia – mais ampla e justa – da criação de institutos especializados, em função da atividade profissional de seus segurados”³⁵. Apesar de ainda pecar pela variedade de regras particulares para cada instituto, os IAPs conseguiam promover a reunião de grandes grupos de beneficiários da previdência social, além de possuírem um âmbito nacional de cobertura. Essa medida procurava, de alguma forma, dar solução aos inconvenientes derivados da proliferação das pequenas Caixas por empresa, tendo em vista que muitas delas não possuíam o número mínimo de segurados indispensável ao funcionamento em bases securitárias³⁶, nada obstante a existência de diversos trabalhadores à margem da proteção previdenciária³⁷.

Assim é que dois anos após a edição do Decreto nº 20.465/31, que expediu uma regulamentação única com normas uniformes aplicáveis a todas as CAPs, inclusive quanto à base de financiamento, surge o primeiro Instituto de Aposentadoria

³⁵ RUSSOMANO, *op. cit.*, p. 37.

³⁶ Armando de Oliveira ASSIS (*op. cit.*, p. 162) ressalta que “No que diz respeito às Caixas, a política inicialmente seguida, de instalar-se uma por empresa, redundou em que elas proliferassem em número extraordinário, tendo o nosso país chegado a possuir mais de 180 organismos dessa espécie. Verificando-se, porém, que a grande maioria delas congregava pequenas massas de segurados, o que não permitia a sua existência em perfeitas condições de estabilidade econômica, vieram sendo fundidas em organismos maiores, que em geral tinham âmbito de ação regional, o que fez com que, antes da sua fusão em uma Caixa única, ocorrida em 1954, o seu número estivesse reduzido a 25”.

³⁷ STEPHANES, *op. cit.*, p. 102.

e Pensões. Com efeito, o Decreto nº 22.872, de 29 de junho de 1933, criou o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos, considerado, pois, a primeira instituição brasileira de previdência social de âmbito nacional. A ele se seguiu a criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões dos Aeroviários (Portaria nº 32, de 19/05/34); dos Comerciários (Decreto nº 24.272, de 22/05/34); dos Bancários (Decreto nº 24.615, de 09/07/34); dos Industriários (Lei nº 367, de 31/12/36); dos Empregados em Transportes e Cargas (Decreto-Lei nº 651, de 26/08/38) e dos Operários Estivadores (Decreto-Lei nº 1.355, de 19/06/39).

É de registrar, ademais, a criação de duas Caixas de Aposentadoria e Pensões: dos Trabalhadores em Trapiches e Armazéns (Decreto nº 24.274, de 21/05/34) e dos Operários Estivadores (Decreto nº 24.275, de 22/05/34), as quais possuíam a estrutura peculiar dos IAPs, uma vez que agregavam trabalhadores por categoria profissional e não por empresa, ainda que portassem o título de Caixa de Aposentadoria e Pensões. Tanto que, já em 1938, o Decreto-Lei nº 651, de 26/08/38, transformou a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Trabalhadores em Trapiches e Armazéns em Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Empregados em Transportes e Cargas.

Em favor dos servidores do Estado, o Decreto-Lei nº 288, de 23/02/38, criou o Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado (IPASE).

Por fim, o Decreto nº 35.448, de 1º/05/54, procurando uniformizar o sistema da previdência social, bem como ampliar e atualizar o plano de benefícios no tocante ao regime dos Institutos de Aposentadoria e Pensões, aprovou o Regulamento Geral dos Institutos de Aposentadoria e Pensões, elegendo como beneficiários, na qualidade de segurados, todos os que exerciam emprego ou atividade remunerada ou auferiam provento de qualquer fonte, no território nacional, com exceção dos servidores civis e militares da União, dos Estados, dos Municípios e dos Territórios, bem como os das respectivas autarquias, que estivessem sujeitos a regime próprio de previdência social, bem como aqueles que estivessem sujeitos ao regime das Caixas de Aposentadorias e Pensões.

Assim, com o referido decreto promovia-se uma unificação no âmbito legislativo, ainda que houvesse grande número de Institutos congregando a imensa massa de trabalhadores. Sua vida, porém, foi breve, pelas razões esclarecidas mais adiante.

Antes dessa uniformização, porém, a pluralidade de Institutos havia conduzido a uma enorme produção legislativa, o que dificulta, sobremaneira, a análise do tipo de financiamento adotado. Em linhas muito gerais, pode-se dizer que os IAPs seguiram a mesma orientação de financiamento acolhida pelas CAPs.

A contribuição dos segurados, porém, já não estava vinculada à despesa das instituições previdenciárias no ano anterior, tendo sido adotadas alíquotas progressivas com base na renda do próprio segurado. No IAPB oscilava entre 4 e 7% e no IAPI, no IAPC e no IAPETEC, entre 3 e 8%; apenas o IAPM mantinha um percentual fixo (3%) do salário de contribuição do segurado.

Seguindo a tendência já experimentada pelas CAPs, especialmente com a regulamentação geral promovida pelo Decreto nº 20.465/31, adotou-se o “financiamento tripartite”, procurando-se uma equiparação entre os valores das três fontes principais de receitas (os segurados, as empresas e a União).

Esta noção, de inspiração aparentemente igualitária e, portanto, com forte apelo ideológico, disseminou-se no período em questão, materializando-se nos regulamentos de todos os IAPs e sendo incorporada, inclusive, pela própria Constituição Federal de 1934 (artigo 121, 1º, alínea ‘h’). A primeira disposição neste sentido foi a formulada no decreto de 1931, referido outras vezes mais acima. Dizia ele, em seu artigo 8º (letras ‘d’ e ‘e’) que a contribuição das empresas, bem como aquela ‘do Estado’, *‘não será inferior ao produto da contribuição dos associados ativos’*. Estabelecia-se, assim, pela primeira vez, o princípio da contribuição paritária, que, enquanto disposição legal – formal, pelo menos – viria a vigorar até 1960.³⁸

Em relação às empresas, recorde-se que o Decreto nº 20.465/31 estipulou a alíquota de 1,5% da renda bruta ou o valor correspondente ao produto da contribuição dos segurados associados ativos, o que fosse mais elevado.

³⁸ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 97-98.

De um modo geral, para os IAPs, porém, à exceção apenas do IAPM (Decreto nº 22.872/33), esse critério foi eliminado, abandonando-se a renda bruta como base de cálculo para a contribuição. Assim, a contribuição mensal dos empregadores passou a corresponder a uma quota igual ao total das contribuições descontadas durante o mês de seus empregados³⁹.

No concernente à participação estatal no custeio da previdência social, já foi dito que no sistema das CAPs a União estava sujeita à chamada “quota de previdência”, equivalente a um adicional de 1,5% (posteriormente elevado para 2%) sobre os preços dos bens e serviços das empresas, onerando seus consumidores. O Decreto nº 20.465/31, por sua vez, introduziu uma modificação nessa mecânica, para, sem fixar expressamente a alíquota do adicional, determinar que essa parcela, proveniente de aumento das tarifas, taxas ou preços dos serviços explorados pela empresa, não poderia ser inferior à contribuição desta. Novamente, entra em cena a figura da contribuição paritária entre segurados, empresas e União, de modo que a legislação definia apenas a contribuição dos segurados, enquanto a quantificação das demais seria dela decorrente.

Essa modificação implicou o aumento das tarifas dos bens e serviços das empresas envolvidas, e novamente o Estado figurava apenas formalmente como

³⁹ Jaime Antônio de Araújo OLIVEIRA e Sônia Maria Fleury TEIXEIRA salientam, com propriedade, que “É sabido que a evolução tecnológica permanente implica na substituição progressiva de mão-de-obra por maquinaria em todos os setores da economia. Desta forma, enquanto o primeiro critério de cálculo tende historicamente a elevar a contribuição das empresas, o segundo critério tende a diminuí-la. Além disso, deixa-a à mercê da variável ‘salários’, bastante sensível, num país como o Brasil, às vicissitudes das conjunturas políticas. Dessa forma, por trás de uma medida de caráter aparentemente igualitário e progressista, o que se fez com a mudança de critérios foi beneficiar as empresas, diminuindo sua cota de participação na arrecadação previdenciária. Cabe ressaltar, ainda aqui, o impacto diferencial dessa mudança sobre distintos setores empresariais. Com a modificação nos critérios de cálculo as pequenas empresas – mais ‘trabalho-intensivas’ – passaram a ser mais oneradas do que as ‘capital-intensivas’, constituindo-se o custo da contribuição previdenciária (assim como o de outros encargos sociais), em mais um estímulo à substituição de mão-de-obra por tecnologia”. **(Im)previdência social: 60 anos de história da previdência no Brasil.** 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1985. p. 99.

participante do custeio, pois os recursos eram originários dos consumidores dos bens e serviços das empresas abrangidas pela legislação previdenciária.

Assim, a “...alternativa logo buscada para evitar um progressivo aumento das ‘quotas de Previdência’, e conseqüentemente dos preços das empresas envolvidas, foi a de ‘socializar’ um pouco mais a arrecadação de recursos para compor a ‘contribuição do Estado’, recorrendo-se para tanto a outras fontes de recursos”⁴⁰. Essa mudança já vai ocorrer por ocasião da criação do primeiro Instituto de Aposentadoria e Pensões: o Decreto nº 22.872/33 (IAPM).

Com efeito, os seus artigos 11 e 12 dispunham que a receita do Instituto seria constituída pela contribuição do Estado, sob a denominação de quota de previdência, constituída pela taxa de 2%, paga pelo público e arrecadada pelas empresas nacionais ou estrangeiras que explorassem ou executassem os serviços de navegação marítima fluvial ou lacustre ou pela indústria da pesca, e incidiria sobre os preços dos transportes de passageiros, mercadorias, animais, encomendas, valores e demais receitas que constituíssem parcelas de renda bruta de armazéns, trapiches e outros serviços remunerados dessas empresas, pertinentes aos mencionados nesse decreto.

No entanto, anualmente, deveria ser feita a verificação do total da arrecadação da quota de previdência mencionada no artigo 12, de modo que, se ela fosse inferior à importância da contribuição dos associados, na forma das alíneas “a” e “d” do artigo 11, o governo federal responderia perante o Instituto pela respectiva diferença.

Essa decisão de “socializar” os custos dos Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos logo foi estendida aos demais IAPs. E isso foi feito, especialmente, pela Lei nº 159, de 30/12/35, que regulamentou a contribuição para a formação da receita dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões subordinados

⁴⁰ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 101-102.

ao Conselho do Trabalho. Já em seu artigo 1º consagrou a exigência constitucional (artigo 121, § 1º, alínea *h*, da Constituição Federal de 1934) de que as contribuições dos empregados, dos empregadores e da União, para a formação da receita dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões subordinados ao Conselho Nacional do Trabalho, fossem feitas em parcelas iguais.

O artigo 4º definia a contribuição da União, composta de duas parcelas: a) uma, denominada “quota de previdência”, que já se encontrava na legislação anterior; e b) outra, uma novidade chamada “taxa de previdência”, consistente em uma alíquota de 2% sobre o pagamento, qualquer que fosse a sua modalidade, de artigos importados do exterior, excetuando-se, para esse fim, o combustível e o trigo. Assim,

...aproveitando as dificuldades financeiras que o país atravessava no momento e a conseqüente necessidade de conter as importações, o Estado criava uma outra fonte de recursos para sua contribuição à Previdência: um imposto sobre as importações em geral, pago em última instância, de maneira indireta, por grande parte do mercado consumidor, que, nas condições do Brasil de 1935, era dependente, para quase tudo, de bens de origem externa⁴¹.

Por fim, o artigo 9º ainda estabelecia a possibilidade de a União utilizar-se de recursos de outros setores do orçamento quando em um exercício financeiro se apurasse ser insuficiente a arrecadação total da quota de previdência para cobrir sua obrigação com todas as Caixas ou Institutos de Pensões e Aposentadoria.

Em suma, a parcela da União no financiamento dos IAPs era, portanto, constituída das seguintes parcelas⁴²:

⁴¹ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 103.

⁴² A análise das “contribuições da União” circunscreve-se, apenas, ao plano normativo, não sendo objeto de estudo a efetiva participação do Estado no cumprimento de suas obrigações para com os IAPs. Jaime Antônio de Araújo OLIVEIRA e Sônia Maria Fleury TEIXEIRA (*op. cit.*, p. 107) sustentam que a União sempre foi renitente descumpridora de seus deveres legais e constitucionais, de modo que o que parecia ser um avanço significou um retrocesso: “Dessa forma, longe de se constituir em um avanço, em um desafogo financeiro para as instituições previdenciárias (como parecia a princípio), as transformações que apontamos acima no sistema de financiamento da Previdência com o surgimento da chamada ‘contribuição do Estado’ resultaram no contrário. As instituições de Previdência agora não recebiam mais, depositado diretamente pelas empresas em suas contas correntes, nem mesmo o valor das ‘quotas de Previdência’, como ocorria antes. Agora estes recursos

- *ordinárias*, formadas pelas “quotas de previdência” (onerando os consumidores diretos das empresas envolvidas) e pela “taxa de previdência” (onerando as importações em geral);
- *extraordinárias*, oriundas de outros setores do orçamento da União.

Esse modelo foi observado, posteriormente, pelo Decreto nº 35.448, de 1º/05/54, que aprovou o Regulamento Geral dos Institutos de Aposentadoria e Pensões.

Com efeito, o seu artigo 54 manteve a divisão tripartite e paritária das contribuições entre segurados, empresas e Estado, definindo apenas a forma de cálculo da contribuição daqueles primeiros: uma percentagem de 8% sobre o seu “salário de contribuição”, tal como estabelecido no artigo 56. As empresas, por sua vez, incluídos o titular da firma individual, os diretores, administradores e os sócios solidários, gerentes ou de indústria, contribuiriam com quantia igual à que fosse devida pelos segurados a seu serviço. Já a União participaria com importância anual igual ao total das contribuições arrecadadas pelos segurados. Para tanto, o referido decreto definia as respectivas bases: o produto das taxas cobradas diretamente do público sob a denominação genérica de “quota de previdência”, os recursos previstos em lei especial e, por fim, as dotações próprias de seu orçamento destinadas a completar os recursos provenientes dos segurados e das empresas, de modo a alcançar aquela paridade.

É certo que, no que concerne a particularidades, muitas novidades poderiam ser detectadas, como é o caso da obrigação do trabalhador autônomo de pagar, além da sua própria, a contribuição relativa à empresa, ou mesmo o estabelecimento de um

passavam, em primeiro lugar, pelo Estado, depositados, juntamente com as ‘taxas’ e multas, na conta do MTIC no Banco do Brasil. E a devolução, sob a forma da ‘contribuição’ paritária estipulada legalmente, não se fazia, senão de maneira irregular e parcial, acumulando-se deste modo dívidas crônicas e crescentes da União para com os Institutos e Caixas”. Célia Opice CARBONE (*op. cit.*, p. 104), citando o diagnóstico do Grupo de Trabalho criado pelo Decreto n. 92.654/86, referido mais adiante, observa, com propriedade, que “...a Previdência social atua em lugar e em nome do Estado sem receber todavia os recursos da União para o financiamento dessas ações adicionais”.

limite para o “salário de contribuição” dos segurados em dez vezes o salário mínimo de maior valor vigente no País.

No entanto, como a finalidade deste esboço histórico é apenas traçar a evolução dos modelos paradigmáticos de financiamento da seguridade social, esses detalhes não têm nenhuma influência em sua estrutura básica.

1.5 A UNIFICAÇÃO DO SISTEMA DE PREVIDÊNCIA BRASILEIRO

Considerada um dos grandes momentos da previdência social no Brasil, a unificação do sistema previdenciário deve ser compreendida sob dois aspectos: o **primeiro**, cronologicamente anterior, que coincide com a edição da famigerada Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS), Lei nº 3.807, de 26/08/60, que corresponde à unificação legislativa, de modo que todos os que exerciam emprego ou atividade remunerada no território nacional passaram a receber o mesmo tratamento jurídico-previdenciário; o **segundo**, que se caracteriza pela unificação da gestão administrativa, tendo em vista a reunião dos IAPs em um só instituto: o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), por obra do Decreto-Lei nº 72, de 21/11/66.

A LOPS foi festejada por diversos autores como o marco definitivo das soluções diversificadas e do tratamento discriminatório dado às variadas categorias profissionais. Afinal, como ressalta RUSSOMANO, “As Caixas de Pensões e Aposentadorias, no ano remoto de 1931, haviam chegado ao número de noventa e oito, passando, mais tarde, ao total de cento e oitenta e três, quando, no decurso de 1937, começaram a ocorrer as primeiras fusões. A situação se tornou insustentável, pois cada Caixa obedecia a normas regulamentares próprias”⁴³.

Já foi mencionada a importância do Decreto nº 35.448/54, que estabeleceu um regulamento geral para os IAPs. Ocorre que essa uniformização legislativa teve vida breve, pois esse Decreto

⁴³ RUSSOMANO, *op. cit.*, p. 39.

...foi acusado de ter fortes conotações políticas e, poucos dias depois do suicídio do Presidente Vargas, o novo governo instalado no País revogou-o, restabelecendo a multifária legislação anterior. Coube, por isso, à Lei Orgânica o papel relevante de ter sido o passo decisivo para a uniformização das leis da Previdência Social e, além disso, para a transformação da ‘Caixa Única’ em um dos vários IAPs em funcionamento no território nacional⁴⁴.

Na questão do financiamento pela LOPS, os segurados mantiveram a contribuição sobre o salário de contribuição e estabeleceram alíquota variável de 6 a 8%, com limite máximo da base fixado em cinco vezes o salário mínimo mensal de maior valor vigente no País. Para as empresas, a contribuição permaneceu igual à devida pelos segurados a seu serviço, inclusive aquela paga pelos titulares de firma individual e diretores, sócios gerentes, sócios solidários, sócios quotistas e sócios de indústria. Em relação à participação da União, manteve-se a paridade, dispondo a alínea “d” do artigo 69 que a contribuição da União teria valor igual ao total das contribuições dos segurados e seria destinada a custear o pagamento do pessoal e as despesas de administração geral das instituições de previdência social, bem como a cobrir as insuficiências financeiras e os déficits técnicos verificados nas mesmas instituições.

O artigo 71, por sua vez, detalhava como seria constituída a participação da União: a) pelo produto das taxas cobradas diretamente ao público, sob a denominação genérica de “quota de previdência”; b) pelo produto da taxa a que se referia o artigo 9º da Lei nº 3.501, de 21/12/58; c) pela percentagem da taxa de despacho aduaneiro, cobrada sobre o valor das mercadorias importadas do exterior; d) pelas receitas decorrentes de 5% sobre o imposto adicional de renda das pessoas jurídicas a que se referia a Lei nº 2.862, de 04/09/56; e) de 5% sobre a emissão de bilhetes da loteria federal; f) de 5% sobre o movimento global de apostas em prados de corridas; g) pela dotação própria do orçamento da União, com importância que fosse suficiente para atender o pagamento do pessoal e das despesas de administração geral das instituições de previdência social, bem como para o complemento da contribuição que lhe incumbia.

⁴⁴ RUSSOMANO, *op. cit.*, p. 40-41.

Tudo isso já ocorria, de alguma forma, no Decreto nº 35.448/54.

Com o processo de redemocratização do País verificado a partir do fim do conflito mundial, em 1945, os planos de benefícios previdenciários passaram a ser mais generosos, além de ter havido um forte incremento nos programas assistenciais. Tudo isso teve um subproduto imediato: a progressiva elevação das contribuições dos segurados. Como as demais contribuições (das empresas e da União) eram paritárias, tornou-se mais onerosa a participação da União no financiamento da previdência social. Sendo já muito elevada a dívida da União para com o sistema de previdência, houve um recuo na tentativa de elevação das “quotas de previdência”, ou mesmo a criação de novas, de modo que o governo federal mudou de estratégia e propôs o fim da contribuição tripartite paritária, especialmente porque já não se tratava mais de uma imposição constitucional⁴⁵.

E isso veio a se concretizar em 1973, deixando de existir a tradicional paridade com a contribuição dos segurados. De fato, o artigo 69 da LOPS recebeu nova redação, por força da Lei nº 5.890, de 08/06/73, de modo que a União passou a estar obrigada apenas a concorrer com quantia destinada a custear o pagamento de pessoal e as despesas de administração geral da previdência social, bem como a cobrir as insuficiências financeiras verificadas.

⁴⁵ Comparem-se as disposições da Constituição Federal de 1934 e da Constituição Federal de 1946, especialmente na questão do financiamento: dispunha a Constituição Federal de 1934: “art. 121 – A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do país. § 1º – a legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador: (...) h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte” (o grifo não consta no original). A Constituição Federal de 1937 nem mesmo fez referência à questão do financiamento da Previdência social, tendo reservado um espaço muito curto para o que chamava, ainda, de “seguros sociais”. A Constituição Federal de 1946, por seu turno, estabelecia a divisão tripartite de financiamento da Previdência social, mas silenciava quanto à paridade entre empregados, empregadores e União: “art. 157 – A legislação do trabalho e a da previdência social obedecerão aos seguintes preceitos, além de outros que visem à melhoria da condição dos trabalhadores: (...) XVI – previdência, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, em favor da maternidade e contra as conseqüências da doença, da velhice, da invalidez e da morte”. A mesma redação consta da Constituição Federal de 1967 (art. 158, XVI) e da Emenda Constitucional n. 1/69 (art. 165, XVI).

Dessa forma, a União, que sempre se caracterizou pelo descumprimento de seu dever para com a previdência social, encontrou fórmula legal de contribuir em parcela mínima. Araújo OLIVEIRA e Sônia Fleury TEIXEIRA ressaltam a redução da participação da União no custeio da previdência social, destacando que “...nos anos imediatamente anteriores à promulgação da Lei Orgânica, os itens de despesa acima referidos (gastos com pessoal e administração) correspondiam a apenas 14% do orçamento. E, portanto, reduzia-se assim substancialmente a parcela de contribuição legalmente devida pelo Estado”⁴⁶. Tornava de direito aquilo que já o era de fato.

Ainda no interior desse sistema que precede o modelo adotado pela Constituição Federal de 1988, é relevante assinalar a grande uniformização da legislação previdenciária com a edição da Consolidação das Leis da Previdência Social (CLPS), por obra do Decreto nº 77.077, de 24/01/76. Em 1984, nova consolidação foi aprovada pelo Decreto nº 89.312, de 23/01/84.

Nos dois diplomas, o financiamento da previdência social segue, de uma maneira ampla, a mesma linha da LOPS, de modo que os segurados mantiveram a contribuição com base no salário de contribuição, com alíquota fixa de 8% (Decreto nº 77.077/76) e, posteriormente, variável de 8,5 a 10% (Decreto nº 89.312/84), conforme o salário de contribuição variasse de três a quinze salários mínimos.

Para as empresas, no regime do Decreto nº 89.312/84 (artigo 122, VII), o valor da contribuição deixou de ser igual ao devido pelos segurados a seu serviço, para ser estabelecido um rol variado de alíquotas com finalidades específicas de financiamento: a) 10% do salário de contribuição dos segurados a seu serviço; b) 1,5%

⁴⁶ OLIVEIRA & TEIXEIRA, *op. cit.*, p. 171. Celso Barroso LEITE (*op. cit.*, p. 77) é da mesma opinião: “De início essas três parcelas eram teoricamente iguais, mas desde muito tempo a União vinha entregando à previdência social apenas uma fração da parcela a seu cargo, o que levou a uma redução dessa parcela: em lugar de ter de contribuir com um valor igual à contribuição da empresa, por seu turno igual à soma das contribuições dos respectivos empregados, a União passou a ter de arcar apenas com as despesas administrativas, inclusive pessoal, e a responder, como uma espécie de fiador, por eventuais insuficiências financeiras. Nem assim a situação se regularizou, pois a previdência social continuou recebendo, a esse título, somente o produto de alguns tributos pouco expressivos que ela própria arrecadava, o qual chegava apenas a cobrir metade das despesas administrativas, provindo a outra metade, impropriamente, em verdade ilegalmente, da chamada ‘dupla cota’, isto é, das contribuições dos segurados e das empresas”.

do salário de contribuição dos seus empregados e dos trabalhadores avulsos que lhe prestam serviço, compreendendo sua própria contribuição e a desses segurados, para custeio do abono anual; c) 4% do salário de contribuição dos seus empregados e dos trabalhadores avulsos que lhe prestam serviço, para custeio do salário-família; d) 0,3% (três décimos por cento) do salário de contribuição dos seus empregados, para custeio do salário-maternidade; e) o acréscimo de alíquotas variáveis (0,4%, 1,2% e 2,5%), sobre a folha de salário de contribuição dos trabalhadores a que se referia o artigo 160, § 1º, para custeio das prestações por acidente do trabalho (artigo 173).

Em relação à participação da União, manteve-se a forma estabelecida pelo artigo 69 da LOPS (com a nova redação dada pela Lei nº 5.890/73), de modo que a União estava obrigada apenas a concorrer com quantia destinada a custear o pagamento de pessoal e as despesas de administração geral do INPS, bem como, se fosse o caso, a cobrir as insuficiências financeiras verificadas – isto nos dois decretos, com a única particularidade de que no Decreto nº 89.312/84 há referência às despesas de pessoal e administrativas do INPS, INAMPS e IAPAS, mudança já verificada por ocasião da Lei nº 6.887/80.

1.6 O ATUAL SISTEMA

As décadas de 70 e 80 são lembradas na economia brasileira como um período de crise. Essa mesma crise atingiu inevitavelmente o sistema de previdência social, pois a contenção nos salários abalava diretamente a sua principal base de financiamento (empregados e empregadores), a qual é extremamente sensível às oscilações da economia⁴⁷.

Já em 1986 foi criado um grupo de trabalho com o objetivo de realizar estudos e propor medidas para reestruturação das bases de financiamento da

⁴⁷ Alie-se a isso a “...prática do governo em destinar recursos previdenciários à implementação de grandes projetos em áreas de interesse político e econômico do Estado, permitindo que as reservas previdenciárias tivessem seus níveis diminuídos, ocasionando em momentos de superávit a desmobilização de recursos e, em períodos de déficit, como a União não compriu (*sic*) seu papel, deixando a carga da sociedade repartir o ônus direta ou indiretamente” (CARBONE, *op. cit.*, p. 39).

previdência social e para reformulação dos planos de benefícios previdenciários (Decreto nº 92.654/86). Em seus estudos e proposições, seriam considerados temas de relevante interesse para a reestruturação do sistema previdenciário, especialmente os referentes à base de financiamento: estrutura da receita naquele ano, orçamento previdenciário, orçamento social e alternativas de financiamento fiscal; diversificação das bases de incidência da contribuição previdenciária; pisos e tetos de contribuições de terceiros; alternativas de financiamento parafiscal; plano de custeio da previdência social urbana e rural – planos atuariais e regimes financeiros alternativos; sistemas de segurança social básica e supletiva.

Célia Opice CARBONE destaca a importância da criação do grupo de trabalho, pois “...pela primeira vez na história previdenciária estava criado um espaço em que os diferentes segmentos sociais poderiam debater suas propostas, não só as referentes à reforma, como também as de cunho mais teórico e filosófico sobre a forma do conteúdo de um sistema de proteção social para o país”⁴⁸.

Em suas conclusões, o referido grupo de trabalho realizou as seguintes recomendações, na seara do financiamento: a) a folha de salários deveria destinar-se apenas à previdência social e ser mantida como sua principal base de financiamento; b) as contribuições previdenciárias sobre os segurados deveriam ter caráter regressivo; c) deveria haver diversificação da base contributiva, especialmente com uma contribuição que incidisse sobre o lucro das empresas; d) a participação da União deveria ser obrigatória e efetiva, de modo que as insuficiências financeiras fossem por ela cobertas⁴⁹.

Essas e outras recomendações elaboradas pelo grupo de trabalho deram origem ao “Anteprojeto da Lei de Diretrizes e Bases da Seguridade Social”, que seria orientado para amplo debate e posterior encaminhamento, via lei ordinária. “Entretanto, esta não foi sua trajetória, pois não obteve respaldo do próprio chefe do Executivo (Presidente da República). Algumas de suas recomendações entretanto

⁴⁸ CARBONE, *op. cit.*, p. 59.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 71-73.

acabaram chegando até aqueles a quem coube a elaboração dos princípios da ‘Seguridade Social’ no projeto constitucional”⁵⁰.

De fato, sensível aos efeitos do comportamento macroeconômico do País sobre os salários, a Constituição Federal de 1988 consagrou a diversidade da base de financiamento, influenciando de forma positiva sobre a receita do sistema de seguridade social.

Assim, consagrou-se no texto constitucional um modelo tripartite de custeio (empregadores, trabalhadores e Poder Público), em que os empregadores são atingidos nas mais variadas manifestações de capacidade contributiva. Tendo em conta que a seguridade social abrange a saúde, a previdência e a assistência social (artigo 194, Constituição Federal) e que apenas a previdência social está a depender de contribuição (artigos 196, 201 e 203, Constituição Federal), seu financiamento passou a ser realizado de forma direta e indireta⁵¹. Assim, de alguma forma, o sistema pátrio de previdência social ficou atrelado ao velho esquema dos seguros sociais, ao exigir contribuição dos trabalhadores.

Com efeito, a partir da Constituição Federal de 1988, os trabalhadores mantiveram a sua tradicional contribuição, incidente sobre seus ganhos (artigo 195, II), e os empregadores passaram a contribuir com base em três grandezas distintas (folha de salário, faturamento e lucro – artigo 195, I). Além disso, a Constituição destinou à seguridade social uma parcela da receita de concurso de prognósticos (artigo 195, III) e possibilitou a criação de novas espécies de contribuição, por meio de lei complementar (artigo 195, § 4º). Por fim, o artigo 239 do Ato das Disposições

⁵⁰ CARBONE, *op. cit.*, p. 78.

⁵¹ Wagner BALERA esclarece como se realiza essa participação direta que atende à fórmula do seguro social: o trabalhador e o empregador contribuem para a seguridade social “...por se beneficiarem da segurança oferecida pelo sistema. O empregador, por se livrar do ônus de ter que suportar o custo social da permanente situação de risco em que vivem os obreiros. E os trabalhadores, por serem os beneficiários diretos das prestações da seguridade social. A forma indireta de contribuição é a que abrange o conjunto da sociedade. Em primeiro lugar, aqui se situam as dotações orçamentárias devidas por cada uma das pessoas de direito público que fazem parte da estrutura fundamental do Poder: a União, os Estados e Territórios, o Distrito Federal e os Municípios. É também pela via indireta que participam os apostadores em concursos de prognósticos, já que o fato jurídico que os obriga não possui nenhuma relação com a seguridade proporcionada pela contribuição que vertem” (**A seguridade social na Constituição de 1988**, p. 48).

Constitucionais Gerais destinou para o financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono anual de que trata o § 3º do mesmo artigo da Constituição Federal, a receita proveniente das contribuições para o PIS e para o PASEP.

A contribuição previdenciária dos trabalhadores foi, originariamente, instituída pela Lei nº 7.787/89, a qual fixou para os segurados empregados alíquotas variáveis (8 a 10%), progressivas em relação ao salário de contribuição (artigo 1º). Para o segurado trabalhador autônomo e equiparados e para o segurado empregador, bem como para todos os contribuintes individuais, estabeleceu alíquotas de 10 e 20% (artigo 2º).

Essa mesma lei também instituiu a contribuição sobre a folha de salários, devida pelos empregadores, à base de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores, além de uma alíquota de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho (artigo 3º).

Em relação ao faturamento, até a edição da Lei Complementar nº 70/91, por força do artigo 56 do ADCT, parcela da contribuição do antigo FINSOCIAL passou a integrar a receita da seguridade social. Com a lei complementar, a legislação do FINSOCIAL deixou de ter vigência, pois estava realizada a condição constitucionalmente estabelecida, tendo sido fixada a alíquota em 2% da receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (artigo 2º).

Por fim, a contribuição social sobre o lucro foi instituída pela Lei nº 7.689/88, que estabeleceu uma alíquota de 8% sobre o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (artigos 2º e 3º).

Quanto à obrigação da União, a Lei nº 8.212/91 estabeleceu, no artigo 16, que ela é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na Lei Orçamentária Anual, sendo a União responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da seguridade social quando

decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da previdência social, na forma da Lei Orçamentária Anual (artigo 16, parágrafo único).

É certo que toda essa estrutura de financiamento foi alvo de variadas modificações, as quais serão objeto de análise, por ocasião do estudo de cada espécie contributiva.

1.7 QUADRO RESUMO

A multiplicidade de informações a respeito dos sucessivos mecanismos de financiamento dos sistemas previdenciários reclama, para melhor compreensão, a elaboração de um demonstrativo que permita um comparativo mais imediato da parcela atribuída a cada um dos atores da relação previdenciária de custeio. Tal como ocorreu na exposição do perfil de cada período, a preocupação não é esgotar a evolução legislativa, mas apenas traçar um esboço do modelo peculiar correspondente às diversas fases já referidas.

Até porque, nos períodos das CAPs e dos IAPs, com exceção apenas para os dois momentos de uniformização legislativa (Decreto nº 20.465/31 e Decreto nº 35.448/54), a existência de diversos órgãos gestores, cada qual sujeito a um regramento específico, impede o trato pormenorizado de cada um deles. Portanto, para a caracterização dos diversos modelos, tomar-se-ão, para as CAPs, o Decreto Legislativo nº 4.682/23 (Lei Eloy Chaves) e o Decreto nº 20.465/31; para os IAPs, a Lei nº 159/35 (que regulou a contribuição para a formação da receita dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões subordinados ao Conselho do Trabalho), pois o primeiro IAP – o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos – ainda guardava muita semelhança com o sistema das CAPs na questão do financiamento; e, para o período da unificação administrativa (INPS), a LOPS (Lei nº 3.807/60). Para o período inaugurado pela Constituição Federal de 1988, o quadro ficará adstrito ao sistema imediatamente instalado, sem as sucessivas alterações ocorridas.

Assim, é possível traçar o seguinte quadro sintético:

	Contribuição dos Trabalhadores	Contribuição das Empresas	Participação Estatal
CAPS	<p>No regime da Lei Eloy Chaves (Decreto Legislativo nº 4.682/23): a) 3% dos vencimentos (art. 3º, a); b) o valor da jóia, correspondente a um mês de vencimentos, a ser pago em 24 prestações mensais (art. 3º, d); c) o valor correspondente à diferença de vencimentos do primeiro mês, quando promovidos ou aumentados, a ser pago em 24 prestações mensais (art. 3º, e).</p> <p>No regime do Decreto nº 20.465/31: a) uma contribuição variável (de 3 a 6%) em função do montante das despesas da instituição, no ano anterior (art. 8º, a); b) o valor da jóia, correspondente a um mês de vencimentos, a ser pago em 24 prestações mensais (art. 8º, b); c) o valor correspondente à diferença de vencimentos do primeiro mês, quando aumentados, a ser pago de uma só vez (art. 8º, b).</p>	<p>No regime da Lei Eloy Chaves (Decreto Legislativo nº 4.682/23): 1% da renda bruta (art. 3º, b, Decreto Legislativo nº 4.682/23) ou o valor do desconto da contribuição dos segurados, o que fosse maior (art. 5º). Ainda que o acerto fosse feito no final do exercício, a empresa deveria efetuar o pagamento mensal, com base nos descontos determinados pela contribuição mensal dos empregados.</p> <p>No regime do Decreto nº 20.465/31: 1,5% da renda bruta (art. 8º, d, Decreto Legislativo nº 4.682/23) ou o valor do desconto da contribuição dos segurados, o que fosse maior.</p>	<p>Não há nenhuma participação estatal no modelo instituído pela Lei Eloy Chaves.</p> <p>No regime do Decreto nº 20.465/31: a União passou a contribuir com um valor correspondente ao aumento das tarifas, taxas ou preços dos serviços explorados pela empresa (art. 8º, e). Essa parcela foi denominada de "quota de previdência" e não poderia ser inferior ao valor da contribuição a cargo da empresa.</p>
IAPS	<ul style="list-style-type: none"> - uma alíquota variável entre 3 e 8% sobre os respectivos salários (art. 2º, Lei nº 159/35); - a diferença em relação aos demais IAPs residia tão-somente na faixa variável de alíquota, apenas o IAPM mantinha um percentual fixo de 3%. 	<ul style="list-style-type: none"> - uma importância igual ao total das contribuições pagas por seus empregados (art. 3º, Lei nº 159/35). 	<ul style="list-style-type: none"> - sob o título de "quota de previdência", na mesma proporção da contribuição dos segurados empregados (art. 4º, Lei nº 159/35); - Além desse sistema de parcelas iguais entre União, empregados e empresas, algumas leis estabeleciam as chamadas "taxas de previdência" que incidiam, ora sobre o comércio exterior, ora sobre o consumo de combustíveis (art. 6º, Lei nº 159/35; art. 4º, 4, Decreto-Lei nº 651/38), sendo que muitas vezes a União tinha o dever de complementar esses valores com recursos do orçamento (art. 9º, Lei nº 159/35; art. 4º, I, c, Lei nº 367/36).
INPS	<ul style="list-style-type: none"> - 6% a 8% sobre o seu salário de contribuição, não podendo incidir sobre importância cinco vezes superior ao salário mínimo mensal de maior valor vigente no País (art. 69, a, Lei nº 3.807/60). 	<ul style="list-style-type: none"> - em quantia igual à que for devida pelos segurados a seu serviço (art. 69, c, Lei nº 3.807/60). - o Decreto nº 89.312/84 fixou uma alíquota de 10% sobre o salário de contribuição dos segurados a seu serviço, além de ter previsto outras várias alíquotas para financiamento do abono anual (1,5%), do salário-família (4%), do salário-maternidade (0,3%) e do seguro por acidente do trabalho (0,4%, 1,2% e 2,5%). 	<ul style="list-style-type: none"> - em quantia igual ao total das contribuições dos segurados em geral (art. 69, d, Lei nº 3.807/60).
CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	<ul style="list-style-type: none"> - 8 a 10% do salário de contribuição para o segurado empregado (art. 1º, Lei nº 7.787/89); - 10 ou 20% do salário de contribuição para o trabalhador autônomo e equiparados, do segurado empregador e de todos os contribuintes individuais (art. 2º, Lei nº 7.787/89). 	<ul style="list-style-type: none"> - sobre a folha de salários: 20% sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores, além de uma alíquota de 2% sobre o total pago a segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho (art. 3º, a, Lei nº 7.787/89); - sobre o faturamento: 2% sobre o valor da receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (art. 2º, Lei Complementar nº 70/91); - sobre o lucro: 8% sobre o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda (arts. 2º e 3º, Lei nº 7.689/88); 	<ul style="list-style-type: none"> - constitui-se de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na Lei Orçamentária Anual, sendo a União responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência social (art. 16, parágrafo único, da lei nº 8.212/91).

2 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O FENÔMENO DA PARAFISCALIDADE

2.1 O SURGIMENTO DA PARAFISCALIDADE

A exigência de tributos com destinação específica não é fato recente na história. Aliomar BALEEIRO ressalta que “A especialização ou destinação do imposto a certo fim, ou serviço, era a regra geral nas finanças antigas”⁵². Ylves José de Miranda GUIMARÃES faz referência à contribuição especial cobrada, em Roma, dos incapacitados para o serviço militar, destinada à manutenção das tropas⁵³. Trata-se da primeira fase do fenômeno da parafiscalidade, a que faz referência Sylvio Santos FARIA, e que se caracteriza pela criação de impostos arrecadados com uma destinação especial⁵⁴. Exemplos dessa forma de tributação podem ser, também, fartamente encontrados na Idade Média, quando a Igreja tinha efetivo poder fiscal. Da mesma forma, o período que vai do fim do século XIX ao início do XX é rico na instituição de tributos com afetação de sua arrecadação.

No Brasil, a doutrina, com apoio em Aliomar BALEEIRO, tem apontado a origem da parafiscalidade na criação da Associação Comercial da Bahia, fundada por iniciativa do governador Conde dos Arcos, pois as juntas comerciais exerciam funções administrativas com fé pública e percepção de emolumentos pelos negociantes interessados nos seus serviços⁵⁵.

É certo, porém, que o formato mais próximo da parafiscalidade contemporânea somente pode ser encontrado a partir do momento em que o Estado assume um caráter nitidamente intervencionista. De fato, o crescimento quantitativo da

⁵² BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 271.

⁵³ GUIMARÃES, Y.J. de M. Parafiscalidade. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, n. 5, p. 122, out. 1974.

⁵⁴ FARIA, S.S. **Aspectos da parafiscalidade**. Salvador: Progresso, 1955. p. 25.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 27.

parafiscalidade está intimamente ligado à ampla atuação estatal em diversas áreas, o que reclamava a criação de órgãos de caráter público, aptos a exercer atividades de forma descentralizada. Sylvio Santos FARIA demonstra como a parafiscalidade se apresenta como fenômeno típico do Estado Moderno:

Criando novas pessoas de Direito Público para exercerem uma função, que lhe é própria mas para a qual não está tecnicamente aparelhado, delegando uma parcela de sua competência a certas organizações privadas e elaborando uma nova técnica de arrecadação de recursos para atender aos seus gastos astronômicos, o Estado Moderno ensejou o aparecimento de uma finança típica, com peculiaridades e objetivos próprios, denominada pelo professor Morselli de ‘finança complementar’ e batizada no inventário Schuman de ‘parafiscalidade’⁵⁶.

Não é raro, porém, vincular a expansão da parafiscalidade a países que assumiam uma forma arbitrária de governo. É o que faz Aliomar BALEEIRO ao afirmar que “Embora a prática se houvesse difundido por muitos países, em verdade, assumiu vulto na Itália, durante a era fascista, e na França, durante a ocupação e o regime de Vichy”, para concluir que a parafiscalidade corresponde “...a um eclipse das instituições democráticas entre as duas guerras e durante a última delas”⁵⁷. Assim também procede Igor TENÓRIO, asseverando que “A parafiscalidade é um resquício de uma forma autoritária da vida política, que sobreviveu às circunstâncias que ditaram o seu surgimento, e que, por um processo de inércia, continua presente na vida financeira do país”⁵⁸.

Emanuele MORSELLI, porém, não é da mesma opinião. Em conferência proferida, no ano de 1953, a convite do governo brasileiro, que, por meio de um projeto de lei, buscava instituir um controle sobre a parafiscalidade, disse o professor italiano que

⁵⁶ FARIA, *op. cit.*, p. 18.

⁵⁷ BALEEIRO, **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 273.

⁵⁸ TENÓRIO, I. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Mabri, 1970. p. 246.

...se é verdade que os ditadores são sempre mais despreocupados, menos embaraçados, menos sujeitos a empecilhos, e portanto resolvem diretamente determinadas questões, é também verdade que a parafiscalidade já havia começado a adquirir grande âmbito no fim do século passado, sob governos liberais e de costumes democráticos. Os meus primeiros estudos, iniciados em 1938, demonstraram esta circunstância, e quase nenhuma necessidade há de calcá-los sobre ambiente político daquela época na Itália.⁵⁹

A origem de toda essa controvérsia era, sem dúvida, a resistência inicial dos que negavam o controle político à parafiscalidade, típico dos tributos, controle esse que lhe retiraria o caráter democrático, próprio da tributação ordinária. De fato, o salto quantitativo da parafiscalidade, que fez despertar a atenção de juristas e economistas, ocorre com o aparecimento de novas demandas sociais. As quais, por exigirem uma ação estatal imediata, não se poderiam submeter às rígidas regras tradicionais de elaboração orçamentária, típica da administração central. No entanto, afastado esse inconveniente, é necessário concordar com Sylvio Santos FARIA, para quem “...o regime fascista muito concorreu para o aumento do volume da parafiscalidade, embora a substância dessa nova finança pública não tenha se contaminado (*sic*) dos seus princípios anti-democráticos”⁶⁰.

Realmente, tomando de empréstimo os três principais domínios da parafiscalidade destacados por Jean-Guy MÉRIGOT⁶¹ – a economia dirigida, a organização profissional e a seguridade social – apenas a parafiscalidade no serviço de organização profissional poderia estar vinculada a esse caráter autoritário. O pretexto da seguridade social e da economia dirigida são fenômenos do Estado intervencionista e do Estado Social, ocorrente fundamentalmente nos países democráticos.

⁵⁹ MORSELLI, E. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 3. **Parafiscalidade e seu controle**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954. p. 23.

⁶⁰ FARIA, *op. cit.*, p. 32.

⁶¹ MÉRIGOT, J.-G. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 33, p. 63, jul./set. 1953.

O próprio MÉRIGOT destaca que

...embora a parafiscalidade ao serviço de organização profissional (esta expressão sendo aqui tomada em sentido amplo) tenha conhecido um desenvolvimento muito grande com a legislação do governo de Vichy, não se poderia esquecer que ela já existia anteriormente. As Câmaras de Comércio, de Ofícios e de Agricultura são tradicionalmente financiadas por taxas parafiscais. Ainda hoje, apesar do desaparecimento de numerosos órgãos de coordenação ou de disciplina profissional nascidos na economia do armistício, continuam a ser arrecadadas imposições, à conta de organizações diversas, tanto no setor da agricultura como no da indústria.⁶²

Da mesma forma, Paulo Cezar GONTIJO assevera que a parafiscalidade é anterior ao regime fascista e nem teve sua origem nos regimes fortes. Para o autor, o

...regime fascista, como muito bem observa Morselli, exacerbou a capacidade das instituições parafiscais, atribuindo a órgãos de direito privado prerrogativas que só se admitem em entidades de direito público. O Brasil não ficou infenso a esse clima de orgia administrativa. A nossa Constituição de 34 conferia o direito de criar tributos aos sindicatos. Era, portanto, uma delegação, não de função, mas de poder. Parece, contudo, que o nascimento das instituições parafiscais é anterior a essa fase crítica das idéias democráticas, pois pode-se facilmente compreender que a instituição nasceu quando as necessidades assim o determinaram, necessidades exacerbadas, posteriormente, pelos pregões demagógicos que vieram, isto sim, atrofiar grosseiramente a instituição.⁶³

Em suma, a parafiscalidade aderiu, sem dificuldade, à onda democrática do pós-guerra e pode ser encontrada, inclusive, na Constituição Cidadã brasileira de 1988.

O aparecimento da expressão “parafiscalidade” tem sido creditado pela doutrina, no Brasil e no mundo, ao famoso *Inventário Schuman*, produzido na França em 1946 pelo Ministro da Fazenda daquele país (o mesmo que lhe emprestou o nome), o qual procurava elaborar um relatório das finanças públicas nacionais.

Esse relatório agrupou sob o nome de “parafiscalidade” todos os aportes em favor de órgãos descentralizados com finalidades sociais e de regulação econômica, dando origem a uma abundante literatura que lhe procurava atribuir um estatuto

⁶² MÉRIGOT, *op. cit.*, p. 63.

⁶³ GONTIJO, P.C. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 7. **A parafiscalidade**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1958. p. 12.

jurídico adequado. Essa rubrica reunia: a) as taxas arrecadadas pelas administrações fiscais para certas repartições e estabelecimentos públicos financeiramente autônomos; b) os encargos sociais; c) os encargos profissionais.

Como se vê, assiste razão a MÉRIGOT ao destacar a miscelânea de elementos materiais e orgânicos de que lançaram mão os redatores do Inventário para a configuração da parafiscalidade⁶⁴.

Detectado o fenômeno, fazia-se necessário elaborar uma doutrina jurídica que pudesse explicá-lo, definindo seu regime jurídico. É de ressaltar, no entanto, que desde 1938 Emanuele MORSELLI já identificava a existência de entes estatais não-territoriais instituídos para fins administrativos de caráter especial, os quais correspondiam a necessidades que não poderiam ser satisfeitas segundo os princípios financeiros tradicionais. Rubens Gomes de SOUSA destaca que

A idéia de uma ‘finança paralela’ à governamental, referida a certas entidades ou comunidades, não necessariamente públicas, integrantes do grupo social, já existia em germe nos economistas ou financistas (mas não nos juristas) italianos mais antigos, como Graziani (1911), Tangorra (1915), Flora (1921) e Nitti (1928). Entretanto, quem a sistematizou, procurando dar-lhe feições não apenas econômico-financeira, mas também jurídica, próprias, foi Morselli em seu livro ‘Le Finanze degli Enti Pubblici non Territoriali’ (Pádua, 1945), isto é, finanças das entidades paraestatais, especificamente das autarquias.⁶⁵

2.2 AS TENTATIVAS DE ELABORAÇÃO DE UMA DOCTRINA ADEQUADA

2.2.1 Emanuele Morselli

Como dito anteriormente, MORSELLI foi o precursor na identificação dessa espécie de exação. Para ele, a parafiscalidade, além de ser um novo fenômeno, também estava a reclamar soluções teóricas novas. Sua teoria da parafiscalidade

⁶⁴ MÉRIGOT, *op. cit.*, p. 58.

⁶⁵ SOUSA, R.G. de. Natureza tributária da contribuição para o FGTS. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, p. 314, jul./set. 1971.

baseava-se na distinção das necessidades públicas em *fundamentais* e *complementares*. As primeiras correspondem às necessidades essencialmente políticas e as segundas correspondem às finalidades sociais e econômicas (necessidades de grupos). Assim, às necessidades fundamentais refere-se uma finança fundamental, enquanto a parafiscalidade explica a finança complementar.

Ou seja, havia, ao lado das necessidades públicas de caráter geral e atendidas por recursos provenientes da fiscalidade, oriundos de todos que revelassem capacidade contributiva, outras espécies de necessidade restritas a grupos determinados, cujo financiamento provinha também dessas categorias específicas que eram beneficiárias dos serviços daí decorrentes.

MORSELLI destacava a existência de duas espécies de capacidade contributiva: uma, *geral*, própria dos impostos, e outra, *especial*, ocorrente nos tributos parafiscais. Nestes, verificam-se “...necessidades públicas particulares, nas quais se considera mais imediatamente o interesse e o benefício de um grupo social ou econômico profissional, ao qual pertence o contribuinte”⁶⁶. Ao contrário do que ocorre com a parafiscalidade, o poder de redistribuição do imposto fiscal ou político é bastante amplo, dada a amplitude do emprego que dele se faz. Na parafiscalidade, por sua vez, haveria uma correspondência entre encargos e proventos individuais que tende a prevalecer. Assim, “...em teoria pura se tem como consequência, que ao imposto fiscal se aplica o princípio político do sacrifício; enquanto que ao imposto parafiscal se aplica o princípio econômico do benefício ou do interesse”⁶⁷.

O autor diz que é a noção de pressão tributária o fundamento substancial que permite justificar a expansão das finanças públicas e distinguir, no terreno científico, a fiscalidade da parafiscalidade. É que se as novas necessidades econômicas e sociais devessem ser sanadas segundo os velhos limites teóricos e práticos da pressão tributária, o resultado seria a renúncia por parte do Estado de suas novas incumbências.

⁶⁶ MORSELLI, *op. cit.*, p. 25.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 26.

É interessante a observação de MORSELLI de que, especialmente no campo da previdência social, as relações privadas (como o seguro social privado) tendem a dar lugar à formação de grupos e, conseqüentemente, à parafiscalidade. No entanto, sustenta o autor, “...esse princípio tende a ampliar-se no sentido de abranger grupos cada vez mais extensos de interesses, até incluir toda a sociedade: momento em que da parafiscalidade se passaria à fiscalidade”⁶⁸.

E mais, apesar de existirem princípios jurídicos que seriam comuns à fiscalidade e à parafiscalidade, haveria outros específicos da parafiscalidade. Trata-se, pois, de uma nova categoria de recursos que não atendem a qualquer redução aos princípios clássicos das finanças tradicionais, especialmente àquele que impõe a unidade das finanças públicas, o que não significa que escapem ao controle parlamentar.

2.2.2 Jean-Guy Mérigot

MORSELLI escreveu sua obra acerca das finanças dos entes públicos não-territoriais (autarquias) no ano de 1943, mas desde 1938 já tratava dessa nova forma de obtenção de recursos públicos.

Jean-Guy MÉRIGOT, ao contrário, a escreveu em 1949, posteriormente portanto à publicação do Inventário Schuman, e tomou como ponto de partida para a discussão da parafiscalidade os critérios ali utilizados.

MÉRIGOT justifica o surgimento da parafiscalidade a partir do crescimento das funções do Estado e, conseqüentemente, da maior intervenção na ordem econômica, evidenciando que o Estado estava mal adaptado às suas novas tarefas. Isso porque “os Serviços Públicos de tipo tradicional revelam-se inadequados, sendo insuficientes os modos usuais por que é feita a gestão de negócios”⁶⁹. Por isso,

⁶⁸ MORSELLI, *op. cit.*, p. 27.

⁶⁹ MÉRIGOT, *op. cit.*, p. 54.

multiplicavam-se não só os serviços públicos como também as formas de sua organização. Além disso, o Estado passava a confiar a organizações semipúblicas ou mesmo particulares a execução de determinadas tarefas. Em um regime intervencionista ou dirigista, o total das despesas do Estado avultava-se constantemente, figurando em outros orçamentos que não os estatais: “...o exame apenas do orçamento do Estado não seria capaz de oferecer, de agora em diante, uma imagem exata da intervenção dos Poderes Públicos: esta excede-lhe os limites”⁷⁰.

Para o financista francês, os meios financeiros usuais já não eram suficientes para alimentar os cofres públicos. Assim, em face dos limites políticos, econômicos e psicológicos, o Estado foi levado a procurar obter, de modo empírico, recursos para fazer frente aos encargos oriundos de sua ingerência na economia. E para isso foi instaurada a “parafiscalidade”, delineada por MÉRIGOT como “...um conjunto de novos recursos complementares exigidos pelo intervencionismo crescente dos Poderes Públicos, e arrecadados mediante constrangimento, à margem da fiscalidade propriamente dita e do orçamento do Estado”⁷¹. No entanto, MÉRIGOT assume que irá elaborar uma teoria da parafiscalidade, utilizando-se da ciência tradicional das finanças.

Para ele, “...somente após o aparecimento do Inventário Schuman (1946) é que se dispõe, com efeito, de uma base relativamente precisa para discutir e elaborar a necessária definição”⁷². Com efeito, o referido documento enumerava da seguinte forma os encargos parafiscais: a) taxas arrecadadas pelas Administrações Fiscais para certas repartições e estabelecimentos públicos financeiramente autônomos; b) encargos sociais; c) encargos profissionais.

MÉRIGOT, no entanto, advertia que uma simples enumeração não era suficiente para traçar o seu conceito, pois a lista teria aplicação apenas para um

⁷⁰ MÉRIGOT, *op. cit.*, p. 56.

⁷¹ *Ibid.*, p. 55.

⁷² *Ibid.*, p. 57.

determinado momento histórico, e reclamava constantemente a sua revisão. Daí a necessidade de investigar os critérios distintivos da parafiscalidade.

Salienta que os elaboradores do Inventário Schuman não se preocuparam em fornecer os critérios para a identificação da parafiscalidade, falta essa que deu margem a interpretações muito amplas e a afirmações de que o Inventário tinha em mira duas coisas: 1º) as imposições que, mesmo cobradas pelas repartições fiscais do Estado, não figuravam no orçamento; 2º) as imposições estabelecidas e cobradas por organizações não pertencentes ao Estado. É o caso de LAFERRIÈRE, que denominou as primeiras de “encargos paraorçamentários” e as segundas de “parafiscais”.

MÉRIGOT, porém, não considerava satisfatória essa divisão, que denominava de “elegante apresentação”, asseverando que muitos encargos, mesmo não constando no orçamento, poderiam ser exigidos por repartições fiscais (paraorçamentabilidade), o que retiraria o seu carácter parafiscal. Tomando a expressão em sentido estrito, a classificação requer uma divisão tripartida das modalidades de arrecadação: 1º) *fiscalidade propriamente dita*, constituída pelas imposições estabelecidas e cobradas pelas repartições fiscais e contabilizadas no orçamento do Estado; 2º) *fiscalidade paraorçamentária*, representada pelas imposições estabelecidas e cobradas pelas repartições fiscais e não contabilizadas no orçamento do Estado; 3º) *parafiscalidade*, definida pelo conjunto de imposições estabelecidas e cobradas por órgãos diferentes das repartições fiscais e não contabilizadas no orçamento do Estado.

Assim, procurando estabelecer o que seria o critério distintivo de essência para identificação da parafiscalidade, considerou como válido o da não-contabilização no orçamento das receitas arrecadadas. Ou seja, essas receitas só figuravam nos orçamentos dos estabelecimentos públicos financeiramente autônomos, dos órgãos semipúblicos ou dos órgãos privados. MÉRIGOT ainda apontou uma segunda característica: “...as receitas parafiscais são receitas de aplicação especial. O seu produto é necessariamente atribuído à despesa estipulada pelos textos legislativos e regulamentares que decidem o princípio de sua criação e precisam as modalidades de

aplicação”⁷³. Apesar de se tratar de exações vertidas em favor de “órgãos de amplificação e de diversificação da ação estatal”, necessários no período de intervencionismo e dirigismo econômico, MÉRIGOT ressalta que essas contribuições seriam exigidas por autoridade e mediante sujeição fiscal, constituindo-se em impostos. E isso ocorreria tanto nas hipóteses em que as contribuições fossem arrecadadas pelas repartições fiscais estatais à conta dos órgãos beneficiários, quanto naquelas em que a cobrança fosse efetuada diretamente pelos próprios órgãos beneficiários que recebem poderes públicos delegados. Ou seja,

tanto do ponto de vista orgânico como do ponto de vista material, elas se assemelham, sob todos os aspectos, aos próprios impostos, com ressalva da não contabilização orçamentária. Apresentam os elementos específicos do imposto: ‘arrecadações pecuniárias que o Estado opera mediante sujeição sobre as fontes de riqueza dos particulares a fim de subvencionar as necessidades públicas em função das faculdades contributivas dos indivíduos sem lhes fornecer em troca nenhuma contra-prestação (*sic*) determinada’.⁷⁴

MÉRIGOT ressalta que o fato de a arrecadação não exigir a intervenção das repartições fiscais não interfere na natureza da parafiscalidade, pois os órgãos beneficiários são emanações ou entidades auxiliares dos Poderes Públicos, em tudo semelhantes aos verdadeiros Serviços Públicos. Ou seja, “...essa consideração da técnica de cobrança não seria capaz de desvirtuar a natureza tributária das arrecadações parafiscais. A essência do conceito de imposto não pode ser apreciada do ponto de vista orgânico e formal, mas do ponto de vista material, que é o único a permitir o estabelecimento de sua noção básica”⁷⁵.

Ao cabo, ofereceu a seguinte definição de parafiscalidade: “uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa a criar e utilizar receitas de aplicação específica, extra-orçamentária, percebidas sob autoridade, à conta de órgãos de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários diretamente ou seja pelas repartições fiscais do Estado”⁷⁶.

⁷³ MÉRIGOT, *op. cit.*, p. 59.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 60.

⁷⁵ *Ibid.* p. 62.

⁷⁶ *Ibid.*, p. 62.

2.2.3 Sylvio Santos Faria

No Brasil, Sylvio Santos FARIA foi precursor no estudo sistematizado da parafiscalidade. Em tese de doutorado publicada em 1955, o autor salientava o surgimento de novas funções atribuíveis ao Estado, o que teria feito nascer, também, a necessidade de uma doutrina que justificasse a arrecadação dessas novas exações. Essa multiplicação de funções do Estado intervencionista estava centrada, principalmente, na ascensão das classes marginais ao gozo dos direitos políticos, o que determinou uma descentralização da atividade do Estado, com a criação de entes semipúblicos e a elaboração de nova técnica de arrecadação, dando surgimento ao fenômeno da parafiscalidade.

O autor salienta que, no Brasil, a necessidade de instituir uma finança complementar surgiu com o artigo 121, *h*, da Constituição Federal de 1934.

Para FARIA, o que caracteriza a parafiscalidade não é o benefício direto a ser recebido obrigatoriamente pelo contribuinte, o que muito a aproximaria da taxa, mas a incidência de um tributo sobre indivíduos ligados por um vínculo social ou econômico e o emprego das arrecadações em benefício deles. Assim, o que distingue a contribuição dos impostos especiais é que nestes a existência de uma destinação específica não faz com que o tributo deixe de gravar a todos, embora somente alguns sejam beneficiados com a sua arrecadação.

O que caracteriza o fenômeno da parafiscalidade, portanto, é a destinação especial das receitas, no atendimento das necessidades públicas de caráter social ou econômico (necessidades complementares a que se referiu MORSELLI). A partir daí, FARIA definiu parafiscalidade como

...uma modalidade nova de finanças públicas, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas, de organização profissional, de assistência e

previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meios indiretos, inclusive pelas próprias repartições fiscais do Estado⁷⁷.

Na classificação das receitas parafiscais, de início apresenta os critérios utilizados por Schuman e Petsch, que as dividiram em três categorias: 1^a) taxas arrecadadas pelas repartições fiscais e destinadas a determinados estabelecimentos públicos financeiramente autônomos; 2^a) encargos sociais, aí incluídos o salário-família, os seguros sociais, as licenças remuneradas e os acidentes de trabalho; 3^a) encargos profissionais. O autor critica os métodos utilizados para classificar as contribuições, dada a sua falta de cientificidade.

A classificação proposta pelo autor divide as contribuições em dois setores: o econômico e o social. As contribuições de natureza econômica são as que têm por finalidade regular o mecanismo de preços, objetivando promover investimentos no setor da produção, incentivando-a e protegendo-a (fomento); enquanto as sociais são as que regulam o setor de previdência, assistência e organização sociais.

Segundo FARIA, a doutrina tem admitido que a parafiscalidade representa quebra de alguns princípios orçamentários já consagrados, como, por exemplo, o da universalidade das receitas, o da unidade orçamentária e o da não-afetação das receitas. No entanto, o autor recusa a violação do princípio da universalidade orçamentária, admitindo apenas a derrogação do princípio da não-afetação.

2.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA E PARAFISCALIDADE

Porque a doutrina nacional elegeu como marca essencial da parafiscalidade a transferência da titularidade da sujeição ativa a terceira pessoa que a arrecada em seu favor, torna-se relevante uma referência, ainda que ligeira, sobre a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa.

⁷⁷ FARIA, *op. cit.*, p. 51.

Autor de obra clássica acerca do tema, Roque Antonio CARRAZZA define competência tributária como “...a aptidão para criar tributos, descrevendo legislativamente suas hipóteses de incidência”⁷⁸. É “...a faculdade atribuída às pessoas políticas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para, através de lei (em sentido orgânico-formal) criar tributos, é assim o poder de legislar em matéria tributária”⁷⁹. Já capacidade tributária ativa é a possibilidade de uma pessoa figurar no pólo ativo da obrigação tributária, assumindo a posição de credor no interior da relação jurídico-tributária.

É essa, aliás, a lição de esmagadora maioria dos doutrinadores nacionais, como se pode observar nas obras de Geraldo ATALIBA⁸⁰, Paulo de Barros CARVALHO⁸¹, Luciano AMARO⁸² e José Eduardo Soares de MELO⁸³, para citar apenas alguns.

A partir dessa noção, é possível penetrar na configuração emprestada pela doutrina ao fenômeno da parafiscalidade.

CARRAZZA, na obra já referida, definiu parafiscalidade como “...atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade

⁷⁸ CARRAZZA, R.A. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 28. Convém ressaltar, no entanto, que a competência tributária vai além da descrição legislativa dos critérios da hipótese de incidência, pois há dados que se encontram no conseqüente da regra-matriz que só permitem sua fixação pela via legal. O próprio autor, em obra mais recente, reconhece que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, aponta não só a hipótese de incidência possível, como também o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível (**Curso de direito constitucional tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 337).

⁷⁹ GRUPENMACHER, B.T. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 37.

⁸⁰ ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 81.

⁸¹ CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 142.

⁸² AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 273.

⁸³ MELO, J.E.S. de. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 100.

tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidades públicas ou de interesse público), diversas do ente impositor, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução de seus objetivos”⁸⁴. Logo após fornecer sua definição, o autor, em nota, assevera, em vista da dificuldade que os tributaristas têm encontrado para delinear a parafiscalidade, que o seu conceito procura abranger tudo o que é essencial, relegando aquilo que é supérfluo à realidade em foco.

Essa sua ressalva não é gratuita. De fato, em razão da herança dos primeiros formuladores (o que já foi objeto de exposição nos itens anteriores), são variados os elementos identificadores da parafiscalidade.

Essa variedade de traços impõe uma análise mais detida dos elementos de seu conceito, de modo a permitir a desconsideração daqueles que não são essenciais.

2.4 CONFIGURAÇÃO JURÍDICA DA PARAFISCALIDADE

Em conferência proferida no Brasil, MORSELLI foi categórico ao afirmar que “A parafiscalidade é um problema de ciência e não de prática”⁸⁵. Com isso, condenava o professor italiano o descaso da doutrina em não conferir a esse fenômeno, já corrente na prática, um arcabouço teórico adequado e diverso daquele específico da fiscalidade geral.

Como foi demonstrado no item anterior, parafiscalidade tem sido definida pela doutrina a partir: (a) de seu caráter extra-orçamentário; (b) de sua afetação a fins específicos; ou mesmo (c) da circunstância de sua gestão estar atribuída a órgãos autônomos não-integrados à administração central. Fala-se, ainda, se bem que isso seja apenas uma decorrência, (d) que essa espécie de exação pode ser instituída por

⁸⁴ CARRAZZA, *O sujeito ativo da obrigação tributária*, p. 28.

⁸⁵ MORSELLI, *op. cit.*, p. 30.

simples disposições regulamentares. É o que se depreende de lição extraída de Aliomar BALEEIRO, que destaca as características das contribuições parafiscais:

a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) destinação especial ou ‘afetação’ dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação; c) exclusão dessas receitas delegadas do orçamento geral (seriam, então ‘para-orçamentárias’, *para-budgetaires*, segundo Laferrrière); d) conseqüentemente, subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle de execução orçamentária.⁸⁶

A afoiteza de fornecer um conceito, sem preocupação com a conformação jurídico-positiva do instituto, tem conduzido a doutrina à utilização de lições dos antigos, sem o cuidado de conformá-las aos tempos modernos. Até porque “poucos temas são tão polêmicos e com soluções tão heterodoxas no âmbito do direito tributário como o concernente à natureza jurídica dos aportes à seguridade social”⁸⁷, o que tem conduzido à diversidade tanto de posições doutrinárias quanto legais, muitas vezes sem qualquer compromisso com a coerência jurídica.

Ressaltando o caráter peculiar de cada país no trato das formas de financiamento da seguridade social, Ramón Valdés COSTA assinala que é

...un esfuerzo vano buscar una calificación jurídica única para todos los recursos de los organismos de seguridad social. Las características de las prestaciones resultarán del sistema adoptado por el legislador; es pues, en definitiva, un problema de derecho positivo

⁸⁶ BALEEIRO, **Uma introdução à ciência das finanças**, p. 271. Essas características também são ressaltadas por vários autores, ainda que nem todas se encontrem reunidas em cada um deles: ROSA JUNIOR, L.E. F. da. **Novo manual de direito financeiro e direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 280; MORAES, B.R. de. **Compêndio de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. v. 1, p. 623; NOGUEIRA, R.B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 182; CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 150-151; ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 193-194; OLIVEIRA, F.L. de. As contribuições sociais no sistema tributário nacional. In. **CONTRIBUIÇÕES Especiais Fundo PIS/PASEP**. São Paulo: Resenha Tributária, 1991. p. 180. (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 2). Da mesma forma, na doutrina estrangeira: GONZÁLEZ, Antonio Jiménez. **Lecciones de derecho tributario**. 5. ed. México: ECAFSA, 1998. p. 139; VILLEGAS, H.B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6. ed. Buenos Aires: Depalma, 1997. p. 114; FONROUGE, G. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Depalma, 1962. v. 2, p. 815; JARACH, D. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 250.

⁸⁷ GONZÁLEZ, *op. cit.*, p. 138.

que será resuelto en cada tiempo y lugar determinados, de acuerdo con los ideales de justicia y las características económicas y sociales imperantes⁸⁸.

De fato, deve ser redobrado o cuidado do jurista ao importar conceitos alienígenas (e mesmo ao utilizar antigas lições caseiras), pois a atenção deve estar sempre voltada para as peculiaridades de cada sistema de direito positivo. Geraldo ATALIBA já havia alertado sobre a “...impossibilidade de formulação de um conceito jurídico ecumênico de tributo”⁸⁹, pois cada sistema tem o seu. Da mesma forma, deve ser acrescentado que é impossível um conceito ecumênico de parafiscalidade, uma vez que cada sistema jurídico-positivo, em cada época e lugar, assume uma forma conceptual diversa. Daí por que, a parafiscalidade será analisada a partir da atual conformação constitucional brasileira.

Uma rápida incursão pelo texto constitucional já permite recusar a característica salientada pela doutrina, de que a parafiscalidade é marcada pela subtração de tais receitas à fiscalização do órgão de controle de execução orçamentária.

Com efeito, o parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal de 1988 é expresso ao estipular que “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. Sendo a parafiscalidade caracterizada pela autonomia de órgãos públicos ou semipúblicos que administram recursos do público, arrecadados em favor de suas próprias finalidades, não há a menor dúvida acerca da necessária submissão ao órgão encarregado do controle de contas. Como bem salienta Misabel Abreu Machado DERZI, “Não parece ter relevância a natureza da pessoa que administra o dinheiro público, se pública ou privada, uma vez que até mesmo as

⁸⁸ COSTA, R.V. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1996. p. 211.

⁸⁹ ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 197.

peças físicas estão sujeitas à prestação de contas. O que importa é exercer a entidade uma atividade de interesse público e, para seu desempenho, receber dinheiro público”⁹⁰.

Quanto à exclusão dessas receitas do orçamento geral, deve-se ter em vista que a Constituição Federal de 1988 (artigo 165, § 5º) preconizou uma divisão tríplice da lei orçamentária anual, para abarcar o *orçamento fiscal* referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o *orçamento de investimento* das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o *orçamento da seguridade social*, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Isso, porém, não significou rompimento do princípio da unidade orçamentária. José Afonso da SILVA ressalta que, em sua origem, esse princípio determinava que todas as contas orçamentárias constassem de um só documento. No entanto, a impossibilidade de seu cumprimento, especialmente pela proliferação de orçamentos paralelos, impôs a elaboração de novo significado, abandonando a noção de unidade formal (a pretensão unidocumental), para dar lugar à idéia de unidade político-orçamentária. “Conclui-se, pois, que o princípio da unidade orçamentária, na concepção do orçamento-programa, não se preocupa com a unidade documental; ao contrário, desdenhando-a, postula que tais documentos orçamentários se subordinem a uma *unidade de orientação política, numa hierarquização unitária dos objetivos a serem atingidos e na uniformidade de estrutura do sistema integrado*”⁹¹.

⁹⁰ Nota 8.1. In: BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 597.

⁹¹ SILVA, J.A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 676.

De qualquer forma, ainda que a unidade assuma esse novo perfil, é certo que, ao lado do orçamento fiscal, a Constituição Federal de 1988 elegeu duas modalidades orçamentárias que reúnem rubricas outras como os investimentos e os recursos e gastos relacionados com a seguridade social. E o que é mais importante: os recursos provenientes das contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal têm, muitas vezes, destinos orçamentários diversos.

De fato, enquanto as contribuições sociais destinadas à seguridade social são agrupadas no orçamento correspondente, outras contribuições – como é o caso das interventivas – muitas vezes são previstas no próprio orçamento fiscal. É que estas contribuições, em sua grande maioria, são viabilizadas por meio da criação de fundos especificamente instituídos para possibilitar a função interventiva estatal. Por sua vez, o orçamento fiscal, por força de disposição constitucional, abrange os fundos federais⁹².

Assim, é possível verificar que as contribuições parafiscais (que abrangem tanto as contribuições sociais quanto as interventivas e as corporativas) não podem ser caracterizadas pelo fato de estarem excluídas do orçamento geral, pois no regime constitucional brasileiro essa particularidade só se verifica, *necessariamente*, em relação às contribuições de seguridade social e às contribuições corporativas⁹³.

⁹² Carlos Valder do NASCIMENTO assevera que o fundo é constituído pelo “...produto de receitas especificadas que, na lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços” (**Finanças públicas e sistema constitucional orçamentário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 73). É o que ocorre particularmente com as contribuições sociais interventivas, cuja receita tem destinação específica, qual seja o atendimento da função estatal de intervenção no domínio econômico, garantindo a observância daqueles princípios constitucionais relativos à atividade econômica, como o da livre concorrência, da soberania nacional, da defesa do meio ambiente e do consumidor, da redução das desigualdades regionais e sociais, da busca de pleno emprego etc.

⁹³ É de ressaltar, ainda, que nem todas as contribuições sociais integram o orçamento da seguridade social, pois seu conceito é mais abrangente, incluindo todas as contribuições instituídas com a finalidade de assegurar os direitos consagrados na *Ordem Social*. As contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social são apenas uma de suas espécies.

Em suma, o fato de integrar o orçamento fiscal (ou orçamento geral) não retira a natureza parafiscal da contribuição, de modo que esse dado, importante no passado, não tem mais a força de atribuir natureza jurídica específica.

Resta, portanto, a análise das duas características mais referidas pela doutrina brasileira e alienígena: a delegação da capacidade tributária ativa a órgãos oficiais ou semi-oficiais autônomos e a destinação especial ou “afetação” dessas receitas aos fins específicos cometidos aos órgãos investidos daquela delegação.

Relativamente à caracterização da parafiscalidade, a partir da distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa, já foi dito o suficiente neste trabalho. Resta, porém, verificar se a parafiscalidade deve ser identificada, *necessariamente*, pela atribuição a órgão autônomo das funções de arrecadar e fiscalizar a contribuição. Ou seja, resta saber se, na hipótese de a arrecadação e a fiscalização ficarem a cargo do próprio ente competente para instituir o tributo, a parafiscalidade ficaria desfigurada.

Antes, no entanto, convém dizer que a parafiscalidade é marcada, inexoravelmente, pela afetação de sua arrecadação a despesas específicas.

No direito brasileiro, as contribuições estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, que estabelece três espécies distintas: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais. O traço comum que as reúne é a destinação desses ingressos para o atendimento de despesas específicas dirigidas ao atuar de órgãos ou fundos autônomos, nas respectivas áreas.

Ou seja, as contribuições constituem exceção à regra constitucional que veda vinculação da arrecadação a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, IV)⁹⁴, pois é de sua natureza a destinação a fins específicos como forma de atuação do Estado nas áreas constitucionalmente consagradas.

⁹⁴ Em rigor, não se trata de exceção, pois o dispositivo está a referir-se, apenas, aos impostos e não às contribuições.

As contribuições sociais destinam-se ao financiamento das atividades estatais relacionadas aos direitos assegurados na *Ordem Social*, como a seguridade social, a educação e a cultura. Já as contribuições interventivas visam ao atendimento da função estatal de intervenção no domínio econômico, assegurando a observância dos princípios constitucionais relativos à atividade econômica, como a livre concorrência, a soberania nacional, a defesa do meio ambiente e do consumidor, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca de pleno emprego. Por fim, as contribuições corporativas financiam os entes autárquicos que têm a função de fiscalizar o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas ou mesmo os sindicatos que representam categorias profissionais, individual ou coletivamente.

Visto que a afetação é insita a essas contribuições, é hora de voltar à questão intrincada acerca da necessária atribuição, a órgão autônomo, das funções de arrecadar e fiscalizar⁹⁵.

A relevância prática dessa discussão já foi colocada à prova. Com efeito, a Lei Complementar nº 70/91, ao instituir a contribuição social incidente sobre o faturamento (COFINS), em seu artigo 10, parágrafo único, dispôs que: “À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades”. A Lei nº

⁹⁵ Da mesma opinião é Werther BOTELHO, para quem “...o legislador constituinte, na linha do direito alienígena, previu figuras tributárias de afetação obrigatória, como é o caso dos recursos oriundos dos Empréstimos Compulsórios ou de Contribuições” (**Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 58-59). No mesmo sentido, diz Misabel de Abreu Machado DERZI: “...proibida a criação de impostos com destinação específica no art. 167, IV, a Constituição usou de terminologia especial para designar tributos, que só podem nascer afetados a certos fundos, órgãos ou despesas – contribuições e empréstimos compulsórios – mesmo que essa afetação não altere a estrutura interna da norma tributária, em sua hipótese de incidência ou base de cálculo” (Nota 9.2.7. *In*: BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 613-614).

7.689/88, instituidora da contribuição social incidente sobre o lucro (CSLL), em seu artigo 6º, dispôs de modo semelhante.

Com isso, a arrecadação e a fiscalização da COFINS e da CSLL ficaram a cargo do próprio ente político competente para a sua instituição: a União.

O volume 17 do **Caderno de Pesquisas Tributárias**, dedicado ao tema das contribuições sociais, propôs quatro questões, sendo a primeira delas a seguinte:

Existindo entidade da administração indireta da União que seja responsável pela seguridade social, a atribuição da cobrança, arrecadação e fiscalização a órgão da Administração Direta (para posterior repasse dos recursos à seguridade social) torna inconstitucional sua exigência? Em caso afirmativo, o contribuinte tem legitimidade para arguí-la perante o Judiciário?⁹⁶.

A solução ficou dividida entre os colaboradores, como é natural em matéria cuja questão não encontra resposta imediata no texto constitucional. Os principais argumentos que indicam uma “parafiscalidade necessária” das contribuições sociais para a seguridade social foram assim expostos:

- 1º) o que define as contribuições sociais e impõe o seu contraste com os impostos é justamente o fato de estar a destinação do produto de sua arrecadação vinculada à seguridade social, e, “...em regime de alta inflação, arrecadar e administrar o tributo é, de certa forma, apropriar-se de parcela dele pelo giro dos recursos nas burras da Receita e não da Seguridade”, de modo que, mesmo se destinado à seguridade, a inconstitucionalidade reside na contaminação dos dois orçamentos⁹⁷;
- 2º) um suposto repasse das contribuições sociais para a seguridade social, “...que fica a depender de decisão de quem gerencia o orçamento da

⁹⁶ MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. p. vii. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17).

⁹⁷ MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. In: _____. **Contribuições sociais**, p. 10.

União Federal, não retira dos ingressos arrecadados pelo Tesouro Nacional a característica de receitas da União”, o que daria a feição de imposto a essas contribuições⁹⁸;

3º) o posterior repasse das contribuições arrecadadas pelo Tesouro Nacional fere os artigos 165, § 5º, e 194, parágrafo único, da Constituição Federal, segundo os quais a seguridade social tem orçamento próprio e administração descentralizada⁹⁹;

4º) “A Carta de 1988 veio exatamente para alterar as principais causas dos desvios de recursos da previdência social praticados pelo Governo Federal”¹⁰⁰, retirando da União a sua capacidade para arrecadar e administrar as contribuições sociais, destinadas ao custeio dos órgãos da seguridade social, especialmente pela separação rígida dos orçamentos da União e da seguridade social e pela descentralização da gestão administrativa dos recursos da seguridade social. Além disso, permitir a arrecadação e fiscalização das contribuições sociais com posterior repasse seria transformá-las em impostos com destinação, o que é constitucionalmente vedado.

Por outro lado, os autores que recusaram essa parafiscalidade necessária utilizaram-se dos seguintes argumentos:

1º) a partir da distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa, nada impede que, “...existindo entidade da administração indireta da União a quem se atribua o serviço estatal da seguridade social, que a

⁹⁸ MACHADO, H. de B. Contribuições Sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.), **Contribuições sociais**, p. 99.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 99-100.

¹⁰⁰ DERZI, M. de A.M. Contribuições sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.), **Contribuições sociais**, p. 137.

cobrança, arrecadação e fiscalização sejam confiadas à União, para posterior repasse à chamada Seguridade Social”¹⁰¹;

2º) “A norma constitucional (art. 194, VII) fala em gestão de recursos pelas próprias áreas de saúde, previdência e assistência social, que não se confunde com arrecadação”¹⁰², de modo que somente na hipótese de que o órgão arrecadador deixar de promover o repasse é que haverá uma inconstitucionalidade em sua conduta como depositário;

3º) “O fundamental é a finalidade – destinação da receita – ser assegurada. Nada impede que órgão diverso do assegurado dos direitos relativos à saúde, à previdência social e à assistência social seja posto como responsável pela cobrança, arrecadação e fiscalização da contribuição, e, até mesmo, razões de boa organização e funcionamento da administração poderão indicar tal caminho. O fundamental é que a destinação da receita seja cumprida. E a destinação legal obriga e garante”¹⁰³.

Instado a manifestar-se, o Supremo Tribunal Federal, reiterando decisão já proferida em julgados referentes à CSLL (Lei nº 7.689/88), disse que a circunstância

¹⁰¹ SANTOS, C.. As contribuições sociais na Constituição. *In*: MARTINS, I.G. da S. (Coord.), **Contribuições sociais**, p. 79.

¹⁰² RODRIGUES, M.T.M. Contribuições sociais. *In*: MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. 187. O mesmo ponto de vista é defendido por Antonio Manoel GONZÁLEZ, para quem, “...quando o Constituinte fala em gestão, temos que admiti-la como a administração e conservação dessa receita (recebida da Receita Federal). É claro que, se o Constituinte declarasse que a arrecadação deveria ser realizada pelo órgão encarregado de administrar (gerir), estaríamos diante dessa vinculação que tanto se propala. Em nenhuma passagem vamos encontrar, na Magna Carta, a vinculação dessa arrecadação ao órgão responsável pela saúde, previdência e assistência social” (*op. cit.*, p. 212).

¹⁰³ ROCHA, V. de O. Contribuições sociais. *In*: MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. 305-306. Da mesma opinião é Sacha Calmon Navarro COELHO, para quem a arrecadação e fiscalização pelo Fisco Federal não constitui presunção *juris et de jure* de tredestinação, a malferir a Constituição, e se pergunta: “Afim para que dois fiscos, o da União e o da autarquia da seguridade social? Para que dois atos fiscalizatórios, livros, papéis, carimbos, vistos, exigências, *et cetera*? O que não pode haver é a tredestinação real, ou seja o emprego do tributo arrecadado noutros fins, contra o orçamento ditado pelo Congresso e a destinação indicada pela Constituição” (*op. cit.*, p. 354).

de o artigo 10 da Lei Complementar nº 70/91 conferir à Receita Federal as funções de arrecadar e fiscalizar não descaracteriza a COFINS como contribuição, justificando que só haveria uma parafiscalidade necessária se “...a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as duas etapas, tivesse de ser da competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social, o que não resulta dos textos constitucionais concernentes à seguridade social”¹⁰⁴. Sendo assim, o que é determinante para qualificar o tributo como contribuição social não é a condição do ente que o fiscaliza e arrecada, mas sim o destino do produto de sua arrecadação, de modo que “...o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)”¹⁰⁵.

É relevante essa discussão sobre a atribuição à União da capacidade tributária ativa, em relação às contribuições sociais (faturamento e lucro) destinadas à seguridade social e ela será retomada mais adiante. No entanto, como o tema ainda é mais genérico e propõe averiguar a configuração do próprio conceito de parafiscalidade, faz-se mister verificar o que ocorre em relação às demais contribuições.

Mesmo aqueles autores que preconizam a existência de uma parafiscalidade necessária das contribuições sociais para a seguridade social sob o argumento de que a Carta de 1988 cassou “a capacidade tributária ativa da União para arrecadar e administrar as contribuições sociais, destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social”¹⁰⁶, especialmente pela separação rígida dos orçamentos da União e da seguridade social e pela descentralização da gestão administrativa dos recursos da

¹⁰⁴ Trecho extraído do voto do Ministro Moreira Alves, na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, acórdão publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

¹⁰⁵ Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário n. 146.733, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, acórdão publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

¹⁰⁶ DERZI, Contribuições sociais, p. 137.

seguridade social, reconhecem que em relação às demais contribuições do artigo 149 da Constituição Federal não se verifica essa mesma parafiscalidade necessária.

Assim, Misabel Machado DERZI, defensora intransigente da necessária atribuição de capacidade tributária ativa ao órgão de seguridade social, afirmando que “...em relação às contribuições sociais, de que são espécie aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, a Constituição cassou expressamente a capacidade tributária ativa da União”¹⁰⁷, reconhece que

...as contribuições sociais que não se destinam ao custeio da Seguridade Social, como também as de intervenção no domínio econômico e aquelas instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas [SÃO] regidas pelo princípio da anterioridade e outros comuns aos demais tributos, inclusive a uma parafiscalidade facultativa, **pois podem ser arrecadadas diretamente pela União, integrarem o seu orçamento fiscal e depois, pelo mecanismo das transferências, serem repassadas ao órgão ou pessoa criada para administrar o serviço**. Essa alternativa está regulada no art. 7º do Código Tributário Nacional, que prevê a possibilidade de delegação da atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, revogável a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa competente-delegante¹⁰⁸ (sem grifo no original e esclarecido entre colchetes).

Ou seja, mesmo reconhecendo a aplicação do artigo 7º do Código Tributário Nacional a essas espécies de contribuições, os autores não lhes retiram a natureza parafiscal. Isso demonstra que a parafiscalidade não está a depender do efetivo exercício da capacidade tributária ativa pelo órgãos administrativamente autônomos, mas apenas da destinação especial de sua arrecadação (o que já foi demonstrado) e da existência de órgãos ou fundos autônomos competentes para gerir esses recursos, em favor das finalidades postas no texto constitucional.

De fato, na sistemática do Código Tributário Nacional, a delegação das funções de arrecadar e fiscalizar tributos não encontra limites estreitos, pois isso acarreta apenas a modificação do pólo ativo da obrigação tributária, sem interferir na

¹⁰⁷ Nota 9.2.7. In: BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 617.

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 595-596.

estrutura e na natureza mesma do tributo. Para Barros CARVALHO, até as pessoas físicas podem ser sujeito ativo de tributos¹⁰⁹. Se a observação é válida para os tributos em geral, o mesmo vale para alguns tributos em particular, como é o caso das contribuições parafiscais previstas no artigo 149 da Constituição Federal.

Deveras, se é permitido ao ente político competente para instituir o tributo delegar as funções de arrecadar e fiscalizar “seus” tributos, não é razoável e lógico que se negue à União o poder de exercer essas funções, mesmo que remanesça a obrigação de destiná-lo a fins constitucionalmente qualificados. Seria desarrazoado permitir que até particulares pudessem assumir referido encargo e, ao mesmo tempo, vedar ao ente político competente de fazê-lo.

Alguns autores sustentam uma parafiscalidade necessária, tendo em vista a afetação da receita das contribuições a fins específicos. No entanto, logicamente, a afetação não implica o exercício das funções administrativas de arrecadação e fiscalização, desde que a lei assegure a destinação dos recursos aos fundos e órgãos contemplados com o produto da arrecadação. O mesmo se verifica com a fiscalidade: a delegação das atribuições de fiscalizar e arrecadar tributos (artigo 7º, CTN) não significa que o ente político competente estará privado da respectiva receita.

Por isso que não é possível concordar com a posição assumida, entre outros, por Roque Antonio CARRAZZA, de que “...a parafiscalidade só ocorre se a receita obtida reverter em benefício do ente que recebe a capacidade tributária ativa”¹¹⁰. Como restou demonstrado, o exercício da competência tributária ativa pelo próprio ente político competente (ou até por terceiro diverso do beneficiário da arrecadação) não desnatura a parafiscalidade, pois essa circunstância é periférica e contingente para configurá-la.

¹⁰⁹ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 202.

¹¹⁰ CARRAZZA, *O sujeito ativo da obrigação tributária*, p. 40.

É de ressaltar, ainda, que deve ser recebida com certa reserva a velha doutrina da parafiscalidade (ou mesmo aquela anterior à Constituição Federal de 1988), pois o atual texto restringe a parafiscalidade às contribuições previstas no artigo 149, haja vista que o artigo 167, IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Portanto, como os impostos não podem ser destinados a fins específicos, é defeso à **lei** criar novos casos de parafiscalidade, além daqueles já expressos na Carta Magna.

Em resumo, a partir dessas observações, é possível asseverar que o conceito de parafiscalidade, por ser jurídico-positivo – e não lógico-jurídico – e, especialmente, porque o Sistema Tributário no Brasil foi traçado com minúcias na própria Constituição, a parafiscalidade assume um contorno peculiar e contingente, de modo que só é possível falar em parafiscalidade **no** direito brasileiro, **no** direito francês, **no** direito italiano etc.

Do que foi exposto, duas são as marcas consagradas no direito pátrio: a destinação específica do produto de sua arrecadação a órgãos ou fundos constitucionalmente competentes e a gestão desses recursos por esses mesmos órgãos ou fundos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo.

Com isso, é possível afirmar a atualidade do estudo da parafiscalidade, especialmente pela consagração de um regime jurídico peculiar dispensado pela Constituição a essa modalidade de tributação. A identificação de suas características é fundamental para a atribuição do correto regime jurídico.

3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 OBSERVAÇÃO INICIAL

3.1.1 Exposição Introdutória do Tema

A opção pelo estudo das contribuições sociais a partir da decomposição da norma que as institui deve-se à facilidade que essa divisão ideal proporciona, permitindo um conhecimento melhor de sua estrutura, cujos componentes expostos são temporariamente destacados.

Aliás, a exposição da estrutura dos tributos, com a conseqüente divisão em seus vários critérios ou aspectos, já foi objeto de profunda análise na doutrina brasileira, especialmente pela inteligência de Paulo de Barros CARVALHO. Em sua pioneira obra **Teoria da Norma Tributária**, o tributarista paulista já dava início a toda uma forma ideal de decomposição da norma jurídica tributária, tomando como base os estudos de Hans Kelsen e Norberto Bobbio, cuja forma de exposição foi seguida por diversos autores¹¹¹. Aqui também será tomado de empréstimo o mesmo tratamento utilizado pelos autores referidos. No entanto uma advertência inicial merece ser feita.

Sendo explícita a racionalidade de Barros CARVALHO atribuindo ao Direito uma visão reducionista, em coerência com as idéias de seu principal inspirador

¹¹¹ Não são raras as obras jurídicas que estabeleceram o critério da regra-matriz de incidência, como método de análise da estrutura de diversos tributos. São exemplos de sua aplicação, as seguintes obras: LACOMBE, A.M. **Imposto de importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979; COELHO, S.C.N. & DERZI, M. de A.M. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982; MARTINS, I.G. da S. & BARRETO, A.F. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985; JUSTEN FILHO, M. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985; VIEIRA, J.R. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993; LEITE JUNIOR, O. **A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**. São Paulo: Gonçalves, 1993; LEITE, G.S. **Do imposto territorial rural**. São Paulo: Max Limonad, 1996; NEVES, L.F. de S. **COFINS – contribuição social sobre o faturamento – LC 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997; FISCHER, O.C. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

– KELSEN – torna-se necessário advertir que, neste trabalho, a apresentação decomposta da norma jurídica não assume uma forma de racionalidade do Direito, sendo apenas um critério de análise de seus elementos integrantes, sem olvidar a existência de outras possibilidades de manifestação do fenômeno jurídico¹¹².

Isto não impede, porém, que se lance mão do estudo da norma como meio de tornar mais racional o entendimento da estrutura de um determinado tributo.

No entanto – e isto merece ser salientado – a regra-matriz de incidência é apenas uma elaboração lógica, ideal, uma representação artificial e esquemática no interior de um processo de formalização. Tal como ocorre na lógica, trata-se, como diz Lourival VILANOVA, de uma suspensão temporária do interesse pelas coisas (no caso presente, o Direito Tributário), “...numa ascese provisória, para depois retomar o contato com elas. Essa retomada de contato com o mundo faz das estruturas lógicas instrumento para conhecimento”¹¹³. Seria um grave erro interpretar a exposição da regra-matriz como descrição do processo *real* por meio do qual o Direito opera ou mesmo o intérprete o racionaliza. É dizer, a constituição lógica da regra-matriz não consiste na descrição do processo psicológico de formação dos conceitos e dos sentidos.

¹¹² Sobre as circunstâncias em que se desenvolveu a elaboração da Teoria Pura do Direito, em Kelsen, ver Miguel REALE, em sua obra **Filosofia do direito** (14. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 455-480). Cabe ressaltar, porém, que, em seu livro mais recente, Paulo de Barros CARVALHO desenvolve uma nova visão do Direito, abandonando uma acepção *ontológica* (na qual a linguagem tem a pretensão de expressar a realidade das coisas), por uma linha *retórica* (**Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 5). Para o autor, “...sendo o direito um objeto da cultura, invariavelmente penetrado por valores, teremos, de um lado, as estimativas, sempre cambiantes em função da ideologia de quem interpreta; de outro, os intrincados problemas que cercam a metalinguagem, também inçada de dúvidas sintáticas e de problemas de ordem semântica e pragmática. Tudo isso, porém, não nos impede de declarar que conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislativa” (CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 60).

¹¹³ VILANOVA, L. **Estruturas lógicas e sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 21.

A advertência feita se justifica apenas para que fique afastada, desde já, a idéia de que o Direito se esgota no fenômeno normativo. A opção pelo estudo da norma jurídica revela uma arbitrariedade metodológica que, com isso, não restringe ou identifica toda uma disciplina com o seu objeto parcial. Todo estudo pressupõe uma escolha que é, em certa medida, arbitrária, dada a relativa liberdade com que trabalha o pesquisador na seleção de temas, idéias e autores, de modo que é natural o abandono de alguns pontos de vista – seja pela desconsideração voluntária, seja pela inafastável ignorância. Ademais, a complexidade de todo e qualquer fenômeno obriga o pesquisador a promover uma seleção arbitrária e fragmentada das informações que vai manejar.

Aqui, a proposta é estudar as contribuições sociais das empresas para a seguridade social, a partir da estrutura de sua regra-matriz de incidência, atento à realidade de que o fenômeno da tributação e do próprio Direito não se reduz a isso. Ao contrário, dentre várias possibilidades de observar as contribuições sociais, esta é apenas uma e que é extremamente útil.

Essa divisão metódica é facilmente percebida pelo enfoque distinto, no âmbito deste mesmo trabalho, em suas diversas partes. Se em um primeiro momento buscou-se situar a origem e o desenvolvimento dessas espécies de contribuições, nem por isso a exposição deixou de ser jurídica.

A posição está a pedir um esclarecimento.

3.1.2 Os Paradigmas Filosóficos

Não caberia, em um trabalho que se dispõe a estudar apenas o fenômeno da parafiscalidade e a situação atual das contribuições sociais para a seguridade social, uma análise profunda de toda a problemática do Direito e da linguagem. Ocorre que o labor científico exige uma demarcação precisa de conceitos fundamentais do objeto em estudo. E se o método utilizado é a análise do tributo a partir da estrutura da norma que o cria, é necessário, pelo menos, indicar os seus limites.

O estabelecimento dessas fronteiras se faz ainda mais relevante quando se toma como ponto de partida para a análise das contribuições sociais para a seguridade social uma estrutura construída a partir de uma concepção de forte cunho positivista. Ocorre que, como será visto, o chamado positivismo lógico é que inaugura uma epistemologia a partir da linguagem, de modo que suas contribuições não podem ser ignoradas.

Pois bem. Utilizando-se da divisão da história da filosofia, com base nos chamados “paradigmas filosóficos”¹¹⁴, HABERMAS localiza o pensamento contemporâneo no paradigma da linguagem, *deixando para trás* os do “ser” e da “consciência”¹¹⁵. Com isso, pretende afirmar que a fundamentação do conhecimento já não reside no ser (fundamentação ontológica) nem no sujeito (fundamentação subjetiva), mas na própria relação que se estabelece entre os sujeitos (fundamentação intersubjetiva). Daí a valorização da linguagem como mecanismo de possibilidade de conhecimento.

¹¹⁴ A noção de paradigma pode ser melhor compreendida com a leitura da obra de Thomas KUHN, denominada **A estrutura das revoluções científicas** (5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998). “A noção de paradigma, conceitualmente construída por Thomas S. Kuhn (1992), visa explicar a transformação do conhecimento científico através de saltos qualitativos e não de modo cumulativo e contínuo. Afirma que ‘Um paradigma é aquilo que os membros de uma comunidade partilham e, inversamente, uma comunidade científica consiste em homens que partilham um paradigma’ (1991, p. 219). Assim, a ciência apresenta duas fases: a fase da ciência normal e a fase da ciência revolucionária. Kuhn chama de ciência normal a que se processa enquanto o paradigma é aceito pela comunidade científica, e, de ciência revolucionária àquela que se processa quando da mudança de paradigma, com base e nos limites deste novo paradigma. Pode-se dizer que um paradigma consiste num modelo de racionalidade, num padrão teórico, hegemônico em determinados momentos da história e aceito pela comunidade que o utiliza como fundamento do saber na busca de compreensões e soluções. A aplicação de tal conceito possibilita dizer que a filosofia desde a Grécia antiga até a atualidade desenvolveu, segundo sugestão de Habermas, os paradigmas do ser, da consciência e da linguagem” (LUDWIG, C.L. **Formas da razão. Racionalidade jurídica e fundamentação do direito**. Curitiba, 1997. p. 23 (nota 13). Tese (Doutorado) - Setor de Ciências Jurídica, Universidade Federal do Paraná).

¹¹⁵ HABERMAS, J. **Pensamento pós-metafísico: estudos filosóficos**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1990. p. 21-22.

Na caracterização daquele primeiro paradigma – do ser –, HABERMAS ressalta que “Apesar de todas as diferenças entre Platão e Aristóteles, a totalidade do pensamento metafísico obedece a Parmênides e toma como ponto de partida a questão do ser do ente – o que o torna ontológico. O verdadeiro conhecimento tem a ver com aquilo que é pura e simplesmente geral, imutável e necessário”¹¹⁶. Trata-se de um conhecimento que se pretende verdadeiro, revelador da essência da realidade. Ainda que a investigação metafísica possa ser dividida em períodos, nota-se uma necessidade de investigação acerca das possibilidades de conhecimento verdadeiro¹¹⁷. E na procura da essência das coisas, PLATÃO – um típico representante desse modelo – acredita que esta tarefa possa ser desempenhada com sucesso, sem a utilização (intermediação) da linguagem. Daí por que “...a linguagem é reduzida a puro instrumento, e o conhecimento do real se faz independentemente dela. A linguagem é algo secundário em relação ao conhecimento do real. A linguagem é vista como não constitutiva da experiência humana do real. É um instrumento posterior, tendo uma função designativa: *designar com sons o intelectualmente percebido sem ela*”¹¹⁸.

Ainda que PLATÃO não admita um naturalismo extremado, percebe-se em sua filosofia uma afinidade natural entre a coisa e sua significação¹¹⁹. Mas PLATÃO não acredita em correspondência entre a coisa e o som (ou a grafia) da palavra, mas sim que as palavras apresentam a essência das coisas. Apostava, pois, na possibilidade

¹¹⁶ HABERMAS, *op. cit.*, p. 22.

¹¹⁷ A metafísica é a investigação filosófica que busca esclarecer “aquilo que é”, cujo objeto pode assumir dois sentidos: a investigação pode se referir à existência da realidade, confundindo-se com a pergunta “o que existe?”; ou pode se dirigir à busca da essência da realidade, podendo ser compreendida com o seguinte questionamento: “qual é a essência daquilo que existe?”.

¹¹⁸ STRECK, L.L. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 101.

¹¹⁹ Fala-se, aqui, em naturalismo, refletindo a idéia de que as coisas têm nome por natureza, em contraposição à idéia de que a significação é fruto de conexão e de uso da linguagem (convencionalismo).

de se observar a verdadeira ordem das coisas, a qual era *a norma de retidão da linguagem*. A “...tarefa da linguagem consiste, pois, na expressão adequada da ordem objetiva das coisas”¹²⁰. Porém, destaca Manfredo Araújo de OLIVEIRA, o mais importante na teoria platônica é a verificação de que os nomes podem ser verdadeiros ou falsos e, visto que há possibilidade de decidir sobre isso, é porque há algo que conduza à verdade sem a utilização dos nomes. Desse modo, para PLATÃO, é possível conhecer as coisas sem o seu nome e sem a linguagem. Daí a tese fundamental de PLATÃO: na linguagem não se atinge a verdadeira realidade, de modo que o real só é verdadeiramente conhecido em si, sem a intermediação das palavras. A “...linguagem é reduzida a puro instrumento e o conhecimento do real se faz independente dela”¹²¹. A linguagem não constitui a experiência humana do real, tendo apenas função designativa: “...*designar com sons o intelectualmente percebido sem ela*”¹²² (sem grifo no original).

No segundo paradigma – a fundamentação subjetiva –, a linguagem ainda se conserva em plano secundário, enquanto a fundamentação se desloca do objeto para a consciência do sujeito que o conhece. É dizer, afastando a concepção metafísica (com o deslocamento do fundamento do conhecimento), nesse segundo paradigma – que se inaugura com DESCARTES – o problema epistemológico se torna crucial e o grande tema passa a ser a capacidade humana de conhecer, voltando-se para a relação entre o pensamento e as coisas. Com isso “...se vão distinguir agora dois tipos de conhecimento: o conhecimento ‘objetal’, por meio do qual sabemos dos diferentes objetos de nossa experiência, e o conhecimento ‘transcendental’, por meio do qual se tematizam as condições de possibilidade de todo conhecimento de objetos”¹²³.

¹²⁰ OLIVEIRA, M.A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 1996. p. 19.

¹²¹ OLIVEIRA, M.A. de, *op. cit.*, p. 22.

¹²² *Id.*

¹²³ *Ibid.*, p. 36

Mas, aqui, assim como ocorria no paradigma anterior, a verdade não reside na linguagem (o discurso competente), considerada apenas como instrumento que conduz o conhecimento: “...a verdade não está na linguagem, mas na interioridade do sujeito. É essa interioridade que possibilita a linguagem, e não o contrário”¹²⁴.

Assim, o rompimento com o paradigma da consciência vai ocorrer quando a linguagem for alçada à condição de elemento constitutivo do mundo. Ou seja, a linguagem deixa de ser algo que se interpõe entre o sujeito cognoscente e o objeto, para ser vista como condição de possibilidade do próprio conhecimento¹²⁵. Está aberto, assim, o caminho para o chamado “giro lingüístico” (*linguistic turn*).

3.1.3 O Giro Lingüístico

Lenio STRECK expõe, de forma bastante didática, como ocorreu a chamada “viragem lingüística” da filosofia e o conseqüente rompimento com a metafísica e o paradigma da consciência¹²⁶. Salienta que antes da *linguistic turn* o conhecimento estava preso a concepções metafísico-ontológicas e que a epistemologia considerava a linguagem como uma coisa que se interpunha entre o sujeito e o objeto, até mesmo dificultando o conhecimento humano sobre a essência das coisas¹²⁷.

¹²⁴ STRECK, *op. cit.*, p. 108.

¹²⁵ Manfredo Araújo de OLIVEIRA (*op. cit.*, p. 34) ressalta que “na história do Ocidente, sempre se questionou um ou outro aspecto isolado desse processo, conservando-se, porém, intocada a concepção da linguagem como algo secundário no conhecimento da realidade. Tal concepção faz-se presente nos tempos modernos, quando, por exemplo, DESCARTES admite a possibilidade de uma reflexão radical independente da tradição e da linguagem. Para ele, a consciência pode atingir a *certeza plena*, o problema fundamental da teoria do conhecimento, sem a mediação lingüística, isto é, por pura auto-intuição, sem nenhuma referência a uma comunidade lingüística. De modo geral, pode-se dizer que só o segundo WITTGENSTEIN questionou radicalmente os fundamentos dessa concepção”.

¹²⁶ STRECK, *op. cit.*, p. 137-154.

¹²⁷ *Ibid.*, p. 137.

Para a constituição de uma “razão lingüística”, Lenio STRECK destaca três frentes que a possibilitaram: a) o neopositivismo lógico, que perseguia a elaboração de uma linguagem rígida como meio de produção de ciência; b) a filosofia de WITTGENSTEIN, especialmente em sua “segunda fase”, a partir das **Investigações Filosóficas**; e, por fim, c) o desenvolvimento da filosofia da linguagem ordinária. Vale a pena expor, ainda que de forma resumida, cada uma dessas “frentes”.

A proposta do neopositivismo lógico (também denominado *filosofia analítica*, *empirismo contemporâneo* ou *empirismo lógico*), originário do chamado Círculo de Viena, era principalmente a elaboração de uma epistemologia geral. No entanto, reduziu a epistemologia à semiótica, cuja tarefa deveria ser implementada à margem de qualquer especulação metafísica. Aliás, afirma que todos os enunciados metafísicos são desprovidos de qualquer sentido, dada a impossibilidade de verificação empírica. No entanto, sua principal preocupação estava na depuração de uma linguagem rigorosa, como forma de produção de ciência¹²⁸. Com o Círculo de Viena, a linguagem passa a ser o objeto de investigação, assim como é erigida à instância fundamental do discurso científico, cuja principal ambição era criar um modelo logicamente garantido contra as perversões das ideologias e da história¹²⁹.

¹²⁸ Luis Alberto WARAT assim situa o neopositivismo lógico: “Os positivistas lógicos sustentam a idéia de que o conhecimento pode ser obscurecido por certas perplexidades de natureza estritamente lingüística. Uma linguagem defeituosa pode, assim, em muitas circunstâncias, por si só, proporcionar-nos um quadro distorcido de nossas preocupações cognitivas. Desta forma, reduzindo a filosofia à epistemologia e esta à semiótica, afirmam que a missão mais importante da filosofia deve realizar-se à margem das especulações metafísicas, numa busca de questionamentos estritamente lingüísticos. Nesta ordem de idéias, o Positivismo Lógico realça o rigor discursivo como paradigma da ciência, ou seja, a produção de um discurso científico requer uma análise preliminar em termos de linguagem. Em outras palavras, onde não há rigor lingüístico não há ciência. *Fazer ciência é traduzir numa linguagem rigorosa os dados do mundo*; é elaborar uma linguagem mais rigorosa que a linguagem natural. Nesta perspectiva, a primeira idéia que devemos reter do Positivismo Lógico é sua obsessiva preocupação com a linguagem da ciência: a ciência se faz com linguagem, mas, em última instância, é a própria linguagem” (**O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995. p. 37-38).

¹²⁹ ROCHA, L.S. **Epistemologia jurídica e democracia**. São Leopoldo: UNISINOS, 1998. p. 22.

“A *segunda frente* em que se operou o giro lingüístico foi a filosofia de Wittgenstein, naquilo que se pode denominar de ‘segunda fase’, a partir da obra **Investigações Filosóficas**, que constitui uma ruptura com as concepções do **Tractatus**, que os neopositivistas haviam eleito como suporte de sua teoria”¹³⁰. No **Tractatus**, WITTGENSTEIN ainda estava preso a uma concepção ontológica, atribuindo à linguagem a função de representar, de forma fiel, o mundo, cuja tarefa não poderia ser alcançada com uma linguagem imprecisa. Daí a necessidade de elaboração de uma linguagem ideal e rigorosa que pudesse reproduzir, com absoluta precisão, a estrutura ontológica do mundo. Essa posição foi corrigida a partir de suas **Investigações Filosóficas**, quando passa a ser um crítico severo da filosofia da consciência, afirmando não existir um mundo em si que seja independente da linguagem: *somente existe mundo na linguagem*. A partir de então, a linguagem deixa de ser um simples instrumento de comunicação do conhecimento e passa a ser a própria condição de possibilidade para a constituição do conhecimento. Com isso, fica afastada a teoria objetivista (instrumentalista, designativa), pois que já não há essências e se abandona o ideal da exatidão da linguagem, porque a linguagem é, em si mesma, indeterminada. Ou seja, o ideal da exatidão é tido como mito filosófico, de modo que a significação das palavras deve ser determinada com base no contexto em que é utilizada: *pretender uma exatidão lingüística é cair em uma ilusão metafísica*¹³¹.

Por fim, a “terceira frente” ocorreu com o desenvolvimento da Filosofia da Linguagem Ordinária. Contrariamente ao que se verificou com o neopositivismo, que valorizava a construção de uma linguagem ideal e rigorosa e centrada nos níveis sintático e semântico, a Filosofia da Linguagem Ordinária vem privilegiar a análise pragmática, estendendo-a a fatores sócio-políticos. Leonel Severo ROCHA destaca que, para essa corrente, o objeto da Semiótica deveria ser a análise das imprecisões significativas originadas das intenções dos emissores e receptores na comunicação, a

¹³⁰ STRECK, *op. cit.*, p. 144.

¹³¹ *Ibid.*, p. 144-145.

partir de suas funções pragmáticas. No entanto, sustenta que essa atitude não chegou a um desenvolvimento preciso, culminando em um certo psicologismo, reduzindo-se à relação emissor/receptor¹³². Ao mesmo tempo, o autor gaúcho aponta uma nova postura de crítica às concepções baseadas na construção de proposições axiomatizantes da linguagem, representada pela “Nova Retórica”, especialmente com Chaïm PERELMAN e Theodor VIEHWEG. Esses Novos Retóricos também condenam a redução da Semiótica à sintaxe e à semântica, a partir de um retorno a ARISTÓTELES, recuperando a noção de **Tópica**¹³³.

3.1.4 Considerações Finais

As três “frentes” destacadas no item anterior demonstram a evolução da importância que assume a linguagem na filosofia e o fato característico da contemporaneidade, que é a transformação do signo em objeto de conhecimento específico. Assim, se em um primeiro momento – com os neopositivistas lógicos – é destacada a importância que assume a linguagem (ideal) na formação de um discurso científico, no segundo – com a última filosofia de WITTGENSTEIN – a linguagem ainda permanece como uma “janela para o mundo”, afastada, no entanto, a idéia de construção de uma linguagem rigorosa como condição de representação do real. Por fim, é ressaltada – com a Filosofia da Linguagem Ordinária e a Nova Retórica – a importância da análise pragmática da linguagem e sua utilização como instrumento de comunicação e de dominação social.

¹³² ROCHA, *op. cit.*, p. 23.

¹³³ *Id.* Aqui, destaca o autor: “Na *Tópica*, Aristóteles explica que existem raciocínios demonstrativos, baseados na idéia de verdade, e raciocínios persuasivos, baseados na verossimilhança. Os raciocínios persuasivos articular-se-iam desde uma cadeia de argumentação tópica, constituída por pontos de vista geralmente aceitos, chamados *topoi*. Os *topoi* seriam uma espécie de elementos calibradores dos processos argumentativos. No entanto, assim como na Filosofia da Linguagem Ordinária, os Novos Retóricos também não ultrapassaram um certo sentido psicologista na análise dos discursos”.

Rudolf CARNAP expõe os três tipos de vinculações que mantém o signo e que são geralmente apresentadas como as partes da semiótica: a) a sintaxe; b) a semântica; e c) a pragmática¹³⁴.

A *sintaxe* corresponde à parte da Semiótica que estuda as relações dos signos entre si e é formada por um conjunto de signos e regras, de modo que, para ter sentido, um enunciado deverá satisfazer a esse conjunto de regras. A *semântica* estuda os signos em suas relações com os objetos a que se referem, ocupando-se em averiguar a forma com que as palavras se aplicam aos objetos, de modo que o seu problema central é o da verdade. Por fim, a *pragmática* é a parte da Semiótica que estuda a relação dos signos com seus utentes. Seu alvo é o contexto e os fatores intencionais de utilização da linguagem, que muitas vezes determinam alteração da estrutura conceptual do texto¹³⁵.

É a partir dessas instâncias da Semiótica que foi possível a formação de diversas correntes filosóficas e epistemológicas no campo do Direito, a partir de inícios do século XX. Aliás, é a partir da inserção semiótica que Leonel Severo ROCHA faz o inventário das matrizes teórico-jurídicas, localizando-as em três momentos: o da Filosofia Analítica, o da Hermenêutica e o da Pragmática.

Em um primeiro momento, os integrantes do Círculo de Viena consagraram a linguagem como o principal objeto de suas investigações, assumindo o rigor discursivo como paradigma da investigação científica¹³⁶. É a partir dessas idéias que se pode compreender a proposta do Neopositivismo Lógico para afastar as possibilidades de “ruídos” (próprios da linguagem ordinária) e trabalhar pela elaboração de uma linguagem mais rigorosa que a linguagem natural. É dizer, só assim seria possível fazer ciência¹³⁷.

¹³⁴ ROCHA, *op. cit.*, p. 20.

¹³⁵ WARAT, L.A., *op. cit.*, p. 39-48.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 14.

¹³⁷ Luis Alberto WARAT (*ibid.*, p. 37) resume a proposta dessa corrente: “Em outras palavras, onde não há rigor lingüístico não há ciência. *Fazer ciência é traduzir numa linguagem rigorosa os dados do mundo*; é elaborar uma linguagem mais rigorosa que a linguagem natural”.

Com isso, vai identificar a Ciência do Direito com a produção de uma linguagem rigorosa e centrada no momento sintático, cujo escopo é desconectá-la de qualquer compromisso ideológico e político. Sob o aspecto semântico, procurar-se-á estabelecer designações unívocas, as quais serão organizadas sistematicamente, de modo que a linguagem científica, ao contrário da natural, irá operar com conceitos precisos, livres das negativas influências da ideologia. É sob essas condições e alicerçado nessas premissas que KELSEN propõe a sua **Teoria Pura**.

Em sua primeira fase, Barros CARVALHO aderiu a essa metodologia e apresentava o trabalho de KELSEN como um processo de enunciação do Direito, “...despindo-o de tudo que não fosse essencialmente jurídico”. Afirma que para isso KELSEN “Desentulhou o campo da ciência jurídica de qualquer tipo de apreciação valorativa, desconsiderando inúmeros conceitos, raciocínios e mesmo métodos próprios de outros campos científicos, tais como a Sociologia, Política, Economia etc.”¹³⁸. A mesma postura é assumida por Alfredo Augusto BECKER, para quem o processo de interpretação consiste na revelação de algo puramente objetivo, sem a participação de qualquer elemento axiológico. Daí denunciar que “...se diante de uma regra jurídica injusta, o Órgão Executivo ou o Órgão Judiciário intenta a sua moralização ou humanização mediante uma ‘interpretação’ que, moldando-a e adaptando-a ao caso concreto, afaste ou reduza a injustiça de sua eficácia (efeitos) jurídica; então, o que se está fazendo, na verdade, é subordinar a regra jurídica à regra moral; é *extrair da regra jurídica precisamente aquilo que a faz jurídica...*”¹³⁹.

Não é difícil perceber o equívoco da denúncia, pois a passagem revela justamente o espírito do Neopositivismo Lógico que ignora a influência dos fatores extranormativos ou históricos na construção dos significados. Esses significados, por

¹³⁸ CARVALHO, P. de B. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 25.

¹³⁹ BECKER, A.A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 91.

serem socialmente relevantes, não podem ser compreendidos fora dos interesses politicamente presentes. Como diz Leonel Severo ROCHA, as “...significações socialmente conservadas são conseqüência de uma memória ou um arquivo institucional, sofrendo, portanto, o condicionamento do poder das instituições. A língua é sempre conseqüência de um ato de interdição e censura por certas formas institucionais de comunicação”¹⁴⁰.

A partir daí, já não há lugar para uma tentativa de ontologização dos conceitos, atribuindo-lhes existência real. Essa crença apõe a sua marca indelével na teoria de BECKER, para quem a mecânica da incidência ocorre independentemente da atividade do intérprete, ou seja, a tarefa do hermenêuta é ir em busca de “fatos juridicizados”, e, o que é mais importante, haveria apenas uma conseqüência possível, a partir de um texto normativo¹⁴¹. Essa concepção do Direito como incidindo infalivelmente, logo que o fato tenha ocorrido, reserva ao homem um papel de mero observador do espetáculo jurídico. Trata-se, como se vê, de uma transformação do Direito em coisa¹⁴².

¹⁴⁰ ROCHA, *op. cit.*, p. 16.

¹⁴¹ Essa concepção fica evidenciada na seguinte passagem, em que procura, metaforicamente, a explicação do fenômeno da incidência: “Um instrumento (regra jurídica válida) carregado de energia eletromagnética (juridicidade). Este instrumento permanece suspenso sobre o mundo dos fatos físicos, biológicos e psíquicos. No mundo existiram os fatos pretéritos, existem os fatos presentes e existirão os fatos futuros. E no mundo, sob o referido instrumento, os fatos presentes vão se tornando pretéritos e os fatos futuros vão se tornando presentes, isto é, vão acontecendo, vão se realizando. Entretanto, aquele instrumento aguarda e continua em estática. Ora, com o acontecer dos fatos, vão se realizando (existindo no presente e no pretérito), um a um, os elementos previstos na composição da hipótese de incidência, quando todos os elementos se realizaram (existem no presente e no pretérito), a hipótese de incidência realizou-se e, então, automaticamente (imediata, instantânea e infalivelmente) aquele instrumento entra em dinâmica e projeta uma descarga (incidência) de energia eletromagnética (juridicidade) sobre a hipótese de incidência realizada. Recebendo esta carga de energia (de juridicidade), a hipótese de incidência fica carregada de energia eletromagnética (juridiciza-se) em estado dinâmico, cujo efeito é a irradiação (pela hipótese de incidência já juridicizada) da eficácia jurídica: a relação jurídica e seu conteúdo jurídico de direito e correlativo dever, de pretensão e correlativa obrigação, de coação e correlativa sujeição”. (BECKER, *op. cit.*, p. 308).

¹⁴² Paulo de Barros CARVALHO, como já foi dito, em sua nova obra, denuncia o equívoco de uma visão ontológica e reclama a participação humana na construção dos significados e, conseqüentemente, na promoção do fenômeno da subsunção e da incidência. Adverte o mestre

Esquecem-se esses autores de que muitas vezes as mudanças no interior do sistema jurídico não ocorrem apenas no nível das formulações literais, mas sim em seu âmbito pragmático. Afinal, “ninguém pode prever, com visos de racionalidade, o rumo que os utentes da linguagem do direito, num dado momento histórico, vão imprimir às significações de certas palavras”¹⁴³.

De fato, não há como pensar o Direito fora do fenômeno normativo. O estabelecimento de pauta de condutas é a marca dessa realidade cultural que se manifesta por meio de normas. Não há a pretensão, com o atual trabalho, de negar esse caráter. Ocorre que ao mesmo tempo que se reconhece a relevância do fenômeno normativo – e, aqui, a norma passa a ser o ponto de partida de análise das contribuições sociais – procura-se um distanciamento de sua fetichização, deixando de encarar a norma como a instância única do Direito.

O que se faz aqui não é propor uma politização do Direito e sua hermenêutica, com a implementação de fatores apenas axiológicos na formação dos significados. O que não se pode ignorar, no entanto, é a impossibilidade da proposta neopositivista de acreditar na construção de uma ciência pura e desinteressada: o mito da neutralidade axiológica.

paulista: “*é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. (...) Firmados nessas meditações podemos notar, com hialina clareza, que a incidência não se dá ‘automática e infalivelmente’ com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker. Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica*” (CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 9-10). Em outra passagem de sua obra, CARVALHO evidencia essa sua nova visão: “Desde que se mostre como manchas de tinta sobre o papel, no caso do direito escrito, insisto, assumindo a natureza de um ente físico, materialmente tangível, não se poderia imaginar, em sua consciência, que essa base empírica contivesse, dentro dela, como uma jóia, o conteúdo significativo, algo abstrato, de estrutura eminentemente ideal. (...) É o ser humano que, em contacto com as manifestações expressas do direito positivo, vai produzindo as respectivas significações. Daí a asserção peremptória segundo a qual é a interpretação que faz surgir o sentido, inserido na profundidade do contexto, mas sempre impulsionada pelas fórmulas literais do direito documentalmente objetivado” (*Ibid.*, p. 69).

¹⁴³ CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 65.

A partir do instante em que os significados acarretam uma transformação radical nas relações interpessoais, não se pode acreditar que o Direito – mesmo como ciência – possa estar despido de interesse.

Esta advertência inicial tem o escopo apenas de ressaltar que o método de estudo utilizado – pela decomposição da norma matriz – não tem a mínima intenção de reduzir a racionalidade do Direito a uma auto-suficiência da estrutura textual, livre dos condicionamentos de caráter axiológico na construção dos significados¹⁴⁴.

Feita a advertência, é hora de apresentar a norma jurídica, em sua estrutura lógica.

3.2 A NORMA JURÍDICA

3.2.1 Norma Jurídica: uma Aproximação

Em trabalho dedicado à teoria da norma jurídica, BOBBIO salienta a existência de variados modelos de normas – preceitos religiosos, regras morais, regras sociais e assim por diante – em cujo universo as normas jurídicas são apenas uma das espécies¹⁴⁵. O traço comum de todas essas normas reside em sua estrutura de meio/fim, de modo que todas elas atendem à seguinte estrutura: “se desejas obter o escopo A, deves cumprir a ação B”. Seja como forma de realização de um bem comum seja como instrumento de dominação de classe, o Direito representa a imposição de um determinismo artificial à conduta humana, proporcionado por um sistema de normas.

¹⁴⁴ Lourival VILANOVA (*op. cit.*, p. 252), ao tratar da dicotomia entre as formas lógicas e a experiência, salienta a insuficiência da análise lógico-formal do Direito, de modo que não se pode esperar da lógica jurídica a construção de uma teoria jurídica integral. Assim, tal como tem sido reafirmado neste capítulo para o estudo da norma jurídica, a lógica “...representa um corte temático sobre um todo, a separação abstrata de alguns componentes, pondo os demais entre parêntesis, na atitude anti-natural de suspender o interesse pelo mundo-em-torno-de-mim, que é um fluxo indistinto e inseparável de fatos, de homens, de valores, em substância, tudo resultante da inevitável ocupação do sujeito com o seu mundo circundante”.

¹⁴⁵ BOBBIO, N. **Teoria generale del diritto**. Torino: Giappichelli, 1993. p. 5-6.

A norma jurídica é tema central da Ciência do Direito. Daí estar correta a afirmação de Barros CARVALHO de que “...onde houver direito haverá sempre normas jurídicas, e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem que lhes sirva de veículo de expressão”¹⁴⁶. Por sua vez, é de BOBBIO a afirmação de que “...*l’esperienza giuridica è un’esperienza normativa*”¹⁴⁷.

Ainda que seja irrepreensível a asseveração feita, é necessário esclarecer alguns dos sentidos que pode assumir o termo *norma jurídica*, afinal, “A palavra ‘norma’, e as palavras a ela correspondentes em outras línguas, são usadas em diversas acepções e, muitas vezes, de significado pouco claro”¹⁴⁸.

Para IHERING, a norma ordena as ações humanas. É uma regra obrigatória e por ela o homem deve dirigir sua conduta. É dizer, ela impõe a vontade de alguém que diz a direção que o outro deve seguir. “Toda norma es un *imperativo*: ordena o prohíbe. Un imperativo sólo tiene sentido en boca de quien puede imponer su voluntad a la voluntad de otro, y marcarle su línea de conducta”¹⁴⁹. Com essa postura, IHERING identifica-se como representante da teoria imperativista da norma jurídica, em que o conceito de vontade se apresenta adequado a revelar uma relação de poder entre quem expede a norma e quem tem a obrigação de atendê-la. No mesmo sentido manifesta-se Giorgio del VECCHIO, para quem a

Característica essencial da norma jurídica é também a imperatividade. Não se pode conceber uma norma que não tenha caráter imperativo, mesmo só sob determinadas condições. O comando (positivo ou negativo) é elemento constitutivo do conceito de Direito, pois este, como vimos, coloca sempre face a face dois sujeitos, a um dos quais atribui a faculdade ou pretensão e a outro impõe o dever, a obrigação correlativa. Impor um dever significa precisamente *imperar*¹⁵⁰.

¹⁴⁶ CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 10.

¹⁴⁷ BOBBIO, **Teoria generale del diritto**, p. 3.

¹⁴⁸ WRIGHT, G.H von. **Norma e azione: un’analisi logica**. Trad. di Alberto Emiliani, Bologna: Il Mulino, 1989. p. 37. No original: “La parola ‘norma’, e le parole ad essa corrispondenti in altre lingue, sono usate in molte accezioni diverse e, spesso, di significato poco chiaro”.

¹⁴⁹ IHERING, R. von. **El fin en el derecho**. Buenos Aires: Heliasta, 1978. p. 163-164.

¹⁵⁰ DEL VECCHIO, G. **Lições de filosofia do direito**. 5. ed. Trad. de António José Brandão, Coimbra: A. Amado, 1979. p. 381-382.

No Direito, além da corrente já exposta acima – segundo a qual todas as normas jurídicas são imperativas –, duas outras existem acerca da imperatividade das normas: uma em que é negado este caráter e, por último, aquela que, adotando posição intermediária, sustenta que só uma parte das normas que compõem o ordenamento jurídico é imperativa.

A teoria que nega o caráter de imperatividade da norma jurídica, mais exatamente em sua primeira versão, teve como expoente a figura de Hans Kelsen. Alguns teóricos são apontados como seus antecessores, como é o caso de Zitelmann, citado por Norberto Bobbio¹⁵¹, e Binding, citado por André Franco Montoro¹⁵². Acentua Bobbio que a primeira e mais radical formulação da teoria negativa remonta a Zitelmann, segundo a qual cada proposição jurídica pode ser reduzida à fórmula “Se ..., tu deves”. Assim, uma proposição desse gênero tem o caráter de uma asserção, isto é, um juízo¹⁵³, em particular um juízo hipotético e não um comando. Montoro destaca passagem em que Binding afirma que

¹⁵¹ BOBBIO, *Teoria generale del diritto*, p. 106.

¹⁵² MONTORO, A.F. *Introdução à ciência do direito*. 24. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 308. É curioso que Karl Binding é apontado por Arnaldo Vasconcelos como, ao lado de August Thon, o formulador definitivo da longa carreira da noção de norma em forma de imperativo. No entanto, examinando a estrutura da norma jurídica penal, Binding foi o primeiro a colocar em dúvida a serventia da forma imperativa dessa espécie normativa. De fato, a partir de sua maneira de se expressar (matar, furtar etc.), as normas penais não continham nenhuma ordem. Binding, porém, contornou esse inconveniente teórico com a distinção entre norma jurídica e lei: “aquela, constituindo um conjunto de imperativos destinado ao povo, e esta, um juízo hipotético dirigido ao juiz. Ao juízo legal *matar*, expresso, corresponderia o imperativo normativo *não matar*, implícito” (VASCONCELOS, A. *Teoria da norma jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 52).

¹⁵³ “Juízo” é o ato pelo qual o espírito afirma ou nega alguma coisa em relação a outra (por exemplo: O homem é mortal). Trata-se da segunda operação do espírito, logo após a apreensão e antes do raciocínio. Dá-se o nome de proposição à expressão verbal do juízo. A proposição se compõe sempre de dois termos unidos por um verbo chamado de cópula. “A lógica formal estabelece as condições de conformidade do pensamento consigo mesmo. (...) Ora, todo raciocínio se compõe de juízos, e todo juízo, de idéias: há lugar, pois, para distinguir três operações intelectuais especificamente diferentes: 1) **Apreender**, isto é, conceber uma idéia; 2) **Julgar**, isto é, afirmar ou negar uma relação entre duas idéias; 3) **Raciocinar**, isto é, de dois ou vários juízos dados, tirar um outro juízo que destes decorre, necessariamente. A lógica estuda estas três operações em si mesmas, a

...não se pode entender as normas penais como imperativos, pois não é possível dizer-se que os delinquentes violam as normas penais. Com efeito, os códigos penais não fazem mais do que descrever uma certa conduta como delituosa e imputar uma sanção a tal conduta. Lá não se encontram os supostos imperativos ('não matar'; 'não roubar'), para que possam ser desobedecidos. Esses imperativos seriam algo prévio à lei penal.¹⁵⁴

Mas foi KELSEN quem imprimiu um desenvolvimento teórico substancial à negativa de imperatividade das normas jurídicas. Diz Arnaldo VASCONCELOS que “Somente quando Kelsen e Binding se confrontam, separados embora por um século de distância, vem o imperativismo jurídico a receber em cheio os golpes fatais de sua desintegração”¹⁵⁵. KELSEN partiu de uma definição restrita de comando, identificando-o como imposição de vontade dirigida a outrem, sem que haja qualquer garantia de sua observância. Assim, comando só haveria para os chamados imperativos morais, uma vez que as normas jurídicas, por terem caráter heterônomo, carecem de força (a partir do Direito moderno, proveniente do Estado) que imponha a sua observância, sob pena de aplicação de sanção. E mais, KELSEN atribuiu à norma, não mais um caráter de comando, mas sim de juízo hipotético, de modo que a norma se destinaria a estabelecer um nexo de causalidade entre uma hipótese (o ilícito) e sua consequência (a sanção). “Além do mais, esta redução da norma jurídica servia a Kelsen para resolver a tradicional questão da diferença entre direito e moral: as normas morais, aquelas sim, são comandos; as normas jurídicas, ao contrário, são juízos”¹⁵⁶. De fato, ajustando-se ao conceito de comando anteriormente estabelecido por KELSEN, as normas morais não carecem de aparato intermediário que imponha a

saber, enquanto elas são atos do espírito, e nas suas expressões verbais, que são: – para a apreensão, o *termo*; – para o juízo, a *proposição*; – para o raciocínio, o *argumento*” (JOLIVET, R. **Curso de filosofia**. Rio de Janeiro: Agir, 1990. p. 31).

¹⁵⁴ MONTORO, *op. cit.*, p. 308-309.

¹⁵⁵ VASCONCELOS, *op. cit.*, p. 53.

¹⁵⁶ BOBBIO, **Teoria generale del diritto**, p. 107. No original: “Tra l’altro questa riduzione della norma giuridica serviva a Kelsen per risolvere la tradizionale questione della differenza tra diritto e morale: le norme morali, quelle sí, sono comandi; le norme giuridiche, invece, sono giudizi”.

sanção, de modo que a sua aplicação se dá infalivelmente, desde que inobservada a regra posta¹⁵⁷. O mesmo não se dá, porém, com a norma jurídica, em que a aplicação da sanção não decorre de relação de causalidade, mas sim de imputação, ajustando-se ao operador deôntico “dever ser”, assim: dado A (ilícito), deve ser B (a sanção)¹⁵⁸.

Por fim, a teoria mista, segundo a qual há, ao lado das normas que impõem deveres, aquelas que atribuem faculdades ou permissões. Luis Recaséns SICHES adverte que “hay que añadir un complemento a aquella teoría de Kelsen, como también lo aclara certeramente García Máynez. Las consecuencias jurídicas no se reducen a la imposición de un acto coercitivo por parte del Estado. Muchos supuestos jurídicos producen como consecuencia la *atribución* de facultades o derechos subjetivos a determinadas personas”¹⁵⁹.

É oportuna a ressalva feita por esses autores, identificando, ao lado das normas que impõem deveres, aquelas que estabelecem simples faculdades, aliás em

¹⁵⁷ A interioridade do dever moral, para KANT – filósofo que foi a referência de KELSEN –, significa que ninguém pode obrigar-me a cumpri-lo, pois “a minha ação, somente pelo fato de ter sido cumprida, não por um dever mas por causa da coerção, não seria mais moral” (BOBBIO, N. **Direito e Estado no pensamento de Emanuel Kant**. 4. ed. Trad. de Alfredo Fait. Brasília: UnB, 1997. p. 76-77). Assim, para KANT, uma das distinções entre o direito e a moral reside exatamente no fato de constituir-se essa última de imperativos categóricos e não-hipotéticos que são próprios do direito. Daí que a moral e o direito se aproximam por serem constituídos por preceitos (distinguindo-se das leis naturais, que apenas têm caráter descritivo), mas só a moral prescreve uma ação “boa por si mesma”.

¹⁵⁸ A propósito do tema, escreve Maria Helena DINIZ que “Kelsen na primeira fase de seu pensamento sustentou a tese de que a norma é um juízo e não um imperativo. Para este jusfilósofo, a norma estabeleceria uma vinculação entre os fatos na forma do ‘dever ser’. Um imperativo é o fato de que uma vontade psicológica expressou seu querer; mas essa vontade é um fato da natureza, do ‘ser’, inadequado para fundamentar um ‘dever ser’. Em razão desta colocação a norma não é um imperativo, mas um juízo hipotético que estabelece como devida uma certa conduta e vincula ao fato de produzir-se esta uma determinada consequência, também devida. Assim, para Kelsen, como pontifica MACHADO NETO, o ato intelectual (juízo hipotético) em relação à norma significaria redução a uma fórmula intelectual daquilo que a vontade determinou ser exigível. Logo, a realidade do direito está nessa fórmula intelectual e não na matéria criada pela vontade” (**Compêndio de introdução à ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 322).

¹⁵⁹ SICHES, L.R. **Introducción al estudio del derecho**. 12. ed. México: Porrúa, 1997. p. 125.

consonância com a própria lógica deôntica, que opera com os modais obrigatório, vedado e permitido. Essa correção é importante se se considerar que, no mínimo, afasta a tese da imperatividade de todas as normas jurídicas.

Maria Helena DINIZ, para contornar esse inconveniente teórico à imperatividade sem ressalvas, estabelece a diferença entre imperatividade absoluta e relativa, para incluir nessa última os casos em que as normas “...não ordenam, nem proíbem de modo absoluto...”, mas apenas “...permitem ação ou abstenção...”¹⁶⁰. Como se vê, a autora opera uma modificação substancial no conceito de “imperatividade”, para caracterizá-la como qualquer proposição prescritiva que relacione um fato a um conseqüente. Ocorre que não é nesse sentido que o termo é utilizado quando a questão da imperatividade das normas é discutida. Aqui, o termo assume o significado daquilo que “manda com autoridade, que impõe (...), que obriga a proceder na conformidade das suas prescrições”¹⁶¹. Tanto é verdade, que nem todos os autores que dele se utilizam para reforçar o argumento de sua tese o empregam no mesmo sentido¹⁶².

Barros CARVALHO, de longa data, tem alertado desse equívoco:

¹⁶⁰ DINIZ, M.H. **Conceito de norma jurídica como problema de essência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 93.

¹⁶¹ AULETE, C. **Dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. v. 3. 4. ed. Rio de Janeiro: Delta, 1958. p. 2664, verbete: *imperativo*.

¹⁶² De fato, Juan Manuel TERAN, citado por Maria Helena DINIZ (**Conceito de norma jurídica como problema de essência**. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1996. p. 57, nota 21), assim se manifesta: “...en la Lógica elemental hay una forma tradicional del juicio, *S é P*. A su vez, esa fórmula se transforma, para las proposiciones normativas, en la siguiente: *S debe ser P*. En el primer caso, el enlace es enunciativo; en el segundo, el enlace es imperativo” (TERAN, Juan Manuel. **Filosofía del derecho**. México: Porrúa, 1952. p. 44). Por sua vez, Giorgio DEL VECCHIO, também citado (*op. cit.*, p. 57, nota 22) atribui qualidade imperativa às normas não porque haja enlace lógico entre um fato e uma relação jurídica que lhe corresponda, como o fez Juan Manuel Teran, mas sim porque impõe um dever. “Impor um dever significa precisamente *imperar*” (DEL VECCHIO, p. 382). A dificuldade para atribuir às normas permissivas o caráter imperativo é tanta, que DEL VECCHIO recorre à classificação das normas em primárias e secundárias (no sentido empregado por HART), para dizer que essas últimas não são autônomas, de modo que devem ser referidas para que sejam compreendidas.

Convém observar que por imperativismo nem sempre se pretende aludir ao Direito como ordem, comando ou mandamento. Muitas vezes, por imperativismo se quer significar a circunstância de ser o Direito um discurso diretivo, vale dizer, que se projeta para o futuro, com sentido prescritivo. Por esta acepção, evidentemente, não teríamos dúvidas em conceber a norma jurídica como um imperativo.¹⁶³

De fato, atribuindo à imperatividade o sentido de “norma que se projeta para o futuro”, não há nenhum inconveniente em reconhecê-la em toda e qualquer norma jurídica. Mas não é nesse sentido que dela se está a tratar.

Muito colaboraram para essa confusão conceptual as idas e vindas de KELSEN acerca do tema da imperatividade das normas. Como dito anteriormente, KELSEN foi o expoente da tese adversa à imperatividade, atribuindo a toda norma a qualidade de juízo hipotético. Porém ele mesmo reformulou sua teoria ao distinguir norma jurídica e regra de Direito, dizendo ser apenas aquela um “imperativo” ou um “comando”. São suas as palavras:

O legislador com freqüência faz uso do tempo futuro, dizendo que um ladrão ‘será’ punido de tal e tal modo. Ele, então, pressupõe que a questão quanto a quem é um ladrão foi respondida alhures, no mesmo estatuto ou em algum outro. A expressão ‘será punido’ não subentende a predição de um evento futuro – o legislador não é profeta – mas um ‘imperativo’ ou um ‘comando’, sendo esses termos tomados num sentido figurado. O que a autoridade criadora de normas quer dizer é que a sanção ‘deve’ ser executada contra o ladrão quando as condições da sanção forem concretizadas.¹⁶⁴

Como qualquer ordem (ato imperativo) pressupõe uma vontade, KELSEN precisava contornar os inconvenientes de uma teoria psicológica que aponta a norma como ordens do legislador dirigidas aos órgãos que as executam ou aos sujeitos da comunidade jurídica. De fato, como o ordenar é uma vivência intrínseca ao sujeito, havia dificuldade de conciliá-la com os órgãos de produção normativa. KELSEN, então, lança mão do “imperativo despsicologizado”: “A conduta humana é sancio-

¹⁶³ CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 31.

¹⁶⁴ KELSEN, H. *Teoria geral do direito e do Estado*. 2. ed. Trad. de Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 1992. p. 49.

nada, estatuída ou prescrita por uma regra de direito sem nenhum ato de vontade psíquica. O direito poderia ser denominado uma ordem despsicologizada”¹⁶⁵.

A contradição do termo é ressaltada por Enrique AFTALIÓN e José VILANOVA: “Hemos visto ya que las órdenes son un fenómeno interpsicológico, por lo cual sostener que las normas son ‘órdenes despsilogizadas’ (*sic*) es igual que afirmar que son un ‘círculo rectangular’ o un bastón que carece de extremos. La respuesta de Kelsen es puramente verbalista y desconcertante”¹⁶⁶.

Isso, porém, não retira a validade e a importância da distinção entre o material produzido pela autoridade jurídica no procedimento legislativo e os enunciados por meio dos quais a Ciência Jurídica descreve o Direito.

3.2.2 Proposições Prescritivas e Proposições Descritivas

Na segunda fase de seu pensamento, KELSEN trouxe contribuição importante para o desenvolvimento da Ciência Jurídica ao estabelecer distinção entre norma jurídica e regra de Direito. Até então, KELSEN considerava as normas como proposições, deixando sem explicação sobre que objeto elas falavam, tendo em vista que toda proposição é a expressão de um juízo e este, por sua vez, uma afirmação sobre algo.

Para contornar esse dilema, KELSEN asseverou que formulação lógica (ou proposição) é uma afirmação sobre as normas jurídicas que constituem o objeto de conhecimento da Ciência Jurídica. Essas proposições jurídicas, cuja função é fazer conhecer as normas jurídicas, KELSEN denominou “regras de Direito”. Diferem, portanto, das normas jurídicas, uma vez que promanam de atos de conhecimento, ao

¹⁶⁵ KELSEN, H. **La idea de derecho natural y otros ensayos**. Buenos Aires: Losada, 1946. p. 222, *apud* VASCONCELOS, A. *op. cit.*, p. 83-84.

¹⁶⁶ AFTALIÓN, E.R.; VILANOVA, J. **Introducción al derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [1994?]. p. 474.

passo que as normas jurídicas são atos de autoridade. É dizer, as proposições apenas descrevem uma realidade que são as normas jurídicas, enquanto estas têm caráter prescritivo, impondo obrigações, conferindo direitos ou estabelecendo faculdades.

Assim, para KELSEN,

A tarefa da ciência do Direito é descrever o Direito de uma comunidade, i.e., o material produzido pela autoridade jurídica no procedimento legislativo, na forma de enunciados no sentido de que ‘se tais e tais condições forem satisfeitas, então deve-se proceder a tal e tal sanção’. Esses enunciados, por meio dos quais a ciência jurídica descreve o Direito, não devem ser confundidos com as normas criadas pelas autoridades legislativas. É preferível não chamar de normas esses enunciados, mas de regras jurídicas. As normas jurídicas decretadas pelas autoridades legislativas são prescritas; as regras de Direito formuladas pela ciência jurídica são descritivas. É importante que o termo ‘regra jurídica’ ou ‘regra de Direito’ seja empregado aqui num sentido descritivo.¹⁶⁷

Cabe, aqui, no entanto, recordar a ressalva feita por Lourival VILANOVA para a terminologia kelseniana, pois, ainda que esteja correto na distinção elaborada, “...tanto a norma jurídica quanto o enunciado com que a ciência dogmática descreve a norma, logicamente, são *proposições*”¹⁶⁸. Daí a acertada crítica de Barros CARVALHO a KELSEN quando este atribui significação restritiva ao termo “proposição” para aí incluir somente o conteúdo dos enunciados descritivos da Ciência do Direito, quando “Muitos filósofos do direito, porém, acompanhando os progressos das modernas teorias lingüísticas, abandonaram essa dualidade para referirem-se a ‘proposições prescritivas’ e ‘proposições descritivas’”¹⁶⁹.

A partir dessa distinção é que se pode voltar a refletir sobre a formulação lógica descritiva do produto legislado, em busca de sua estrutura.

¹⁶⁷ KELSEN, **Teoria geral do direito e do Estado**, p. 49.

¹⁶⁸ VILANOVA, *op. cit.*, p. 92.

¹⁶⁹ CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 20. A mesma advertência é feita por José Roberto VIEIRA (*op. cit.*, p. 56): “Ora, também a *norma jurídica* (prescrição legislativa) é veiculada mediante juízos hipotéticos, que, como os demais, exprimem-se mediante proposições. Correto, em termos lógicos, portanto, teria sido referir-se KELSEN a **proposições prescritivas e proposições descritivas**”.

3.2.3 A Norma Jurídica em Kelsen e Cossio

Apesar das significativas diferenças entre a **Teoria Pura do Direito**, de KELSEN, e a **Teoria Ecológica do Direito**, de COSSIO, não há um abismo tão profundo entre a concepção estrutural da norma jurídica desses dois jusfilósofos.

Recusando a aplicação da lógica aristotélica do ser às normas jurídicas, KELSEN possibilitou a identificação de duas espécies normativas: as leis naturais, sujeitas ao princípio de causalidade; e as normas jurídicas, sujeitas ao princípio de imputação. Participando do grupo das normas éticas, as normas jurídicas qualificam-se pela previsão de sanção, em contraste com as normas morais (que não estabelecem sanção) e com as normas religiosas, cujas sanções são aplicadas em outro mundo.

KELSEN, então, atribui à norma jurídica o caráter de juízo hipotético, no sentido kantiano de que as normas jurídicas não são incondicionadas e não assumem a forma de um juízo categórico. Ou seja, a norma jurídica não é boa em si, como ocorre com os imperativos categóricos, mas “...é boa como meio para um fim”¹⁷⁰.

Como juízo hipotético, as normas jurídicas se expressam por um enlace específico (imputação), a partir de uma situação de fato condicionante produzindo uma consequência condicionada.

Tomando a segunda concepção kelseniana para a distinção entre normas primárias e secundárias¹⁷¹, tem-se que a norma jurídica comporta um desdobramento que assume os seguintes termos:

¹⁷⁰ KELSEN, H. **Teoria geral das normas**. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986. p. 19.

¹⁷¹ São essas as palavras de KELSEN: “Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado” (**Teoria geral das normas**, p. 181). Deve ser ressaltado, no entanto, que a **Teoria geral das normas** é obra póstuma, de modo que deve ser recebida com reservas essa mudança na orientação kelseniana, como destaca Octavio Campos Fischer: “Todavia, justamente por se tratar de uma publicação póstuma e, ainda, não autorizada (mas, também, não proibida) pelo seu autor, não se pode considerar, com toda a certeza, que Kelsen tenha mudado de opinião quanto a este particular. Deveras, se Kelsen sequer fez menção do seu desejo de enviar o seu escrito para publicação é porque, talvez, não estivesse convencido das conclusões que elaborou” (FISCHER, *op. cit.*, p. 27).

- **dada a ocorrência de um fato, deve ser uma prestação (norma primária);**
- **dada a não-prestação, deve ser a sanção (norma secundária).**

Assim, “O dado (fato temporal) é um acontecimento do mundo natural ou um ato praticado pelo homem; coloca-se no mundo do ser. O devido (prestação), que será sempre uma ação humana, vincula-se ao mundo do dever-ser. E, porque o homem é livre, tanto poderá vir a ser como a não ser”¹⁷².

Em COSSIO, a elaboração da estrutura normativa – bem como de sua própria teoria egológica – surge a partir do seu ingresso no debate acerca das insuficiências do corpo teórico kelseniano. Insurgindo-se contra a primeira elaboração de KELSEN, a qual caracterizava a norma primária como sancionatória (de modo que a norma de conduta que evita a coação seria apenas um artifício intelectual), COSSIO estrutura a norma jurídica com uma só expressão que contempla tanto a transgressão e a aplicação da sanção, como também o dever jurídico e a correspondente prestação. Eis a expressão sintética da norma cossiana:

- **dada a ocorrência de um fato, deve ser a prestação ou, dada a não prestação, deve ser a sanção.**

À primeira proposição COSSIO atribuiu o nome de “endonorma” e à segunda, o nome de “perinorma”, ambas compondo uma única estrutura normativa. “Por ello no debe asimilarse la ‘perinorma’ cossiana con la ‘norma primaria’ de Kelsen, ni la ‘endonorma’ con la ‘norma secundaria’. En Cossio la perinorma es sólo una parte de una única estructura normativa, en cambio para Kelsen la norma primaria es la verdadera y completa norma jurídica”¹⁷³.

¹⁷² VASCONCELOS, *op. cit.*, p. 80.

¹⁷³ AFTALIÓN & VILANOVA, p. 461. Fica evidenciado que os autores estão se referindo à visão tradicional de KELSEN, quando o mestre de Viena qualificava como “primária” a norma sancionatória.

Este “ou” que une endonorma e perinorma é a marca do juízo disjuntivo, característico das normas jurídicas. Por essa característica, a norma tem a qualidade de esgotar todas as possibilidades da conduta jurídica que será, necessariamente, lícita ou ilícita.

Vista a estrutura das normas jurídicas em geral, está aberto o caminho para a investigação de um tipo peculiar de norma – aquela de natureza tributária que estabelece uma relação entre o Estado e o obrigado ao pagamento do tributo.

3.3 A PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA TRIBUTÁRIA IMPOSITIVA

3.3.1 A Formulação de Paulo de Barros Carvalho

A formulação da estrutura da norma jurídica e sua aplicação ao Direito Tributário foram realizadas por Paulo de Barros CARVALHO, o qual tem recebido o justo reconhecimento pela competência de seu trabalho e pela instituição de uma racionalidade do Direito Tributário. Barros CARVALHO, na esteira das formulações kelsenianas e com apoio em Navarro COELHO, ressalta a distinção entre a norma (produto do universo legislado), os entes positivos (leis, decretos etc.) e as proposições jurídicas descritivas compostas pela Ciência do Direito. Elegendo a norma jurídica como centro de análise, descreve a sua estrutura como um juízo condicional “...em que se associa uma conseqüência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente”¹⁷⁴.

No antecedente estará sempre descrito um fato social de possível verificação (ser proprietário de imóvel urbano; importar produtos estrangeiros; prestar serviços etc.) e no conseqüente o estabelecimento de uma proposição relacional, vinculando dois ou mais sujeitos em face de uma conduta que passa a ser obrigada, vedada ou permitida (a obrigação de pagar uma determinada quantia em dinheiro, calculada

¹⁷⁴ CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 18.

sobre o valor do imóvel; sobre o valor do produto importado; sobre o valor do serviço prestado etc.). Unindo-os, tem-se o operador deôntico (dever-ser) que, por se localizar entre as duas proposições (antecedente e conseqüente), é chamado *interproposicional*. Esse operador é neutro, uma vez que nunca aparece modalizado. No entanto, no conseqüente da norma encontra-se novo operador deôntico, que, por se localizar no interior da proposição-tese, recebe o nome de *intraproposicional*. Este, ao contrário do primeiro, triparte-se nos modais “proibido” (V), “permitido” (P) e “obrigatório” (O).

A partir dessas noções, Barros CARVALHO firma o conceito de tributo em duas perspectivas: o tributo em sua configuração estática e em sua configuração dinâmica. A diferença reside na distinção entre a análise da norma em um plano puramente teórico e a verificação de sua ocorrência concreta pela subsunção, com o nascimento da correspondente relação jurídica. Assim, em sua configuração estática, o tributo nada mais é do que a própria endonorma ou norma primária. Em sua configuração dinâmica, o tributo é uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo, e alguma pessoa, física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, cujo objeto é uma prestação de natureza pecuniária, em decorrência da subsunção de um fato à previsão de caráter endonormativo.

Obviamente que no presente trabalho o objeto de estudo será a regra-matriz das contribuições sociais, de modo que será considerada a norma em sua configuração estática. É ela que permite seja o estudo do tributo levado adiante, mesmo não tendo ocorrido nenhum fato imponible. Até porque, “Ocorrido um fato imponible, consoante a previsão hipotética, o estudo será orientado em outros termos, já que contará com dados específicos e individualizados”¹⁷⁵.

Sendo assim, os elementos que estarão à disposição do jurista não serão dados da vida real, mas apenas critérios, presentes tanto na hipótese quanto na

¹⁷⁵ CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 61.

conseqüência, que permitirão a identificação da ocorrência de um fato *hic et nunc*, bem como dos elementos componentes de uma relação jurídica daí derivada¹⁷⁶.

Não é por outra razão que Barros CARVALHO recusa a designação de “aspectos”, empregada por Geraldo ATALIBA em sua **Hipótese de Incidência Tributária**. Com efeito, se o objeto de estudo é o tributo em sua acepção estática (como endonorma), não há como falar em “aspectos”, mas apenas em critérios para identificar os fatos normativamente eleitos e as conseqüências daí decorrentes. Da mesma forma, refuta a utilização do termo “fato gerador” para designar o antecedente da endonorma, pois no plano estático ainda não há nenhum fato concreto, mas apenas uma hipótese. É por isso que designa a descrição legal como “hipótese tributária” e o fato ocorrido no campo da realidade física como “fato jurídico tributário”.

Em resumo, tem-se que a norma jurídica é constituída de uma estrutura dual, formada pela proposição que define a conduta desejada (endonorma), e também pela proposição, que define a sanção pelo descumprimento daquele comportamento desejado (perinorma). Ambas (endonorma e perinorma) são formadas por uma hipótese e uma conseqüência, unidas pelo operador deôntico. O objeto do presente estudo é apenas a endonorma, uma vez que o tributo “não constitui sanção de ato ilícito”, o que está a reclamar a definição de um fato lícito como hipótese endonormativa. Porém tanto a hipótese quanto a conseqüência constituem um conjunto de critérios e estes, por sua vez, permitem identificar, em relação à hipótese, fatos do

¹⁷⁶ A propósito dessa distinção e dos limites de um estudo científico sobre um tributo específico, observou Paulo de Barros CARVALHO: “O momento em que atua a endonorma tributária, por haver ocorrido o fato descrito hipoteticamente, deve ser estudado caso por caso, pois pressupõe o conhecimento de acontecimento determinado, que terá a virtude de gerar relação igualmente individualizada. O campo de eleição do tributo, na sua acepção dinâmica, é aquele dos casos já identificados, em que conhecemos o fato realizado, as pessoas a ele ligadas, direta e indiretamente, o preciso conteúdo do direito subjetivo que a ordenação jurídica atribui ao sujeito ativo da relação, bem como o correlato dever jurídico a cargo do sujeito passivo. Esse estudo, obviamente, não pode ser empreendido antes que a relação surja no mundo jurídico, anteriormente a que suceda, no âmbito da realidade objetiva, aquele evento que o legislador entendeu adequado para desencadear o único instrumento que disciplina comportamentos humanos – a relação jurídica” (**Teoria da norma tributária**, p. 67).

universo físico e, em relação à consequência, um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos.

Barros CARVALHO localiza na hipótese os critérios material, espacial e temporal e, na consequência, os critérios pessoal e quantitativo.

O critério material é o dado central da hipótese tributária. No entanto, não se pode confundi-lo, como fazem alguns autores¹⁷⁷, com a “descrição objetiva do fato”, pois isso representa a própria hipótese como um todo. Daí a necessária abstração para fazer destacar os outros critérios – espacial e temporal –, o que ocorre apenas em um plano lógico-abstrato. O núcleo da hipótese, com alheação das coordenadas de tempo e lugar, será sempre identificado por um verbo e um complemento. Assim, como adverte o próprio Barros CARVALHO, esse verbo será sempre pessoal e de predicação incompleta, pois sempre estará a exigir um complemento. É dizer, “O critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos, no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, vale dizer,

¹⁷⁷ A esse equívoco não escapou nem mesmo o próprio CARVALHO que, respondendo à pergunta acerca dos critérios que poderão servir para identificar um fato lícito, responde: “O *critério material* – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; o *critério espacial* – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e o *critério temporal* – circunstâncias de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato” (**Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 69), o que, porém, é corrigido no próprio corpo da obra, como se pode verificar na página 75. Apesar disso, é mérito seu a perfeita identificação e discriminação dos critérios da hipótese: “Sobre esse assunto, aliás, é curioso anotar que os autores depararam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou por aspecto material da hipótese de incidência. Tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária. Nesse vício de raciocínio incorreram quantos se dispuseram, em trabalho de fôlego, a mergulhar no exame aprofundado do suposto. Impressionados com a impossibilidade física de separar o inseparável, confundiram o núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese, definindo a parte pelo todo, esquecidos de que lidavam com entidades lógicas, dentro das quais é admissível abstrair em repetidas e elevadas gradações. É muito comum, por isso, a indevida alusão ao critério material, como a descrição objetiva do fato. Ora, a descrição objetiva do fato é o que se obtém da postura integral da hipótese tributária, enquanto o critério material é um dos seus componentes lógicos” (**Curso de direito tributário**, p. 167).

sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial)¹⁷⁸.

O critério espacial é o que estabelece os elementos necessários e suficientes para a identificação das circunstâncias de lugar que condicionam o acontecimento do fato jurídico. Não se confunde simplesmente com o âmbito territorial de aplicação das leis.

O critério temporal é o conjunto de dados que permite identificar o momento preciso em que o fato descrito na hipótese é considerado ocorrido, determinando o momento exato do nascimento da obrigação tributária e do vínculo jurídico que prende sujeitos ativo e passivo. Barros CARVALHO salienta que se tornou prática comum o desacerto de denominar “fato gerador” dos impostos justamente o seu critério temporal. Destaca que tem progredido “...a remo surdo, em todos os diplomas normativos de que temos conhecimento, esse vezo impróprio e descabido de tomar como *fato gerador do imposto* o critério temporal de sua hipótese de incidência. A isso havemos de debitar boa parte do atraso no esclarecimento de importantes aspectos da intimidade estrutural de alguns impostos¹⁷⁹. De fato, vários artigos do Código Tributário Nacional, ao firmarem o que seria o fato gerador de alguns impostos, tomam o critério temporal como a sua própria configuração material ou como se fosse toda a hipótese. É o que ocorre com o imposto de importação (o fato gerador é “a entrada destes [produtos estrangeiros] no território nacional”); o imposto de exportação (o fato gerador é “a saída destes [produtos nacionais ou nacionalizados] do território nacional”); o imposto sobre produtos industrializados (o fato gerador é “o seu desembaraço aduaneiro”; “a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51”) e tantos outros. Por fim, adverte que inexistem “...obstáculos de lógica jurídica para compelir as autoridades legislativas essa técnica. Mas do reconhecimento de tal verdade a apelidar-se de fato gerador o critério temporal eleito vai uma distância imensa¹⁸⁰”.

¹⁷⁸ CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 79.

¹⁷⁹ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 173.

¹⁸⁰ *Ibid.*, p. 175.

Como visto, os critérios material, espacial e temporal são componentes da endonorma que permitem a identificação da ocorrência de um fato do mundo concreto. Já na consequência estão presentes os critérios que permitem a identificação do vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos. São eles: o critério pessoal e o critério quantitativo.

O critério pessoal é o que permite identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto. A relação jurídica tem caráter nitidamente obrigacional, de modo que o vínculo daí originário terá sempre a configuração de uma relação jurídica de natureza patrimonial envolvendo dois sujeitos: aquele que é portador do direito subjetivo e aquele a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir o objeto da prestação. Desse modo, o critério pessoal envolve, necessariamente, dois atores: o credor ou sujeito ativo e o devedor ou sujeito passivo.

Em regra, o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência tributária, mas nada impede que a outra pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, seja atribuída a aptidão para integrar a relação jurídica de natureza fiscal, na condição de titular de direito subjetivo público, consistente em exigir determinada prestação pecuniária.

Por sua vez, o sujeito passivo “...é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, de quem será exigido o cumprimento de prestação pecuniária, caracterizada como de natureza fiscal”¹⁸¹.

Por fim, o critério quantitativo é o que determina o conteúdo da prestação a cargo do sujeito passivo, manifestando-se pela conjugação da base de cálculo e da alíquota. Barros CARVALHO ressalta, além da função mais imediata de compor o valor específico da dívida tributária (função objetiva), duas outras funções essenciais da base de cálculo: medir as proporções reais do fato (função mensuradora), além de

¹⁸¹ CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 100.

confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material (função comparativa). No primeiro caso, a base de cálculo tem a função de escolher, “...dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, nominado de alíquota”¹⁸². Já no segundo caso, a base de cálculo funciona como critério de verificação da perfeita adequação entre a materialidade do evento previsto na hipótese e a grandeza mensuradora utilizada para a quantificação da dívida.

Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada¹⁸³.

Na **Teoria da Norma Tributária**¹⁸⁴, Barros CARVALHO admitia que o legislador pudesse buscar a mensuração do próprio fato mediante grandezas que instituíssem (consubstanciadas na base de cálculo e na alíquota) ou estatuíssem arbitrariamente um valor exato a ser cobrado (tributo de valor fixo). Em seu **Curso de Direito Tributário**¹⁸⁵, afasta a possibilidade de instituição de tributo fixo, especialmente em face do que dispõe a Constituição Federal, que estabelece a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos. É dizer, a base de cálculo é exigência constitucional obrigatória para todo e qualquer tributo, o que é correto.

¹⁸² CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 227. Aqui, são oferecidos como exemplos de índices avaliativos: “o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o número de cilindros do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de vôo, o calado, enfim, todo e qualquer padrão mensurável insito ao núcleo da incidência” (**Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 227).

¹⁸³ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 229-230.

¹⁸⁴ CARVALHO, **Teoria da norma tributária**, p. 103-104.

¹⁸⁵ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 224.

Finalmente, a alíquota é o fator que se deve aplicar à base de cálculo para a obtenção da quantia que poderá ser exigida pelo sujeito ativo da relação. É de ressaltar que nem sempre a alíquota será configurada em fração da base de cálculo, pois em alguns casos ela é instituída em termos monetários, o que fez Barros CARVALHO criticar a utilização do próprio termo “alíquota”.

Em síntese, Barros CARVALHO apresenta a norma jurídica tributária sob configuração complexa, dividida em norma primária (endonorma) e secundária (perinorma), fixando a relação tributária na primeira. Ambas estão divididas em duas proposições: a hipótese, que fixa a previsão de um fato de possível ocorrência, e a consequência, que estabelece um vínculo jurídico entre sujeitos ativo e passivo. Assim, na hipótese estariam os critérios que permitiriam a identificação do fato (critérios material, espacial e temporal) e na consequência, os critérios que identificariam a relação jurídica daí decorrente (critério subjetivo – dividido em sujeito ativo e passivo – e critério quantitativo – composto da base de cálculo e da alíquota).

3.3.2 Outras Propostas

Não são poucos os autores que, para o desenvolvimento de seus trabalhos, se utilizaram da estrutura lógica da norma tributária, na forma idealizada por Barros CARVALHO. Alguns a adotaram sem nenhuma ressalva, enquanto outros apresentaram divergências pontuais, sem que a idéia geral fosse recusada. No entanto, são desacordos relevantes daqueles que se empenham na busca de um aprimoramento daquela elaboração inicial. Afinal, segundo o próprio Barros CARVALHO,

é preciso ponderar que uma ciência só se constrói arrimada em alicerces seguros e desenvolvida consoante rigorosa metodologia. No momento em que falsearem os pressupostos, no átimo em que a metodologia adotada se mostrar inadequada para impulsionar as investigações, em perfeita sintonia com as premissas da própria ciência, haveremos de convir que nada de verdadeiramente útil poderá fazer-se, de vez que os resultados e as soluções encontradas estarão sob a constante ameaça da incerteza e da insegurança.¹⁸⁶

¹⁸⁶ CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 70.

Aqui, serão destacados dois autores que ofereceram contribuição expressiva ao estudo da norma tributária: Sacha Calmon Navarro COELHO, da Universidade Federal de Minas Gerais, e Marçal JUSTEN FILHO, da Universidade Federal do Paraná.

Primeiramente, Navarro COELHO modifica o desenho normativo de Barros CARVALHO em relação à própria terminologia adotada, propondo a substituição do termo “critérios” por “aspectos”, retornando a Geraldo ATALIBA, com o intuito de qualificar as facetas da hipótese e da consequência endonormativas.

Além disso, acrescenta, ao lado dos aspectos material, temporal e espacial, um aspecto pessoal na hipótese, justificando que “...o fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’, ‘estar’ ou ‘fazer’) está sempre *ligado a uma pessoa* e, às vezes, os atributos e qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*”¹⁸⁷. E apresenta como exemplo lapidar o fato gerador do antigo ICM, em que, para a configuração da hipótese, não bastava haver a simples circulação, exigindo-se, também, que a pessoa promotora da circulação fosse industrial, comerciante, produtor agropecuário ou alguém a eles equiparado. Ademais, a supressão do aspecto pessoal da hipótese deixa sem explicação o fenômeno da sujeição passiva substitutiva, pois, “Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese, seria realmente mais complicado explicar porque ‘A’ é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora ‘não tenha realizado a hipótese de incidência’”¹⁸⁸.

Por fim, divisa na consequência, além dos critérios já identificados por Barros CARVALHO, outros aspectos pertinentes à formação da relação jurídica decorrente da realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo e quando satisfazer o débito em favor do sujeito ativo. Ainda tece severa crítica a Barros CARVALHO por ter reduzido o aspecto quantitativo a apenas dois elementos: a base de cálculo e a alíquota. E faz a crítica por dois motivos: primeiro, porque existem

¹⁸⁷ COELHO, S.C.N. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 91.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 92.

tributos que nem base de cálculo ou alíquota possuem, como é o caso dos tributos fixos¹⁸⁹; segundo, porque existem alguns tributos que exigem uma tarefa extremamente complexa para apuração do *quantum debeat*, de modo que a base de cálculo e a alíquota não são suficientes para determinar o valor da dívida. É o que ocorre, exemplificativamente, com o imposto de renda, que exige uma operação insana em face das adições e exclusões; ou mesmo do ICMS e do IPI, em que o valor devido está a depender do abatimento dos créditos pelas entradas ocorridas no período.

Em suma, Navarro COELHO estrutura a norma tributária em hipótese de incidência e consequência jurídica; aquela, descritiva de um fato previsto como jurígeno, e esta, descritiva de um dever tributário decorrente. Na hipótese, localiza o aspecto material (o fato em si), o temporal (condições de tempo), o espacial (condições de lugar) e o pessoal (condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o *fato*). Na consequência, localiza o sujeito ativo (a quem pagar), o sujeito passivo (quem deve pagar), o quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições, subtrações), como pagar, quando pagar e onde pagar.

Na análise dos elementos da norma tributária, JUSTEN FILHO também diverge de Barros CARVALHO quanto à sua denominação, apesar de concordar na crítica feita a Geraldo ATALIBA pela utilização do termo “aspectos” da hipótese de incidência. Alega que se a função da hipótese endonormativa é identificar o fato imponible, não há como dizer que ela tenha “aspectos”, pois isto é característica do próprio fato. Em verdade, “...a norma não tem, em si mesma, *aspecto* espacial, nem *aspecto* temporal. Na norma jurídica, há coordenadas abstratas destinadas a permitir o reconhecimento dos aspectos (material, pessoal, espacial e temporal) do fato e da situação concreta”¹⁹⁰. É dizer, o fato, por ser algo concreto, conta com aspectos que lhe

¹⁸⁹ A crítica, nesse particular, não procede, pois Paulo de Barros CARVALHO, na **Teoria da norma tributária**, fez alusão expressa aos tributos fixos, inclusive admitindo-os como válidos, posição essa posteriormente corrigida no **Curso de Direito Tributário**.

¹⁹⁰ JUSTEN FILHO, M. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 44.

são peculiares, ao passo que a norma traz consigo apenas os diversos critérios que permitem identificar aqueles aspectos do fato jurígeno.

Contudo, para o mandamento, Marçal JUSTEN FILHO recusa a existência de “critérios”, dizendo haver ali “determinações”. É que Barros CARVALHO, ao tratar da consequência endonormativa, diz haver ali critérios para identificação dos sujeitos ativo e passivo, além do conteúdo da prestação. Porém, a relação jurídica consequente da realização da hipótese é posterior à simples previsão normativa e não é simplesmente identificada pelo mandamento, mas é por este criada: “...a consequência da norma não fornece critérios para o reconhecimento de algo, diversamente do que se dá na hipótese. Enquanto essa descreve uma situação fática cuja ocorrência não é produzida pela norma (mas dela independe), a consequência *produz* uma entidade até então inexistente e que, sem a norma, nunca viria a existir”¹⁹¹. Ou seja, são momentos cronologicamente diversos: no antecedente, o fato ainda não existe (simples potência), e a relação jurídica só aparecerá a partir de sua transformação em fato concreto (perfeito ato). Ora, a partir daí já não há critérios de identificação de algo, mas sim determinações ou imposições efetivas de criação de uma dada relação jurídica. Desse modo, a hipótese normativa tem natureza meramente descritiva de um fato, enquanto o consequente tem natureza geradora ou constitutiva de uma relação jurídica. E assim conclui o professor paranaense: “...é cabível aludir a critérios de reconhecimento na hipótese. Mas não o é relativamente à consequência. No mandamento não há critérios, mas determinações, imposições”¹⁹².

Afora essas questões terminológicas, JUSTEN FILHO revela algumas discrepâncias com a elaboração de Barros CARVALHO. Tal como foi exposto por Navarro COÊLHO, JUSTEN FILHO vislumbra na hipótese a existência de um critério subjetivo, inerente à descrição do fato.

¹⁹¹ JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 45-46.

¹⁹² *Ibid.*, p. 46.

Com efeito, se a serventia da hipótese é justamente disponibilizar os critérios que permitirão o reconhecimento de um fato jurígeno, é insuficiente a especificação apenas dos critérios material, espacial e temporal. Isso porque todo fato consiste na indicação do comportamento de alguém, sendo portanto fundamental a indicação do sujeito da conduta que objetivamente materializa o fato tributário. Com isso, JUSTEN FILHO não pretende refutar a opinião de Barros CARVALHO de que o sujeito deve ser localizado na conseqüência, pois é ali que são identificados os atores da relação jurídica. Ao contrário, o critério subjetivo da hipótese não identifica, necessariamente, a pessoa que figurará na relação jurídica, tendo em vista a possibilidade de o sujeito que realiza o fato tributário não ser o mesmo que é convocado para integrar a relação jurídica, como se pode verificar nas hipóteses de sujeição passiva indireta. Além disso, JUSTEN FILHO lembra que algumas vezes é necessária a indicação do aspecto subjetivo na hipótese, pois é relevante a sua qualidade para a configuração do fato jurídico tributário, e dá como exemplo os tributos vinculados e o caso do antigo ICM.

Porém a desnecessidade de indicação expressa da qualidade específica do sujeito que poderá praticar o fato jurígeno não invalida a sua inclusão na hipótese, visto que o mesmo ocorre em relação ao critério espacial, particularmente quando este se confunde com o próprio âmbito territorial do ente político tributante.

Mas o fato de a lei não trazer um aspecto pessoal expresso não autoriza afirmar que a hipótese de incidência da norma não o contém. Isso materializaria o grave equívoco de confundir *lei e norma*, olvidando que a norma é um objeto lógico, ideal, abstrato. Lei é um objeto que dá vida à norma – a norma é sentido (lógico) do fato concreto que é a lei¹⁹³.

Na conseqüência, além da preferência pela utilização do termo “determinações” em substituição a “critérios”, JUSTEN FILHO salienta o fato de que o sujeito ativo é sempre conhecido pelo simples exame da norma do tributo, enquanto o sujeito passivo depende da análise do fato concreto. Diz haver impropriedade na afirmação de Barros CARVALHO de que há um critério “quantitativo”, visto que o

¹⁹³ JUSTEN FILHO, M., **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 50.

objeto da relação jurídica não é uma quantia, mas sim uma conduta que pode consistir em um dar, um fazer ou um não-fazer, sendo a quantia apenas um objeto do dar. Por fim, JUSTEN FILHO, tal como fora feito por Navarro COELHO, ainda vislumbra outras determinações no conseqüente: a espacial e a temporal. Isso porque o conseqüente, além de indicar as pessoas envolvidas (subjativa) e a conduta de pagar (objetiva), também contém determinações acerca do momento em que a conduta deverá efetuar-se (temporal), bem como o local em que deverá ocorrer (espacial).

Em linhas gerais, são essas as idéias lançadas pelos dois tributaristas brasileiros acerca da estrutura da norma tributária, especialmente naquilo que dissentiram da elaboração de Barros CARVALHO, cujas luzes poderão iluminar sobremaneira a tomada de uma posição pessoal.

3.4 CRITÉRIOS DA HIPÓTESE DA PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA TRIBUTÁRIA

3.4.1 Critério Material

A estrutura da proposição tributária já foi traçada, rapidamente, pelo escorço das posições doutrinárias dos autores que, de alguma forma, apresentaram uma proposta original de suas diversas notas características. Obviamente que aqui não se pretende repisar suas posições, mas apenas, em face de um imperativo epistemológico, apresentar a forma como essa estrutura será utilizada para a análise das contribuições sociais das empresas para a seguridade social.

Se a construção de uma linguagem rigorosa é um imperativo necessário à construção de qualquer ciência¹⁹⁴, não é possível dar partida na análise da estrutura da norma, sem antes fixar uma terminologia precisa de seus componentes.

¹⁹⁴ Com isso, não se pretende reviver os postulados do neopositivismo lógico, no sentido de unidade semântica refletindo uma “ilusão metafísica” de formulação de uma linguagem precisa, livre de qualquer “ruído”.

Geraldo ATALIBA e Navarro COELHO falam em “aspectos” da hipótese de incidência, em contraste com a terminologia empregada por Barros CARVALHO e JUSTEN FILHO. No entanto, é procedente a rejeição àquele termo.

Geraldo ATALIBA dizia que a hipótese de incidência é a descrição legislativa de um fato de caráter hipotético, cuja ocorrência determina o nascimento da obrigação tributária. Tendo em vista o caráter unitário da hipótese de incidência, recusava sua decomposição em “partes” ou “elementos”, de modo que acoimava de inadequada a utilização dessas expressões. E concluía: “...preferimos falar em aspectos da hipótese de incidência, porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados”¹⁹⁵.

Navarro COELHO, por sua vez, é conciso: “Divergimos, outrossim, na terminologia porquanto ao invés de ‘critérios’ utilizamos o termo *aspecto* para qualificar as facetas da *hipótese* e da *conseqüência* da norma jurídico-tributária”¹⁹⁶.

De fato, é relevante a observação de Geraldo ATALIBA sobre a importância do caráter unitário da hipótese, mas isso não quer significar que “aspectos” seja o termo mais autorizado a substituir “elementos”, isso porque ele também conduz a alguns equívocos, como fez ressaltar Barros CARVALHO, pois o antecedente da proposição normativa, por não se tratar do fato em si, não pode conter aspectos. Ele apenas indica os critérios que possibilitam identificar os fatos ocorrentes no mundo concreto, promovendo a subsunção. Em suma, o fato está carregado de aspectos, enquanto a norma apenas oferece os critérios para identificá-los.

Com essa pequena digressão, já se pode falar em “critério” material sem qualquer dificuldade.

¹⁹⁵ ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 75.

¹⁹⁶ COELHO, **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**, p. 9.

O critério material, como dado central da hipótese tributária, é a referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, abstraído das coordenadas de espaço e de tempo. Sua estrutura será sempre formada por um verbo e um complemento, significando que somente os verbos pessoais e de predicação incompleta poderão compor o critério pessoal. José Roberto VIEIRA justifica a precedência do critério material na hipótese, pois “...os critérios de tempo e lugar dedicam-se tão somente a condicioná-lo, donde deflui sua índole de núcleo do suposto normativo”¹⁹⁷.

Ademais, o fato descrito na hipótese será sempre *lícito*, caso contrário a relação jurídica daí decorrente deixará de ter natureza tributária. O critério de licitude será tomado a partir da impossibilidade de admitir como hipótese da proposição o descumprimento de um dever previsto em outra norma jurídica.

3.4.2 Critério Espacial

Foi dito que todo fato, necessariamente, está circunscrito às coordenadas de tempo e lugar. O critério espacial é o que especifica o local em que o comportamento descrito é juridicamente relevante e apto a dar nascimento à relação jurídica conseqüente. Não se pode confundi-lo com o âmbito espacial de eficácia da lei. Barros CARVALHO salienta que “Há regras jurídicas que trazem expressos os locais em que o fato deve ocorrer, a fim de que irradie os efeitos que lhe são característicos. Outras, porém, nada mencionam, carregando implícitos os indícios que nos permitem saber onde nasceu o laço obrigacional. É uma opção do legislador”¹⁹⁸. A partir daí, propõe a seguinte classificação, considerando o critério espacial da hipótese tributária:

¹⁹⁷ VIEIRA, *op. cit.*, p. 62.

¹⁹⁸ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 169.

- hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico, como ocorre com os impostos sobre o comércio exterior, em que o desembaraço aduaneiro somente pode ser efetuado em locais habilitados;
- hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido, como ocorre com o IPTU (zona urbana) e o ITR (zona rural);
- hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares¹⁹⁹.

3.4.3 Critério Temporal

O critério temporal, por sua vez, é o que oferece os dados necessários a indicar o instante exato em que o fato jurídico é considerado ocorrido. Sua importância vai além da indicação do momento preciso em que nasce a relação jurídica, para também delimitar o conjunto de regras aplicáveis para a correta conformação de seus efeitos jurídicos. Garantido constitucionalmente o princípio da irretroatividade das leis (artigo 150, III, *a*, Constituição Federal), não é juridicamente possível a aplicação de lei posterior à ocorrência do fato.

Afastando a tradicional e equivocada classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e complexivos, Barros CARVALHO propõe uma nova a partir do critério temporal. Efetivamente, contrasta as hipóteses que prevêm, ou não, um momento certo para a realização do fato jurídico tributário.

Com efeito, supostos tributários existem que fazem previsão de determinado momento em que deva ocorrer o fato jurídico. Se fato idêntico suceder, porém em instante diferente daquele aludido na hipótese, não será fato jurídico, ao menos para efeitos tributários, à

¹⁹⁹ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 170-171.

míngua de satisfação do condicionante temporal especificado em sua descrição típica. Enquadram-se nessa categoria o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o imposto predial e territorial urbano, bem como o imposto territorial rural. (...) Em outras ocasiões, não se preocupa com o momento em que deva acontecer o fato hipoteticamente descrito, o que equivale a dizer que, em qualquer circunstância de tempo em que se realize, terá desencadeado os efeitos tributários normativamente concebidos. (Exemplos: IPI, ICM etc.).²⁰⁰

3.4.4 Critério Pessoal

A hipótese ainda comporta outro critério além daqueles já referidos por Barros CARVALHO.

Foi dito que o critério material corresponde à referência a um comportamento de pessoas, abstraído das coordenadas de espaço e de tempo, e que sua estrutura é sempre formada por um verbo e um complemento. E mais: que somente os verbos pessoais e de predicação incompleta podem compor o critério pessoal.

Pois bem. Deriva daí que todo fato jurídico tributário está relacionado a alguém. Aliás, isso não é negado nem mesmo por aqueles que omitem o critério pessoal na hipótese. Deveras, Barros CARVALHO, ao tratar do critério material, salienta que ele é “O comportamento de uma pessoa...” representado por um verbo e seu complemento, delimitado por condições espaciais e temporais²⁰¹. Ou seja, é inegável que todo fato jurídico sempre está relacionado com alguma pessoa, o que é confirmado pela necessária presença de um verbo pessoal na hipótese.

José Roberto VIEIRA também assinala a necessária configuração do aspecto material com a presença de um verbo pessoal,

...afastando-se, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais – quer essenciais (os que exprimem fenômenos da natureza, por exemplo), quer acidentais (haver na acepção de existir, fazer quando indica tempo decorrido, etc.) – e, na maioria dos casos, afastando-se também os verbos unipessoais (os que exprimem uma ação ou um estado peculiar a determinado animal, por exemplo)²⁰².

²⁰⁰ CARVALHO, **Teoria da norma tributária**, p. 86.

²⁰¹ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 168.

²⁰² VIEIRA, *op. cit.*, p. 63.

No entanto, mesmo reconhecendo essa necessária presença de um verbo pessoal, acredita que raramente ele condiciona o fato jurídico tributário, o que não autoriza o seu trato no interior da regra-matriz de incidência. Afinal, a regra não poderia estar condicionada pela exceção.

Para o trato do tema, é necessário, primeiramente, afastar qualquer tentativa de confundir o debate com a inclusão do critério pessoal relativo à formação da relação jurídica no interior da hipótese. O que aqui se discute não é o critério pessoal do conseqüente (da relação jurídica, enfim), mas sim a necessária presença desse critério na hipótese, por conta da inevitável vinculação do fato jurídico com *alguém*. A propósito, já assinalou JUSTEN FILHO que

Não se aplica a crítica do próprio Paulo de Barros Carvalho, refutando a inserção, na estrutura da hipótese, de um critério pessoal. Sua insubordinação é procedente à medida que repele a pretensão de localizar na hipótese critério para identificação de sujeitos da relação jurídica – porquanto tudo o que atine à relação jurídica encontra-se na conseqüência. Quando defendemos existir critério ou aspecto pessoal na hipótese de incidência, temos em vista algo diverso.²⁰³

Navarro COÊLHO propugna pela existência de um aspecto pessoal na hipótese, porque “...o fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’, ‘estar’ ou ‘fazer’) está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência”²⁰⁴. E convoca o exemplo do “fato gerador” do ICM, dada a qualidade especial da pessoa promotora da circulação: o industrial, o comerciante, o produtor agropecuário ou o equiparado.

JUSTEN FILHO desenvolve argumento semelhante e demonstra haver casos em que o critério pessoal deve vir expresso, pois a conduta indicada no critério material é insuficiente para descrever o fato jurídico tributário. “A hipótese compreende não apenas uma conduta objetivamente descrita e delimitada em um certo tempo e em um certo espaço (ou uma situação fática determinada temporal e

²⁰³ JUSTEN FILHO, *O imposto sobre serviços na Constituição*, p. 46.

²⁰⁴ COÊLHO, *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*, p. 91.

espacialmente) como também a especificação de condições ou qualidades do sujeito – cuja ausência acarretará o efeito de não se caracterizar fato jurídico”²⁰⁵. E conclui: “...enquanto for necessário indagar a condição subjetiva do agente da conduta a que aludem os demais critérios da hipótese de incidência, ter-se-á de reputar relevante o critério pessoal”²⁰⁶.

Além do ICM, JUSTEN FILHO aponta como exemplo os tributos vinculados, pois neles a relação jurídica tributária sempre decorrerá de um fato advindo de uma atividade estatal. É dizer, a cobrança de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria sempre advirá de uma atividade desenvolvida por uma classe especial de pessoas: o Poder Público, sendo determinante esse critério para a configuração do próprio fato tributário.

Porém outro fundamento pode ser apresentado como justificativa à inclusão do critério pessoal na hipótese: os casos de sujeição passiva indireta por substituição.

No seu conhecido estudo das espécies de sujeição passiva indireta, Rubens Gomes de SOUSA classifica-as em responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição. Aquela se verificaria quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada, em virtude de fato posterior, transfere-se a pessoa diversa, a qual será o sujeito passivo indireto. A substituição teria lugar quando, “...em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”²⁰⁷.

A crítica dirigida por Barros CARVALHO a essa construção foi vigorosa, porquanto “...o legislador nada substitui, somente institui”²⁰⁸, de modo que “Anterior-

²⁰⁵ JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 50.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 51.

²⁰⁷ SOUSA, R.G. de. **Compêndio de legislação tributária**. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 93.

²⁰⁸ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 206.

mente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de *direto*. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa, precisamente, na ocasião em que a norma é editada, ingressando no sistema do direito positivo”²⁰⁹.

Ainda que seja irrepreensível a crítica elaborada, um fato de extrema relevância foi suscitado por Gomes de SOUSA: a possibilidade de haver dissensão entre a pessoa envolvida com o fato e aquela posta na relação jurídica dele decorrente. Apesar de correta a crítica erigida por Barros CARVALHO, uma ressalva merece ser feita: tanto a previsão fática quanto a constituição da relação jurídica não se caracterizam por um enfoque meramente pré-jurídico, visto que ambas pertencem à regra-matriz – aquela no antecedente e esta no conseqüente. Ainda que não seja feliz o verbo “substituir” como atividade legislativa (o legislador não substitui, mas institui), é irrecusável a verificação de que o legislador, em um primeiro momento, toma a figura de uma pessoa como realizadora do fato tributário e depois institui uma outra como obrigada ao dever tributário. Essa realidade nada tem de pré-jurídica, considerando que se verifica totalmente no seio da prescrição endonormativa.

Assim, a partir da certificação de um critério pessoal na hipótese, é possível até mesmo oferecer uma explicação mais adequada ao próprio fenômeno da sujeição passiva indireta por substituição: trata-se da instituição de pessoas diversas na hipótese (realizadora do fato tributário) e no conseqüente (sujeito obrigado ao cumprimento do dever ali imposto). O equívoco de Rubens Gomes de SOUSA, portanto, não estava na elaboração de sua clássica divisão, mas sim no emprego do verbo “substituir”²¹⁰.

²⁰⁹ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 206.

²¹⁰ Por aí se vê que o instituto da “substituição” está a exigir uma denominação mais precisa, mas o seu mecanismo é um dado inafastável. É de ressaltar que Marçal JUSTEN FILHO (Belém: CEJUP, 1986. p. 268 *et seq.*), em sua obra **Sujeição passiva tributária**, oferece explicação distinta da que se está propondo, recusando a existência de uma norma com incompatibilidade interna entre hipótese e mandamento, lançando mão da norma não-autônoma de KELSEN para explicar o fenômeno da substituição tributária.

Também não é suficiente para desconsiderar esse importante critério da hipótese endonormativa o fato de que ele constitui exceção, sendo relevante apenas em alguns tributos. Isso não é exclusividade do critério pessoal da hipótese, visto que o mesmo ocorre com critério espacial. Com efeito, são poucas as vezes em que esse critério é convocado para dar uma característica específica de determinado tributo (IPTU, ITR e os impostos sobre o comércio exterior, ficando excluídos os demais impostos e todos os tributos vinculados, além das contribuições sociais). Portanto, o fato de o critério pessoal da hipótese, em muitos casos, coincidir com o que está presente na determinação subjetiva do mandamento (a mesma pessoa que pratica o fato é aquela posta na relação jurídica decorrente) não infirma a existência de um critério pessoal da hipótese, pois com bastante frequência ocorre semelhante identidade entre o critério espacial e o âmbito de eficácia da lei, sem que se possa dizer da inexistência desse último.

O critério pessoal da hipótese, ao contrário do que ocorre com a determinação subjetiva do conseqüente, não se apresenta dividido em sujeitos ativo e passivo, pois é indispensável apenas indicar o sujeito da conduta que materializa o fato tributário, permitindo compará-lo com aquele que aparece na relação jurídica, de modo a confirmar a própria materialidade do tributo e verificar a hipótese de sujeição passiva indireta.

3.5 DETERMINAÇÕES DA CONSEQÜÊNCIA DA PROPOSIÇÃO PRESCRITIVA TRIBUTÁRIA

3.5.1. Determinação Subjetiva

Se a função do conseqüente é promover a identificação dos elementos integrantes da relação jurídica, e sendo a relação jurídica tributária de natureza obrigacional, aqui se encontrarão os sujeitos que a compõem, bem como o seu objeto.

Porém, antes de analisá-los, volta-se mais uma vez à questão terminológica.

Com acerto, JUSTEN FILHO recusa a terminologia empregada por Barros CARVALHO para a consequência endonormativa, pois não vislumbra ali critérios, mas sim determinações²¹¹. Assim o faz porque a consequência não é uma realidade verificada pela norma, mas, ao contrário, uma criação normativa artificial. É dizer, a norma não fornece os critérios para a identificação de uma relação jurídica, mas sim a estabelece, daí a terminologia proposta pelo jurista paranaense no sentido de que o consequente contém “determinações”.

Tendo em conta o caráter relacional do vínculo jurídico²¹², sempre haverá duas pessoas diversas compondo os pólos da obrigação tributária: o sujeito credor e o sujeito devedor.

O sujeito ativo é o titular da prestação que constitui o objeto da relação jurídica tributária.

O Código Tributário Nacional, ao definir sujeito ativo, incorre em inaceitável impropriedade ao confundir capacidade tributária ativa e competência tributária. Com efeito, em seu artigo 119, diz que o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Para compreender esses conceitos é necessário distinguir dois níveis de atuação do Estado na esfera tributária. Assim, em um primeiro momento o Estado, pelo exercício de sua função legiferante, expede as normas necessárias à instituição dos tributos – dá-se então o exercício da competência tributária. Posteriormente, diante da verificação dos fatos recolhidos pela norma, surge o direito subjetivo público de exigí-lo,

²¹¹ JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 45-46. Assim se manifesta JUSTEN (*ibid.*, p. 46): “Daí poder-se assinalar uma natureza *descritiva* na hipótese normativa (à qual se alia uma natureza *constitutiva* consistente no efeito de juridicização dela decorrente sobre os fatos). Mas, em relação ao mandamento, há uma natureza *geradora* ou *constitutiva*, exclusivamente. O mandamento não descreve nada – pois nada há a ser por ele descrito (descrição só é possível quando o objeto descrito existe previamente). Assim, é cabível aludir a critérios de reconhecimento na hipótese. Mas não o é relativamente à consequência. No mandamento há não critérios, mas determinações, imposições”.

²¹² VILANOVA, *op. cit.*, p. 34.

colocando-se na condição de sujeito ativo. No entanto, em algumas ocasiões a própria norma atribui a terceira pessoa, distinta do Estado, essa capacidade de figurar na relação jurídica na condição de credor, daí o equívoco do CTN em apontar o sujeito ativo como o titular da competência tributária.

Em regra, o sujeito ativo da relação tributária não é indicado expressamente, o que conduz a atribuir ao titular da competência tributária a capacidade de ser credor. Por outro lado, toda vez que essa capacidade for transferida, é necessária a sua indicação inequívoca. Porém, nas duas hipóteses pode-se perceber que o sujeito ativo será sempre identificado com base na própria norma, sem que seja necessária a análise do fato tributário. O mesmo não ocorre com o sujeito passivo, a pessoa a quem incumbe o cumprimento da prestação, cuja identificação lhe é posterior e contingente.

3.5.2 Determinação Quantitativa

Além dos sujeitos da relação jurídica, tem-se o objeto que a compõe, consubstanciado em prestação de natureza pecuniária.

JUSTEN FILHO volta a criticar a terminologia empregada por Barros CARVALHO, porquanto o objeto da relação jurídica não é uma quantia, mas sim um “dar”, um comportamento humano que (aí sim) pode ter por objeto uma quantia: “Objeto da relação jurídica só pode consistir em conduta, referente a dar, fazer ou não fazer. Esse *dar* pode ter por objeto uma quantia, como no caso da obrigação tributária. A norma, em tais casos, conterà não apenas determinação de uma conduta como devida, mas também instrumentos para liquidar a quantia em dinheiro que será objeto da conduta”²¹³.

No entanto, não procede a objeção de JUSTEN FILHO. É que a construção da regra-matriz de incidência pressupõe um corte metodológico prévio, pelo qual é isolada a obrigação tributária de natureza obrigacional cujo mandamento só pode ser o

²¹³ JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 53.

comportamento de alguém levar uma quantia de dinheiro em razão da ocorrência de fato lícito. A partir daí, é desnecessária a indicação do objeto do vínculo – que é pressuposto – de tal maneira que resta, apenas, a indicação dos parâmetros normativos para a sua quantificação. Desse modo, nada obstante a procedência à crítica do termo “critérios”, deve ser mantido o uso do termo “quantitativo”.

Para a quantificação do conteúdo dessa obrigação de dar, faz-se necessária a concorrência de duas grandezas: a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo “...é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”²¹⁴. A propósito, já é clássica a lição de Barros CARVALHO acerca das três funções da base de cálculo: a) *função mensuradora*: mediar as proporções reais do fato; b) *função objetiva*: compor a específica determinação da dívida; c) *função comparativa*: confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo²¹⁵.

A alíquota, por sua vez, é “...o fator que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária”²¹⁶. É dizer, a alíquota é um dos termos da multiplicação que, associada à base calculada, proporciona a determinação concreta do *quantum debeatur*.

Além da base de cálculo e da alíquota, JUSTEN FILHO e Navarro COÊLHO ainda localizam no mandamento outros aspectos relativos ao vínculo

²¹⁴ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 226.

²¹⁵ CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 171.

²¹⁶ BARRETO, A. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 44. Nessa obra, o autor trabalha a distinção entre a mera definição legal da unidade de medida como padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários (base de cálculo) e o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato a um caso concreto (base calculada): “A base de cálculo é magnitude abstrata; a base calculada é magnitude concretamente considerada” (*Ibid.*, p. 91).

jurídico, mais especificamente quanto ao tempo e ao local do pagamento. Além disso, COELHO ainda salienta que, para a quantificação do dever de muitos tributos, é necessário o concurso de operações complexas para a fixação do *quantum debeat*, exemplificando com as hipóteses de adições e subtrações no caso do imposto de renda, e dos créditos para o IPI e o ICM²¹⁷.

A essas formulações é providencial a crítica de José Roberto VIEIRA:

Ora, adições e subtrações posteriores à base de cálculo são irrelevantes, pois também posteriores à norma-padrão e aos seus efeitos; e as adições e subtrações anteriores já se presumem embutidas na base de cálculo. No que toca ao como, quando e onde pagar, cremos que, embora revestidas de significação econômica, constituem questões de menor relevância jurídica, às quais falta sintonia com a idéia da regra-matriz dos tributos como *arcabouço essencial, mínimo irredutível, unidade monádica*²¹⁸.

É de salientar, ainda, que o lugar e o tempo do pagamento não se relacionam diretamente com o vínculo jurídico, mas sim com uma das suas formas possíveis de extinção. Ora, na estruturação da regra-matriz o conseqüente tem a tarefa de traçar o perfil da relação jurídica e não de acompanhá-la até sua morte, cuidando de todas as suas vicissitudes. Orlando GOMES, de forma singela, diz que a obrigação se estrutura “...pelo vínculo entre dois sujeitos para que um deles satisfaça, em proveito do outro, certa prestação”²¹⁹. Com isso, localiza na obrigação os seguintes elementos: dois sujeitos determinados ou determináveis que assumem posições opostas (sujeitos ativo e passivo) e o objeto, que é a prestação, ou seja, o ato ou omissão do devedor. Mais adiante, promove a distinção entre objeto imediato e mediato: aquele caracterizado pela atividade do devedor destinada a satisfazer o interesse do credor e esse último a coisa que se dá ou o ato que se pratica. Como foi dito, a partir do corte que adota a regra-matriz de incidência circunscrita ao objeto de levar uma quantidade de dinheiro

²¹⁷ JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 53 e COELHO, **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. p. 94-95.

²¹⁸ VIEIRA, *op. cit.* p. 68.

²¹⁹ GOMES, O. **Obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 16.

(objeto imediato), o único cuidado do conseqüente em relação ao objeto é quantificá-lo (objeto mediato).

Em linhas gerais, é essa a forma como a estrutura da norma tributária será manejada no decorrer do trabalho, a partir da elaboração de Barros CARVALHO e das contribuições posteriores, especialmente de JUSTEN FILHO e Navarro COELHO, cujas luzes foram fundamentais para a tomada de uma posição pessoal.

Enrique AFTALIÓN e José VILANOVA, em considerações acerca da **Teoria Pura**, de Hans KELSEN, afirmam que o mestre de Viena trouxe aportes valiosíssimos para o conhecimento jurídico ao pôr a descoberto o instrumento conceptual do jurista e suas estruturas próprias de pensamento. Por outro lado, criticam-no por excluir do estudo dos juristas meditações relativas a outros problemas de grande importância como os que conduzem para o âmbito da investigação relativa ao valor, já que isso importaria em sustentar que a decisão que envolve toda interpretação e aplicação de uma norma jurídica é um ato puramente voluntário e irracional²²⁰.

Com a exposição da norma jurídica e sua estrutura, acompanhada dos aportes filosóficos acerca da impossibilidade de construção de uma Ciência Jurídica desvinculada de valores, bem como da inaceitabilidade do mito da neutralidade axiológica, pretende-se apenas se utilizar da norma (proposição) jurídica como material rico no auxílio do estudo dos tributos, ciente, porém, das limitações.

O estudo da regra-matriz de incidência, da mesma forma, tem suas limitações. Seu estudo não pode conduzir a uma “escola de glorificação da regra-matriz”, tal como foi denunciado por vários autores em relação ao “fato gerador”. Existem aspectos relevantes na definição do regime jurídico dos tributos que estão alijados do estudo da regra-matriz, ainda que, muitas vezes, tenham uma precedência inafastável, por se tratar de regras e princípios constitucionais. JUSTEN FILHO

²²⁰ AFTALIÓN & VILANOVA, *op. cit.*, p. 340.

esteve atento a isso e considerou fundamental destacar que “...a estrutura do ordenamento jurídico, no que tange à atividade de criar tributos (normas tributárias), não é dada apenas pela norma matriz de cada tributo. Entram em cena todos os demais princípios estruturadores”, de modo que “Há de ter-se em mente, ainda aqui (e mais do que nunca), a harmonia e a interação em que convivem as normas jurídicas”²²¹.

Côncio desse limite é que se pode passar a analisar a estrutura normativa das contribuições sociais das empresas para a seguridade social.

²²¹ JUSTEN FILHO, **O imposto sobre serviços na Constituição**, p. 39.

4 AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DAS EMPRESAS PARA A SEGURIDADE SOCIAL

4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Foi dito que o antecedente da regra-matriz de incidência comporta um critério pessoal, por conta da inevitável vinculação do fato jurídico com *alguém*. De fato, há casos em que a qualidade daquele que é posto na condição de materializador do fato tributário é fundamental para que se considere realizada a hipótese normativa.

Este é o caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social.

A Constituição Federal de 1988, antes das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, no artigo 195, estabelecia as fontes de financiamento da seguridade social, tomando duas categorias de contribuintes (desconsiderando a receita de concursos de prognósticos e o financiamento estatal): os empregadores e os trabalhadores.

Isso significa que, em relação às contribuições sociais, ao contrário do que ocorre com a maioria dos impostos, não era indiferente a qualidade da pessoa que realizava a hipótese normativa. É que o próprio texto constitucional se encarregou de limitar o âmbito de incidência da norma a fatos praticados por uma categoria especial de pessoas.

Com isso, relevante discussão surgiu acerca da possibilidade de se exigir a contribuição social (sobre o faturamento e sobre o lucro, obviamente, pois, em relação à folha de salários a inexistência de empregados acarreta, por si só, a supressão da materialidade da hipótese de incidência) das empresas que não têm empregados.

A matéria é polêmica.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em decisão de 29/06/99, considerou constitucional a exigência de contribuição social sobre o lucro e sobre o faturamento das empresas sem empregados. Na ocasião, sustentou que “A leitura dos

artigos 194, parágrafo único, V, e 195, da Carta Magna indica que o legislador pretendeu distribuir por toda a sociedade o financiamento da Seguridade Social, com base, dentre outros objetivos, da equidade na forma de participação no custeio”, de modo que “a inexistência de empregados, por si só, não afasta a existência de lucro ou faturamento”²²².

Há autores que sustentam que os constituintes se teriam equivocado ao prever que a contribuição incidiria sobre os empregadores, quando o correto seria “empresas”. É o caso de Ronaldo BELMONTE, para quem, como forma de superação do erro constituinte, “...a aplicabilidade desse dispositivo é ampla, valendo para todas as empresas, quer tenham empregados ou não”²²³.

A solução passa diretamente pela posição assumida pelo Supremo Tribunal Federal quando da análise da contribuição social incidente sobre as remunerações de autônomos, avulsos e administradores. Ainda que esse tema seja tratado com mais detença adiante, quando da análise do critério material da hipótese de incidência da contribuição social sobre a folha de salários, vale a pena uma breve menção, apenas para compreender a solução proposta para o problema da qualidade de empregador.

Naquela ocasião, disse o STF que

a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional de norma ordinária disciplinadora da matéria. A referência contida no § 4º, do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio – a lei complementar.²²⁴

²²² Agravo de Instrumento n. 98.03.104494-0/SP, 3. Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator Juiz Martinez Perez, publicado no DJ, de 04/08/99, p. 391.

²²³ BELMONTE, R. **Obrigações das empresas junto à previdência social**. São Paulo: LTr, 1996. p. 125.

²²⁴ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

Em conseqüência, declarou a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89 no que abrangido o que pago a administradores e autônomos.

No voto condutor, o ministro Marco Aurélio salientou que

a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, conforme os interesses em jogo implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colocação, em plano secundário, de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais”²²⁵.

Essa ligeira incursão nas razões de decidir do Supremo Tribunal Federal justifica-se, pois a questão dos empregadores tem relação íntima, não com a matéria em si, mas com os argumentos utilizados nessa decisão. E a matéria ainda mantém a sua atualidade.

De fato, mesmo após a decisão do Supremo Tribunal Federal, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, apreciando a tributação das empresas não empregadoras, manteve o seu entendimento originário²²⁶, recusando o sentido técnico e consagrado no Direito para o termo “empregador”, voltando a homenagear o sentido político. É o que se depreende da Apelação Cível nº 98.04.01866-7/RS que, em sua ementa, diz que “a interpretação adequada é considerar como ‘empregadores’ as empresas que potencialmente empreguem. Tese contrária implica em situação antiisonômica e admitir que as empresas automatizadas que, via de regra são mais lucrativas, sejam agraciadas com o não pagamento de contribuições previdenciárias,

²²⁵ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

²²⁶ Argüição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 91.04.09223-6/PR, Plenário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relator originário Juiz Hadad Vianna e Relatora para o acórdão Juíza Luiza Dias Cassales. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região n. 10, p. 102-103. Nessa decisão, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região considerou constitucional a exigência da contribuição sobre a folha de salários incidente sobre o *pro labore* pago pelas empresas, dando origem à súmula n. 14 (“É constitucional o inciso I do artigo 3º da Lei 7787, de 1989” – DJ, de 20/05/93, p. 18.987), posteriormente cancelada.

em detrimento das empresas que se baseiam na mão-de-obra humana e que, por isso mesmo, cumprem com mais efetividade a sua função social”²²⁷.

No entanto, a razão de decidir do Supremo Tribunal Federal merece ser mantida. O Direito, nas palavras de Geraldo ATALIBA, é,

...por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos não discrepam²²⁸.

O Direito está, portanto, a reclamar estabilidade, que se manifesta também nos fundamentos utilizados para as decisões. Do contrário, estar-se-ia a consagrar o irracional e o arbitrário no Direito. Na indicação do sentido de cada norma – especialmente a de natureza constitucional –, o Judiciário apresenta argumentos razoáveis para sua aplicabilidade ou inaplicabilidade, em busca de uma harmonia global do sistema. Essa harmonia estaria ameaçada se a cada caso concreto as razões fossem variantes. A lealdade – ocorrente, inclusive, no ato hermenêutico – é traço fundamental de legitimação do Direito e de garantia da paz social. Daí afirmar Geraldo ATALIBA que “O Judiciário aplicará a lei, em processos contenciosos, sem discricção e na conformidade de padrões técnicos perfeitamente previsíveis”²²⁹.

Com isso, é possível afirmar com segurança qual é o sentido que deve ser emprestado à expressão “empregador”, constante da redação do artigo 195, I, da Constituição Federal, antes do advento da Emenda Constitucional nº 20/98.

Tratando-se de tema nuclear do Direito do Trabalho, a expressão tem sentido invariável, inclusive com definição no próprio Estatuto Trabalhista: “a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, assalaria e

²²⁷ Apelação Cível n. 98.04.01866-7/RS, 2. Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relatora Juíza Terezinha Cardoso Escobar, acórdão publicado no DJ, de 12/05/99, p. 372.

²²⁸ ATALIBA, G. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 184.

²²⁹ *Ibid.*, p. 171.

dirige a prestação pessoal de serviços” (artigo 2º, CLT). Ou seja, até quando pretende criar a figura do empregador equiparado, a CLT recorre à necessária existência de uma relação jurídica de natureza trabalhista (artigo 2º, § 1º).

Desse modo, para que haja a figura do empregador é indispensável a existência de uma relação de emprego. Diz Amauri Mascaro NASCIMENTO que “Empregador é o ente, dotado ou não de personalidade jurídica, com ou sem fim lucrativo, que tiver empregado”²³⁰ (o grifo não consta do original). Portanto, é necessária a participação da pessoa em uma relação jurídica definida pelo Direito como de natureza empregatícia, contratando trabalhador para atuar de forma subordinada, para que seja qualificado como empregador.

No voto do ministro Marco Aurélio, em decisão já referida, há manifestação expressa quanto ao sentido do termo “empregadores”:

Analisando-se, portanto, o real alcance do texto do inciso I do artigo 195, no que, repita-se, alude a ‘empregadores e a folha de salários’. Sempre soube dedicada a expressão ‘empregadores’ para qualificar aqueles que mantêm, com prestadores de serviços, relação jurídica regida pela Consolidação das Leis do Trabalho e este enfoque restou assentado por esta Corte quando, defrontando-se com a ação direta de inconstitucionalidade movida pelo Procurador-Geral da República contra preceitos da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1991, Lei do ‘Regime Único’, afastou a pertinência do artigo 114 da Constituição Federal, que define a competência da Justiça do Trabalho para julgar controvérsias a envolver empregadores e trabalhadores. Na oportunidade, declarou-se competir não à Justiça do Trabalho, mas à Justiça Federal, julgar as lides que envolvam a União e os servidores públicos que a ela prestam serviços sob a égide daquele regime. Teve-se presente que, não sendo o liame regido pela Consolidação das Leis do Trabalho, impossível é cuidar-se da figura do empregador. (...) Destarte, já no que o inciso I do artigo 195 revela contribuição devida pelos empregadores, procede a pretensão recursal. A teor do artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, considera-se empregador a empresa individual ou coletiva que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços. O vínculo empregatício pressupõe, em si, a dependência do prestador dos serviços. Se de um lado a econômica e a técnica não são indispensáveis à configuração do fenômeno, de outro há de se fazer presente a jurídica, a revelar submissão do prestador de serviços ao tomador, sem a qual não se pode dizer da existência de contrato de trabalho regido pela Consolidação das Leis do Trabalho e, portanto, das figuras de empregado e de empregador²³¹.

²³⁰ NASCIMENTO, A.M. **Iniciação ao direito do trabalho**. 22. ed. São Paulo: LTr, 1996. p. 180.

²³¹ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

É certo que o alvo de discussão era a figura do empregado, afastando outros trabalhadores abrangidos pela lei mas que não se subsumiam ao conceito consagrado pelo Direito do Trabalho. No caso dos empregadores, a discussão é semelhante, apenas dirigida, agora, a essa outra figura do Direito do Trabalho. É relevante ressaltar que o próprio ministro, para justificar seu voto, lançou mão de decisão já proferida pelo Supremo Tribunal Federal em outra ocasião, mantendo a coerência da Corte em suas diversas decisões. É em nome dessa coerência, também, que não deve ser estendida a incidência da contribuição a essas pessoas que não assumam a figura de empregador.

Ademais, a situação atualmente se encontra contornada pelas alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, que, modificando o artigo 195 da Constituição Federal, deixa de fazer alusão aos empregadores para ampliar a sujeição passiva, abrangendo as “empresas”.

A Emenda Constitucional nº 20/98 deu nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, ampliando a competência da União para a instituição de contribuições sociais para a seguridade social. Buscou o constituinte derivado albergar no texto, especialmente quanto à contribuição sobre a folha de salários, um alargamento da competência de modo a contornar as objeções impostas às contribuições criadas com base na redação anterior do artigo 195. Assim ficou a redação do referido dispositivo constitucional:

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 – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.

Observa-se que a Constituição Federal ampliou a competência da União, permitindo-lhe instituir contribuições sociais não só sobre o empregador, mas também sobre a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei. Com isso, jogou uma pá de cal sobre a discussão acerca da qualidade do contribuinte dessas exações.

É de ressaltar apenas que as mudanças constitucionais estavam a reclamar sua implementação por meio da legislação ordinária, especialmente porque aquela até então existente, se tinha o propósito de fazer incidir sobre toda sorte de empresas (e não apenas as empregadoras), estava maculada pelo vício de inconstitucionalidade. É verdade que a Emenda Constitucional nº 20/98 promoveu alteração no texto do artigo 195 da Constituição Federal, de modo a permitir a tributação de empresas não-empregadoras. Ocorre que, antes da referida Emenda, faltava fundamento para a instituição da contribuição social sobre as empresas não-empregadoras, sendo descabido imaginar o absurdo jurídico de que a Emenda Constitucional nº 20/98 teria “constitucionalizado” as leis que lhe eram anteriores. O controle difuso de constitucionalidade opera efeitos *ex tunc*, de modo que a decisão que assim a declara reconhece sua incompatibilidade com o texto constitucional, desde a sua origem. E se isso de fato ocorre, não há como pretender a repriminção de lei pela superveniência de texto constitucional que, se existente à época da publicação da lei, a tornaria constitucional. O fenômeno da recepção só é aplicável em relação às normas vigentes antes da nova Constituição e desde que estivessem em compatibilidade com o texto revogado. Do contrário, ter-se-ia que reviver todas as normas que fossem inconstitucionais no passado mas que agora recebem um tratamento compatível com o novo texto.

Linhas atrás, mencionou-se decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que admitia a constitucionalidade da incidência da contribuição sobre a folha de salários, em relação às empresas não-empregadoras. Naquela ocasião, o referido tribunal também sustentou que “A questão perde importância em razão da Emenda Constitucional nº 20/98, que explicitou o financiamento da Seguridade Social pela contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma da

lei, a incidir mesmo sobre rendimentos pagos a pessoa física, ainda que sem vínculo empregatício”²³².

Porém, como foi demonstrado, a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 não estancou a importância da discussão, pois ela é apenas uma regra de competência, deferida à União, cuja efetividade estava a depender da edição do diploma legislativo adequado. Isso só veio a ocorrer com a publicação da Lei nº 9.876/99, a qual será objeto de análise mais adiante.

4.2 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS E DEMAIS RENDIMENTOS DO TRABALHO

4.2.1 O Antecedente da Regra Matriz de Incidência

4.2.1.1 Critério material

Foi dito que o critério material é a referência a um comportamento de pessoas, abstraído das coordenadas de espaço e de tempo, cuja estrutura é formada por um verbo e um complemento.

O artigo 195, I, da Constituição Federal deferiu competência à União para a instituição de uma contribuição social a incidir sobre a “folha de salários”. Por conta disso, a Lei nº 7.787/89, no artigo 3º, I, estipulou que a contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à previdência social, incidente sobre a folha de salários, seria de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores.

Essa alíquota abrangia as contribuições para o salário-família, para o salário-maternidade, para o abono anual e para o PRORURAL, que foram suprimidas a partir de 01/09/89, assim como a contribuição básica para a previdência social.

²³² Agravo de Instrumento n. 98.03.104494-0/SP, 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator Juiz Martinez Perez, publicado no DJ, de 04/08/99, p. 391.

Para bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, foi instituído um adicional à base de 2,5% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores.

Posteriormente, a Lei nº 8.212/91, tratando do Plano de Custeio da Seguridade Social, no artigo 22, I, fixou a contribuição sobre a folha de salários em 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços. Manteve, ainda, o adicional de 2,5% para as instituições financeiras.

Uma leitura simples do texto legal já é suficiente para perceber que houve um descompasso entre a permissão constitucional e a utilização, pelo legislador ordinário, da competência que foi deferida à União para instituição da contribuição social sobre a folha de salários.

De fato, tanto a Lei nº 7.787/89 quanto a Lei nº 8.212/91 tributaram, além das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados (os únicos que recebem “salários”), as remunerações de trabalhadores avulsos e autônomos, além de administradores (e empresários, na redação da Lei nº 8.212/91). Estas leis equiparam as remunerações percebidas por empregados com aquelas a que fazem jus administradores, autônomos e trabalhadores avulsos, quando, em verdade, essas remunerações guardam diferenças substancialmente relevantes que impedem a ampliação da competência da União.

Mas a questão não foi pacífica, em seu início.

Wagner BALERA, em artigo que procurava responder acerca da constitucionalidade da contribuição para o INSS incidente sobre os pagamentos a autônomos e administradores de empresas (não-empregados), disse que o termo “salário” pode assumir diversos significados, a depender do ramo jurídico em que é estudado, pois a própria Constituição Federal se encarregou de estabelecer a diferença entre “salário” e “salário de contribuição”. Com isso, o texto constitucional, quando estava a falar em “folha de salário”, na verdade, se referia a “folha de salário de contribuição”, que é a expressão que deve ser estendida ao Direito Tributário e ao Direito Previdenciário, em contraste com aquele que é próprio do Direito do Trabalho. Assim, para o autor, “folha de salário de contribuição” é “...expressão que equivale, no contexto previdenciário, a qualquer título de remuneração, ainda que não inclusa em folha. (...) Assim como o salário-base do autônomo não é salário, mas base de cálculo, também folha de salários não quer significar folha de salários de empregados. Abrange as importâncias pagas aos segurados.”²³³.

Em conclusão, BALERA advertia que o artigo 150, II, da Constituição Federal veda a dispensa de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer discriminação em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Com isso, haveria inconstitucionalidade se fosse estabelecida situação jurídica discriminatória em que apenas os trabalhadores empregados proporcionassem maior carga tributária às empresas, de modo que não cabe “...consideração quanto ao nome que tenham dado à recompensa por serviços prestados pelo obreiro”²³⁴. E arremata: “Entendo que a incidência de contribuição incidente sobre pagamento realizado a autônomo e a administrador de empresa, ainda que não empregados, é constitucional”²³⁵.

²³³ BALERA, W. Contribuições sociais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 60, p. 113, [199-].

²³⁴ *Ibid.*, p. 114.

²³⁵ *Id.*

O ministro Cláudio SANTOS, do Superior Tribunal de Justiça, também recusa a interpretação de que os trabalhadores autônomos e avulsos e os dirigentes de empresas, pelo fato de não receberem salários, não estariam sob o enfoque da incidência da contribuição social. Em seus argumentos, esclarece que “Os pagamentos feitos pelos empregadores correspondentes ao trabalho, seja assalariado ou não, têm o mesmo significado jurídico, econômico e social. Apenas o contrato de trabalho, mercê de desigualdade das partes contratantes, merece uma tutela especial do Estado, que não acontece na locação de serviços em si”²³⁶. Com isso, conclui que “A locução ‘folha de salários’, contida no contexto superior (art. 195, I), tem o significado de todos pagamentos remuneratórios de trabalho feitos pelo empregador, sem distinção da paga. Daí ser cabível a contribuição de empresa pertinente a autônomos”²³⁷.

Da mesma forma, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região encaminhou-se, inicialmente, pela constitucionalidade do artigo 3º, I, da Lei nº 7.787/89, sob o argumento de que

Não é possível conceder à palavra ‘salário’, referida no art. 195, inc. I da CF, entendimento técnico, pois se trata de dispositivo constitucional que, por sua característica política, escapa aos conceitos pertencentes ao tecnicismo jurídico. Folha de salário significa folha de pagamento, pelo empregador, ou pelo empresa, de qualquer remuneração por serviços a que lhe sejam prestados, inclusive a título de *pro labore*. Como a fonte instituidora da contribuição em referência está prevista no inc. I, art. 195 do CF, não há que se falar em Lei Complementar para sua instituição.²³⁸

Instado a se manifestar, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da incidência da contribuição sobre autônomos, avulsos, administradores e empresários.

²³⁶ SANTOS, C. Contribuições sociais na Constituição. *In*: MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. 84.

²³⁷ *Ibid.*, p. 85.

²³⁸ Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 91.04.09223-6/PR, Plenário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Relator originário Juiz Hadad Vianna e Relatora para o acórdão Juíza Luiza Dias Cassales. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região n. 10, p. 102-103.

Em uma fase inicial, apreciando o inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, e sem examinar a questão relativa aos avulsos²³⁹, pois que não havia sido posta na controvérsia, sendo relator o ministro Marco Aurélio de Mello, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, recusou a interpretação que privilegiava o sentido político, para abranger todo tipo de remuneração, e não apenas a decorrente da relação de emprego. A ementa – extensa mas precisa – reconheceu que toda interpretação traz em si uma carga construtiva. No entanto, ela deve guardar vinculação à ordem jurídico-constitucional, de modo que, utilizando-se de lição de Celso Antônio Bandeira de MELLO, afirmou que descabe “...inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida”²⁴⁰.

Assim,

o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos pretórios”. Prosseguindo, disse que “a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do art. 195 da Constituição Federal ao inciso I do art. 154 nela insculpido, impõe a observância do veículo próprio – a lei complementar.²⁴¹

²³⁹ A inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre a remuneração paga pelas empresas ao trabalhador avulso foi reconhecida no Recurso Extraordinário n. 177.296-4/RS. Sendo Relator o Ministro Moreira Alves, na ementa ficou consignado que os mesmos argumentos utilizados para a declaração de inconstitucionalidade dos autônomos e administradores poderiam ser estendidos ao caso dos avulsos, pois “a relação jurídica mantida entre a empresa e eles não resulta de contrato de trabalho, não sendo aquela, portanto, sua empregadora, o que afasta o seu enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, e, conseqüentemente, impõe, para a criação de contribuição social a essa categoria, a observância do disposto no § 4º desse dispositivo, ou seja, que ela se faça por lei complementar e não – como ocorreu – por lei ordinária” (DJ, de 09/12/94, p. 34.109).

²⁴⁰ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

²⁴¹ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

Com isso, declarou a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89 no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. E mais, o Senado Federal, por meio da Resolução nº 14/95 (DOU, de 28/04/95), suspendeu a execução desse dispositivo em vista da declaração de inconstitucionalidade por via indireta.

Posteriormente, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.102-2/DF, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade das palavras “empresários” e “autônomos” contidas no inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, pelas razões já conhecidas.

De fato, o termo salário assume significado próprio e já consagrado pelo Direito do Trabalho, referindo-se à remuneração devida pelo empregador àquele que lhe presta serviço em virtude de uma relação de emprego. E essa relação de emprego só se verifica relativamente ao contrato de trabalho subordinado. É o que faz o artigo 442 da CLT, ao definir o contrato individual de trabalho como “o acordo tácito ou expresso, correspondente à relação de emprego”. E mais, ao definir o empregado, diz a CLT que o serviço a que ele está submetido é de natureza não-eventual e sob dependência do empregador, do qual decorre a contraprestação financeira denominada “salário” (artigo 3º).

É, portanto, o requisito da subordinação que aparta essa espécie de trabalhadores das outras figuras que as Lei nº 7.787/89 e a nº 8.212/91 buscaram abarcar. Na lição de Orlando GOMES e Elson GOTTSCHALK, “Todo aquele que presta um serviço pode-se designar pela expressão de *trabalhador*. O termo *empregado* deve ser reservado para quem trabalha em virtude de um contrato de trabalho. Assim, trabalhador é *gênero* de que empregado é *espécie*”²⁴². Mais adiante, dizem esses autores que

²⁴² GOMES, O.; GOTTSCHALK, E. **Curso de direito do trabalho**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 89.

Só é empregado, em suma, quem trabalha vinculado pelo contrato de trabalho, que se diria, mais precisamente, contrato de emprego. À base dessas considerações preliminares, pode-se estabelecer uma classificação dos trabalhadores em suas amplas categorias fundamentais: a) trabalhadores autônomos; b) trabalhadores subordinados. Os primeiros não são sujeitos de contrato de trabalho, não são empregados²⁴³.

“Folha de salários”, por sua vez, quer dizer o somatório dessa específica remuneração, vertida em favor apenas de empregados, em um período mensal.

Tendo significado específico e consagrado, é defeso ao legislador ordinário atribuir-lhe novo sentido, a fim de alcançar outras grandezas com ela incompatíveis. O artigo 110 do Código Tributário Nacional veda a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências. O dispositivo tem a força de preservar a repartição de competência constitucionalmente estabelecida.

É certo que a lei tributária pode modificar conceitos do Direito Privado, da mesma forma que este pode se servir de institutos próprios do Direito Tributário, com as modificações que lhe são necessárias. No entanto, no campo do Direito Tributário existe um limite intransponível: a regra constitucional de competência. Como salienta Luciano AMARO, tratando do artigo 110, do CTN, “O dispositivo permite duas ilações: a) em regra, não é vedado à *lei tributária* modificar institutos, conceitos e formas do direito privado; b) a exceção diz respeito aos conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a *definição de competência*”²⁴⁴.

A rigor, em vista da concepção de Direito como um sistema hierárquico de normas, com a Constituição Federal situada em seu ápice, esse preceito é até mesmo prescindível, pois a observância do texto constitucional não decorre do artigo 110 do CTN. Porém, como lembra Barros CARVALHO, “...não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva”²⁴⁵.

²⁴³ GOMES & GOTTSCHALK, *op. cit.*, p. 89.

²⁴⁴ AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p. 99.

²⁴⁵ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 80.

Pois bem. Para o empregador, o somatório dos salários de seus empregados constitui a grandeza que a Constituição Federal elegeu como medida de capacidade contributiva para o financiamento da seguridade social: a folha de salários.

Em qualquer empresa, essa grandeza representa uma despesa de natureza “operacional”. Na lição de José Luiz Bulhões PEDREIRA, “São operacionais as despesas relacionadas com as atividades principais ou acessórias que constituem o objeto da pessoa jurídica...”²⁴⁶. Em outra obra, o autor esclarece que as “despesas operacionais” compreendem a “despesas com vendas”, as “despesas financeiras” e as “despesas gerais e administrativas”, nestas incluídas as despesas “...com a administração geral e os estabelecimentos que não têm por função direta a produção dos bens ou serviços que constituem o objeto da empresa”²⁴⁷.

Após essas considerações, pode-se afirmar que o critério material da contribuição social é “ter despesas com salários”, ou seja, incorrer em uma despesa pela utilização de serviços decorrentes de relação empregatícia.

É de salientar, porém, que adotando a legislação brasileira, na escrituração contábil e fiscal, o regime de competência, é irrelevante que a despesa (no caso com a folha de salários) seja efetivamente paga.

Com efeito, existem dois regimes básicos de reconhecimento de receita e de despesa: o regime de caixa e o regime de competência. Pelo primeiro,

as receitas e os custos são reconhecidos nas contas de resultado quando – respectivamente – recebidas e pagos em dinheiro. Esse regime é o mais antigo e tradicional, e oferece como vantagens a simplicidade da escrituração que o adota e a segurança de posição mais conservadora, que somente reconhece a existência de lucro que já está efetivamente à disposição da sociedade empresária, em condições de ser por ela utilizado nas suas atividades. Pode conduzir, entretanto, a distribuição irregular do lucro entre os períodos anuais de determinação, pois é função apenas dos recebimentos e pagamentos em moeda – sem levar em conta a época em que ocorreram os demais fatos do processo de formação e

²⁴⁶ PEDREIRA, J.L.B. **Imposto sobre a renda** – pessoas jurídicas. v. 1. Rio de Janeiro: Justec Editora, 1979. p. 369.

²⁴⁷ PEDREIRA, J.L.B. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 618.

realização do lucro. Além disso, nesse regime não há necessariamente emparelhamento entre as receitas e os custos incorridos para ganhá-las. Daí a Contabilidade ter definido outro regime, que os anglo-americanos designam ‘accrual basis’ e nós ‘de competência’. ‘Accrual’ significa acréscimo, ou aumento, e denota a idéia de que o lucro é reconhecido à medida em que acresce ao patrimônio líquido, independentemente do recebimento em moeda. A designação ‘de competência’ exprime a idéia de que o lucro é registrado no período de escrituração a que cabe, ou compete – em função da época em que é ganho.²⁴⁸

No caso da folha de salários, o que importa para a constituição da despesa é a utilização da mão-de-obra subordinada, a qual gera uma obrigação e, de forma correspondente, uma despesa para a empresa. Ou seja, o “fato gerador” da despesa é a simples utilização da mão-de-obra subordinada, independentemente da efetiva remuneração por parte do empregador. Desse modo, ainda que não seja efetivado o pagamento, a contribuição é devida.

Na seqüência, buscando recuperar importante fonte de receita destinada à seguridade social, perdida em face da posição assumida pelo Supremo Tribunal Federal, a União utilizou-se da competência residual deferida pelo § 4º do artigo 195 da Constituição Federal e, por meio da Lei Complementar nº 84/96, instituiu nova contribuição, agora no valor de 15% sobre o valor total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas pelas empresas, no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas. É manifesta a intenção do legislador complementar de preencher o vazio deixado pela declaração de inconstitucionalidade do artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91. Algumas questões relativas a esta lei serão vistas mais adiante.

Posteriormente, a Lei nº 9.528/97, alterando a redação do artigo 22, I, da Lei nº 8.212/91, fixou a alíquota da contribuição sobre a folha de salários em 20%, incidindo sobre

o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e

²⁴⁸ PEDREIRA, **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**, p. 485-486.

os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Com isso, a lei excluía a menção a administradores, autônomos e avulsos, fazendo referência apenas aos trabalhadores empregados, definindo as parcelas que poderiam compor o conceito de salário.

As questões apresentadas até então tiveram sua razão de existir no período compreendido entre a promulgação do texto constitucional de 1988 e o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, com sua efetiva implementação por meio da Lei nº 9.876/99. Com efeito, essa emenda trouxe modificações substanciais na própria regra de competência, ampliando sobremaneira a antiga contribuição sobre a folha de salários, para agora abranger os “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. Com isso, esvaziou a discussão sobre os limites de incidência da contribuição sobre os valores vinculados a uma relação de emprego.

Merece ser destacado, porém, que toda essa discussão não se encerrou com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, pois a implementação legislativa só veio a ocorrer com a publicação da Lei nº 9.876/99. De fato, somente com esse diploma legislativo é que ocorreu a revogação da Lei Complementar nº 84/96, e a nova competência atribuída pelo artigo 195, I, “a”, da Constituição Federal de 1988 foi plenamente exercida. Se bem que a incidência sobre todo e qualquer tipo de remuneração paga pela empresa já vinha ocorrendo, pela conjugação da Lei nº 8.212/91 com a Lei Complementar nº 84/96.

A Emenda Constitucional nº 20/98, ao dar nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, possibilitou a instituição de contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Assim, especificamente quanto à contribuição social sobre a folha de salários, a nova redação ampliou a competência da União. A partir da Lei nº 9.876/99, o artigo 22, da Lei nº 8.212/91, passou a ter a seguinte configuração:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99).

II – para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (redação dada pela Lei nº 9.732, de 11/12/98)

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. (inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

§ 1º – No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

§ 2º – Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

§ 3º – O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas

para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

§ 4º – O Poder Executivo estabelecerá, na forma da lei, ouvido o Conselho Nacional da Seguridade Social, mecanismos de estímulo às empresas que se utilizem de empregados portadores de deficiências física, sensorial e/ou mental com desvio do padrão médio.

§ 5º – O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do art. 12 desta Lei. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)

§ 6º – A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 7º – Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 8º – Caberá à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional informar à entidade promotora do espetáculo desportivo todas as receitas auferidas no evento, discriminando-as detalhadamente. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 9º – No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea “b”, inciso I, do art. 30 desta Lei. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 10 – Não se aplica o disposto nos §§ 6º ao 9º às demais associações desportivas, que devem contribuir na forma dos incisos I e II deste artigo e do art. 23 desta Lei. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 11 – O disposto nos §§ 6º a 9º aplica-se à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional e que se organize na forma da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. (parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

§ 12 – (VETADO) (Lei nº 10.170, de 29/12/2000)

§ 13 – Não se considera como remuneração direta ou indireta, para os efeitos desta Lei, os valores despendidos pelas entidades religiosas e instituições de ensino vocacional com ministro de confissão religiosa, membros de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa em face do seu mister religioso ou para sua subsistência desde que fornecidos em condições que independam da natureza e da quantidade do trabalho executado. [Parágrafo acrescentado pela Lei nº 10.170, de 29/12/2000.]

Percebe-se que a antiga contribuição social sobre a folha de salários assumiu estrutura muito mais complexa e abrangente.

Abandonando, por ora, a contribuição referida no inciso II do artigo 22 (destinada ao financiamento do seguro contra acidentes do trabalho), que será objeto de considerações mais adiante, é possível identificar, pelo menos para as empresas em geral (casos particulares como associações desportivas como clubes de futebol, entidades promotoras de espetáculos, empresas rurais etc. não serão objeto de análise), três espécies distintas de contribuição social:

- a) a primeira, incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados e trabalhadores avulsos;
- b) a segunda, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais;
- c) a terceira, incidente sobre a prestação de serviços das cooperativas de trabalho, a cargo do tomador.

São três contribuições com critérios de formação normativa distintos, que merecem, por isso, uma análise isolada.

A primeira contribuição (artigo 22, I, Lei nº 8.212/91), afóra a questão dos trabalhadores avulsos, é a mesma já prevista na primitiva redação do artigo 195, I, da Constituição Federal. A diferença está na redação do dispositivo que se reporta às parcelas que compõem “as remunerações pagas a empregados”, que, em última análise, é o próprio conceito de “salário”.

Sendo matéria específica do Direito do Trabalho – ainda que evidente a sua importância para a própria definição da competência tributária –, não será dispensada maior atenção à definição das parcelas que integram o conceito de salário. É suficiente – e apropriada – a utilização de um rol negativo. Ou seja, a partir da definição de salário (já elaborada neste trabalho), é possível apontar, casuisticamente, aquelas que, por fugirem à definição, não podem ser incluídas em tal conceito. Nesse particular, é elucidativo o rol do artigo 214, § 9º, do Decreto nº 3.048/99:

- a) a ajuda de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta, nos termos da Lei nº 5.929/73;
- b) a parcela in natura recebida de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321/76;
- c) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da CLT;
- d) as indenizações, como a compensatória de 40% do montante depositado no FGTS; a indenização por tempo de serviço, anterior a 05/10/88, do empregado não optante pelo FGTS; a indenização por despedida sem justa causa do empregado nos contratos por prazo determinado, conforme estabelecido no art. 479 da CLT; a indenização do tempo de serviço do safrista, quando da expiração normal do contrato, conforme disposto no art. 14 da Lei nº 5.889/73;
- e) indenização relativa a incentivo à demissão;
- f) aviso prévio indenizado;
- g) indenização por dispensa sem justa causa no período de trinta dias que antecede a correção salarial a que se refere o art. 9º, da Lei nº 7.238/84;
- h) indenizações previstas nos artigos 496 e 497 da CLT;
- i) abono de férias na forma dos artigos 143 e 144 da CLT;
- j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;
- l) licença-prêmio indenizada; e
- m) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei;
- n) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- o) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;
- p) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% da remuneração mensal do empregado;
- q) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494/77;
- r) a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- s) o abono do PIS/PASEP;
- t) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego;
- u) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;
- v) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os artigos 9º e 468 da CLT;
- x) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos,

- óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;
- z) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;
- aa) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas;
- bb) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;
- cc) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais;
- dd) o valor da multa paga ao empregado em decorrência da mora no pagamento das parcelas constantes do instrumento de rescisão do contrato de trabalho, conforme previsto no § 8º, do art. 477, da CLT;
- ee) o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança, quando devidamente comprovadas as despesas;
- ff) o reembolso babá, limitado ao menor salário-de-contribuição mensal e condicionado à comprovação do registro na CTPS da empregada, do pagamento da remuneração e do recolhimento da contribuição previdenciária, pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança;
- gg) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os artigos 9º e 468, da CLT.

Uma parcela que já havia suscitado muita polêmica, ainda na vigência da Lei nº 7.787/89, era a do 13º salário (ou gratificação natalina). Dizia-se que a gratificação natalina, por não ter natureza salarial, não poderia sofrer a incidência da correspondente contribuição social.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 260.922/SC, o ministro Marco Aurélio de Mello, recusou a natureza salarial dessa gratificação, sob o argumento de que “se o prestador dos serviços for despedido por justa causa, dá-se a perda do direito à gratificação natalina proporcional. Indaga-se: em nosso sistema pátrio, considerados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, temos a perda de salário, propriamente dito, pela resolução do contrato, pela resolução da relação jurídica? Não”. E assim conclui: “No caso, não se tratando de salário *stricto sensu*, não há como concluir pela incidência do disposto no inciso I do artigo 195. A criação da nova

contribuição social há de resultar de lei, observando-se o que está em um outro parágrafo desse mesmo artigo – o 4^o.²⁴⁹

No entanto, não há nenhuma inconstitucionalidade na inclusão da parcela referente ao 13º salário, no cômputo do valor da chamada “folha de salários”.

Desde 1965, em razão da Lei nº 4.863, a contribuição previdenciária incidia sobre essa parcela, à base de 1,2% incidente sobre o salário de contribuição dos segurados. O advento da Lei nº 7.787/89 apenas incorporou essa parcela ao valor do salário de contribuição, fazendo incidir a alíquota de forma englobada. Por sua vez, o § 7º, do artigo 28, determinou que a gratificação natalina passaria a integrar o salário de contribuição, na forma estabelecida em regulamento. O Decreto nº 356/91, seguido de perto pelo Decreto nº 612/92, em seu artigo 37, §§ 6º e 7º, estabeleceu que a contribuição sobre a folha de salários, com a inclusão da parcela referente à gratificação natalina, seria devida quando do pagamento ou crédito da última parcela, ou na rescisão do contrato, sem compensação dos adiantamentos pagos, mediante aplicação em separado da tabela que define as alíquotas do tributo.

Posteriormente, a matéria foi novamente tratada pela Lei nº 8.620/93 que modificou a Lei nº 8.212/91 nessa parte. Por força do artigo 7º, o recolhimento da contribuição correspondente ao 13º salário deve ser efetuado até o dia 20 de dezembro ou no dia imediatamente anterior em que haja expediente bancário. Essa contribuição incide sobre o valor bruto do 13º salário, com aplicação em separado das alíquotas estabelecidas nos artigos 20 e 22 da Lei nº 8.212/91.

Acerca da natureza jurídica da gratificação natalina, Arnaldo SÜSSEKIND leciona que

...é, inquestionavelmente, de natureza salarial. Nem seria necessário, para assim concluir, que a mencionada lei aludisse, como o fez, a ‘gratificação salarial’ (art. 1º). É que o § 1º, do art. 457 da CLT, ao enumerar os elementos componentes do salário, inclui expressamente as gratificações ajustadas. ‘Portanto, se a lei impõe ao empregador o pagamento da gratificação natalina, nos termos em que a estabelece, é evidente que essa

²⁴⁹ Recurso Extraordinário n. 260.922-6/SC, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator originário Ministro Marco Aurélio de Mello e Relator para o acórdão Ministro Maurício Corrêa, acórdão publicado no DJ, de 20/10/2000, p. 128.

obrigação e o correspondente direito do empregado passam a integrar todos os contratos de trabalho, consoante o preceituado no art. 444 da Consolidação. ‘Nem se diga, para refutar a natureza salarial da gratificação instituída pela Lei nº 4.090, que ela não corresponde a contraprestação de serviço, pois, na verdade, é devida ao empregado em proporção ao tempo trabalhado em cada ano, antecipando-se o seu pagamento, se despedido injustamente.’²⁵⁰

Do mesmo modo, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), emprestando natureza salarial ao 13º salário, determinou que é computável a gratificação de Natal para efeito de cálculo de indenização (Enunciado nº 148).

Ora, se a gratificação natalina, denominada décimo terceiro salário, tem natureza salarial, não é injurídica sua inclusão na hipótese de incidência da contribuição social incidente sobre a folha de salários, porque atende de forma perfeita o desígnio constitucional. No julgamento, anteriormente referido, em que o ministro Marco Aurélio de Mello pugnava pela inconstitucionalidade da norma que fazia incidir a contribuição sobre a parcela da gratificação natalina, o Supremo Tribunal Federal sufragou posição contrária, dizendo que “a natureza da gratificação natalina é remuneratória e integra, para todos os efeitos, a remuneração do empregado, conforme estabelece a Súmula 207 do Supremo Tribunal Federal”²⁵¹.

Essa posição também foi assumida pelo Superior Tribunal de Justiça, para quem,

...definida a natureza jurídica da gratificação natalina como sendo de caráter salarial, sua integração ao salário de contribuição para efeitos previdenciários é legal, não podendo, pois, a empresa eximir-se da obrigação tributária em questão. Inteligência da Súmula 207 do Supremo Tribunal Federal, que assim expressa: ‘As gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário’²⁵².

²⁵⁰ SÜSSEKIND. A. **Instituições de direito do trabalho**. v. 1. 10. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1987. p. 363.

²⁵¹ Recurso Extraordinário n. 260.922-6/SC, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator originário Ministro Marco Aurélio de Mello e Relator para o acórdão Ministro Maurício Corrêa, acórdão publicado no DJ, de 20/10/2000, p. 128.

²⁵² Recurso Especial n. 165.946/SP, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro José Delgado. Revista do Superior Tribunal de Justiça, v. 113, p. 94.

A segunda contribuição, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, de uma certa forma, corresponde àquela instituída pela Lei Complementar nº 84/96 e revogada pela Lei nº 9.876/99. Com efeito, o inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 determina que as empresas estão sujeitas ao recolhimento de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestem serviços.

Em seu aspecto estrutural, essa modalidade de contribuição não discrepa daquela referente à folha de salários. A diferença reside na natureza das remunerações feitas pela empresa que, agora, não decorrem de uma relação de emprego, mas sim de uma relação de natureza civil, pela prestação de serviços por contribuintes individuais.

Nesse caso estão o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração (alínea “f” do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91). Da mesma forma, quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego (alínea “g” do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91).

Da mesma forma que a folha de salários, essas remunerações – de natureza “operacional” ou “não-operacional” – constituem despesa, a depender de seu relacionamento com as atividades principais ou acessórias que são o objeto da empresa.

Assim, pode-se afirmar que o critério material da contribuição social, nessa segunda modalidade, é “ter despesas com serviços prestados por contribuintes individuais”.

Por fim, a terceira modalidade é a que impõe às empresas tomadoras de serviço a obrigação de recolher 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

É manifesto o intuito do legislador de reviver a contribuição que fora instituída pela Lei Complementar nº 84/96 que, no artigo 1º, II, impunha uma obrigação, a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de 15% do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

A diferença significativa em relação a esse regime é que a Lei nº 9.876/99 direcionou a obrigação para a empresa tomadora do serviço e não para a própria cooperativa. Além disso, alterou profundamente a base de cálculo, tomando agora o valor do serviço e não o valor total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços.

De qualquer sorte, entre a Lei Complementar nº 84/96 e a Lei nº 9.876/99 pôde-se experimentar um sistema intermediário, nos termos da Lei nº 9.711/98, que promoveu diversas alterações na Lei nº 8.212/91, dando nova redação ao artigo 31, que passou a ser assim redigido:

Art. 31 – A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.

§ 1º – O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.

§ 2º – Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.

§ 3º – Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º – Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I – limpeza, conservação e zeladoria;

II – vigilância e segurança;

III – empreitada de mão-de-obra;

IV – contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

§ 5º – O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante.

Como se depreende dessa modificação, ficou estabelecido que as empresas que prestam serviços mediante cessão de mão-de-obra (colocando em empresa contratante segurados que realizem serviços contínuos) ficaram obrigadas a destacar na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços o valor correspondente a 11% sobre o valor bruto, o qual poderia ser utilizado para compensação com a contribuição social incidente sobre a folha de salários de segurados a seu serviço. Esse valor destacado, por sua vez, deveria ser retido pela empresa contratante, a qual assumia a responsabilidade pelo seu recolhimento.

Tratou-se, pois, de estabelecer um mecanismo de substituição tributária, tal como consagrado no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. Pela redação desse dispositivo, vê-se que foi criada a possibilidade de atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato deva ocorrer posteriormente. Além disso, assegurou-se a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato jurídico presumido, por meio da compensação com a contribuição incidente sobre a folha de salários.

Em que pesem as considerações acerca da inconstitucionalidade do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, especialmente em face da violação do princípio da capacidade contributiva, é certo que o Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, já reconheceu a constitucionalidade da substituição tributária.

De fato, no Recurso Extraordinário nº 213.396-5/SP, o Supremo Tribunal Federal afastou as diversas objeções levantadas pela doutrina. Obviamente, este não é

o momento para expor as várias razões que levaram o STF a admitir a substituição tributária no direito brasileiro. É de salientar apenas um trecho do voto do ministro Ilmar Galvão, que resume bem o entendimento do tribunal:

A substituição tributária, entretanto, observa o próprio Hamilton Dias de Souza (op. e loc. cit.), é mecanismo de origem antiga, remontando ao sistema impositivo vigente na Europa, no fim do século XVIII, adotado como forma de alargar a sujeição passiva tributária. Sua utilização foi sempre justificada pelos doutrinadores, sendo apontadas, de forma uníssona por juristas do mundo inteiro, suas finalidades e vantagens. Para o conceituado tributarista, muito se tem discutido sobre a natureza jurídica da substituição, anotando Héctor Villegas que as realidades legislativas conduzem a que o jurista tributário não tenha, às vezes, outro remédio senão ser pragmático. Além da finalidade arrecadatória, permite o instituto seja alcançada maior justiça fiscal, pela distribuição equitativa da carga tributária que o sistema propicia, ao evitar a sonegação.²⁵³

Mesmo que o ministro relator se tenha utilizado de razões fortes para sustentar a constitucionalidade da substituição tributária, especialmente a partir do texto de Marco Aurélio Greco, intitulado **Substituição tributária**, vale a pena lembrar que, de longa data, os fins já não justificam os meios.

No entanto, voltando ao tema da retenção do tributo relativo à cessão de mão-de-obra, ocorria um aspecto curioso.

A substituição tributária é típica dos tributos não-cumulativos e plurifásicos, como é o caso do ICMS e do IPI, em que há uma sucessiva translação do ônus financeiro do tributo ao longo da cadeia de circulação, assegurando-se ao substituto o ressarcimento pela própria transferência econômica do encargo ao substituído. É dizer, a substituição pressupõe a exigência prévia de tributo que irá incidir sobre o mesmo bem ou mercadoria em fase posterior, exigindo-se daquele que atua em fase recente o tributo devido em operação tardia.

Porém esse mecanismo impõe um regime inafastável, de modo que o tributo a ser exigido desde já deve ser o mesmo que incidirá em fase futura. O exemplo mais contundente da substituição tributária refere-se ao ICMS, quando o industrial é

²⁵³ Recurso Extraordinário n. 213.396/SP, 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Ilmar Galvão, acórdão publicado no DJ, de 01/12/2000, p. 97.

colocado na condição de responsável pelo imposto devido por todas as fases de distribuição de uma determinada mercadoria. É esta situação que está prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

No entanto não é o que se verifica no caso da contribuição social objeto de análise. Aqui, foi atribuído ao tomador da mão-de-obra o dever de promover a retenção de tributo incidente sobre **o valor da prestação de serviço** de colocação de mão-de-obra, possibilitando a restituição por meio da contribuição social **incidente sobre a folha de salários**. Assim, a Lei nº 9.711/98, ao pretender estabelecer a responsabilidade de sujeito passivo diverso daquele que realiza o fato jurídico tributário futuro, fez incidir a contribuição sobre fato estranho ao conceito de folha de salários.

Em palavras mais diretas, a Lei nº 9.711/98, ao impor a antecipação da contribuição social sobre a folha de salários, instituiu nova espécie tributária, dessa vez incidente sobre a prestação de serviços de colocação ou fornecimento de mão-de-obra.

Ocorre que, como ressaltava Geraldo ATALIBA, na substituição tributária “...a obrigação é estruturada tendo em consideração as características objetivas do fato impositivo implementado pelo contribuinte. O responsável, na verdade, não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação – tão-só é posto, pela lei, no dever de prover o recolhimento de tributo decorrente de fato *provocado ou produzido por outrem*”²⁵⁴. Dessa forma, a admitir que a Lei nº 9.711/98 pretendeu instituir um regime de substituição tributária, há manifesta inconstitucionalidade, pois não são consideradas as características do fato jurídico tributário futuro, mas sim outro ato praticado pelo contribuinte – no caso, a prestação de serviços relativos à colocação ou fornecimento de mão-de-obra.

²⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 90.

Com isso, o que se verificava era a instituição de um novo tributo cuja hipótese de incidência estava reservada à competência municipal, já que a Constituição Federal destinou privativamente aos Municípios a competência para instituir o ISS (artigo 156, III), definidos em lei complementar. Por sua vez, a Lei Complementar nº 56/87, ao definir a lista de serviços, consagra no item 84 a prestação de serviços de “recrutamento, agenciamento, seleção, **colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporários**, inclusive por empregados do prestador de serviço ou por trabalhadores avulsos por ele contratados”.

Em suma, a título de impor uma antecipação da contribuição sobre a folha de salários, a Lei nº 9.711/98 criou nova espécie tributária, sem observar o que dispõe o § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, que remete ao artigo 154, I. Este, por sua vez, autoriza essa inovação, desde que se faça por lei complementar.

A Lei nº 9.876/99, como se pode perceber, esteve a meio caminho entre a Lei Complementar nº 84/96 e a Lei nº 8.212/91, na forma estabelecida pela Lei nº 9.711/98.

Com efeito, tal como fizera a Lei Complementar nº 84/96, a Lei nº 9.876/99 instituiu contribuição a cargo das cooperativas de trabalho. Ao mesmo tempo, mudando o esquema primitivo da Lei Complementar nº 84/96, a Lei nº 9.876/99 afastou a incidência sobre as importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem e, tal como fez a Lei nº 9.711/98, determinou que a contribuição incidisse sobre o valor bruto da prestação de serviços pela cessão de mão-de-obra.

Ou seja, a Lei nº 9.876/99 acabou por criar uma contribuição social sem qualquer esboço constitucional, mesmo após as modificações operadas pela Emenda Constitucional nº 20/98.

De fato, como já foi salientado, a referida emenda deferiu competência à União (afora a receita ou o faturamento e o lucro) para instituir contribuição social sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho”. Não há nenhuma

referência à prestação de serviços (ainda que seja pela cessão de mão-de-obra) no âmbito de competência das contribuições sociais para a seguridade social. Como salientam Luís Ricardo Marcondes MARTINS e Roberto Eiras MESSINA, “A nova contribuição social ao incidir sobre o valor bruto das notas fiscais de serviços prestados pelas cooperativas, tributa também os insumos e outras despesas que estejam porventura incluídas no preço, criando, também desta feita, indevidamente, uma nova hipótese de incidência tributária”²⁵⁵.

O contrato de trabalho temporário, regulado pela Lei nº 6.019/74, ocorre quando um fornecedor, por meio de um contrato, adquire o direito às prestações que o trabalhador deverá realizar em favor de um terceiro, o tomador da mão-de-obra. O contrato de trabalho, nestes casos, somente fica configurado entre a empresa fornecedora e os empregados que contrata. Entre a empresa tomadora e o trabalhador fornecido não há nenhuma relação jurídica de trabalho. Nas palavras de Mascaro NASCIMENTO,

Temporário é aquele que presta serviços para uma empresa de locação de trabalho temporário. E esta é a empresa que cede serviços para outras, de modo que o trabalhador temporário está subordinado imediatamente à empresa de trabalho temporário da qual recebe a remuneração pela atividade desenvolvida no âmbito de interesse do ‘tomador’ ou ‘cliente’ da empresa de trabalho temporário. Com essas características o trabalhador temporário não pode ser confundido com empregado, uma vez que existem peculiaridades jurídicas no tipo de relação que mantém. Há mais de uma relação direta entre empresa cliente e empresa de trabalho temporário e que é disciplinada pelo direito civil como todo contrato de locação de serviços entre duas ou mais empresas. Mas há a relação de trabalho cujo liame jurídico se estabelece entre o trabalhador e a empresa de trabalho temporário.²⁵⁶

O Tribunal Superior do Trabalho já decidiu, no Recurso de Revista nº 30.135/91-RS, relator ministro Almir Pazzianotto Pinto, que, no contrato de locação

²⁵⁵ MARTINS, L.R.M.; MESSINA, R.E. Inconstitucionalidades e ilegalidades da lei 9.876/99 relativas às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de administradores/avulsos/autônomos e cooperativas de trabalho e adicional de 2,5% exigido das entidades fechadas de previdência privada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 33, p. 115, jul./ago. 2000.

²⁵⁶ NASCIMENTO, A.M. **Curso de direito do trabalho**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 254-255.

de serviços, o locatário não é o empregador dos empregados admitidos e assalariados pela empresa prestadora de serviços, nem responsável pelos débitos trabalhistas desse locador²⁵⁷.

Portanto, não havendo relação de emprego ou mesmo de trabalho, os pagamentos efetuados pela tomadora às empresas cedentes de mão-de-obra não podem ser abrangidos pelo conceito constitucional de folha de salários ou de rendimentos decorrentes do trabalho (artigo 195, I, “a”, Constituição Federal). Vê-se, enfim, que não é razoável que se cometa o equívoco de incluir pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, pois a Constituição Federal fala em pagamento “a pessoa física” que preste serviços às empresas.

4.2.1.2 Critério espacial

Barros CARVALHO tem alertado, como foi visto na exposição sobre critério espacial, que nem sempre as regras jurídicas trazem expressos os lugares em que o fato deve ocorrer para ser apto a desencadear uma relação jurídica. Muitas vezes, essa indicação é apenas implícita, ainda que sempre haja “...um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo”²⁵⁸.

A partir daí, classifica os tributos, com base no critério espacial, da seguinte forma:

- hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadeará seus efeitos peculiares.²⁵⁹

²⁵⁷ Acórdão publicado no DJU, de 18/12/92, p. 24.652.

²⁵⁸ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 169.

²⁵⁹ *Ibid.*, p. 170-171.

A contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho se ajusta a essa última espécie de tributos, pois, tendo sido atribuída a competência à União e não havendo indicação expressa de uma área específica para verificação do fato tributário, seu critério espacial será todo o território nacional. Desse modo, em qualquer lugar do território nacional em que se verificar a despesa com folha de salários e com os demais rendimentos do trabalho nascerá a relação jurídica referente à presente contribuição social.

4.2.1.3 Critério temporal

É modelar também a classificação jurídica dos tributos, com base no critério temporal das hipóteses tributárias, proposta por Barros CARVALHO. Recusando a antiga divisão dos fatos geradores em instantâneos e complexivos, Barros CARVALHO propõe a divisão das hipóteses tributárias em duas espécies:

- que definem (expressa ou implicitamente) o momento de ocorrência do fato jurídico tributário;
- que não definem momento específico, podendo acontecer em qualquer circunstância de tempo.²⁶⁰

A contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho se ajusta àquela primeira espécie, pois a folha de salário, por ser um somatório, só é passível de conhecimento após o transcurso de um período definido normativamente.

A propósito, a Lei nº 8.212/91, no artigo 22, I, dispunha que a contribuição incidiria sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados. Assim, ao estabelecer o período mensal para apuração da folha de salários, fixou o último dia de cada mês como o critério temporal dessa contribuição. Desse modo, somente no último dia de cada mês é que se

²⁶⁰ CARVALHO, *Teoria da norma tributária*, p. 86.

considera ocorrido o fato jurídico tributário. O mesmo raciocínio vale para a contribuição incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título aos segurados contribuintes individuais que prestem serviços às empresas, pois a própria Lei nº 8.212/91 tratou de fixar a grandeza como um somatório verificado no “decorrer do mês” (artigo 22, III).

De salientar que é irrelevante para a incidência da contribuição que o salário tenha sido efetivamente pago.

Ao ser analisado o critério material da hipótese de incidência da contribuição, foi dito que ele se configurava quando o empregador incorresse em despesa pela utilização de serviços decorrentes de relação empregatícia. Também foi dito que, adotando a legislação brasileira na escrituração contábil e fiscal o regime de competência, é irrelevante que a despesa (no caso com a folha de salários) seja efetivamente paga. De fato, no caso da folha de salários e dos demais rendimentos do trabalho, basta a utilização da mão-de-obra, a qual gera uma obrigação e, de forma correspondente, uma despesa para a empresa.

4.2.2 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência

4.2.2.1 Determinação subjetiva

O vínculo jurídico que nasce da ocorrência do fato tributário tem caráter relacional, pois sempre haverá duas pessoas diversas atuando nos pólos da obrigação tributária. O sujeito ativo é o credor da obrigação, revelando-se como o titular da prestação que é objeto da relação jurídica tributária, enquanto o devedor recebe o nome de sujeito passivo.

Apesar da redação do artigo 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo não se confunde, necessariamente, com o titular da competência tributária para instituir o tributo. É manifesta a confusão conceptual ao equiparar competência tributária e capacidade tributária ativa. Competência tributária diz respeito ao

exercício da função legiferante do Estado, inovando a ordem jurídica pela instituição do tributo. Já capacidade tributária ativa “...se correlaciona exatamente com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e, que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária”²⁶¹.

Essa distinção assume particular relevância no caso das contribuições especiais, visto que oferecem como ponto característico a afetação do produto de sua arrecadação a fins específicos, o que tem levado a doutrina a reclamar uma parafiscalidade²⁶² necessária, no caso das contribuições sociais.

O artigo 33, da Lei nº 8.212/91 atribui ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a atribuição de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11; e ao Departamento da Receita Federal (DRF) a atribuição de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do artigo 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Ou seja, o INSS é sujeito ativo das seguintes contribuições sociais: das empresas, as incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; dos empregadores domésticos e dos trabalhadores, as incidentes sobre o seu salário de contribuição.

Quanto ao sujeito passivo, já foi discutido no item 4.1 deste capítulo que, após a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 e sua respectiva implementação pela Lei nº 9.876/99, deixou de ter relevância a discussão acerca da qualidade de empregador para que as contribuições sociais fossem exigidas. Dessa forma, o sujeito passivo já não carece de uma qualidade especial, bastando que seja efetivamente uma empresa.

²⁶¹ CARRAZZA, **O sujeito ativo da obrigação tributária**, p. 31.

²⁶² O conceito de parafiscalidade já foi discutido com maior cuidado no capítulo 2.

4.2.2.2 Determinação quantitativa

Para a quantificação do conteúdo da obrigação de natureza tributária, faz-se necessária a concorrência de duas grandezas: a base de cálculo e a alíquota. Aquela, como a grandeza localizada na consequência da regra-matriz tributária, cuja função principal é dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, e esta, a alíquota, como o fator que deve ser conjugado à base calculada, a fim de permitir a individualização exata do valor da prestação tributária.

A determinação quantitativa da contribuição social sobre a folha de salários e dos demais rendimentos do trabalho já foi revelada, de alguma forma, pela análise de seu critério material, definido como o somatório de toda a obrigação assumida pelo empregador em relação às pessoas que lhes prestem serviços de natureza empregatícia ou decorrente do trabalho.

Foi dito que em um mesmo item a lei reuniu três espécies de contribuições sociais:

- a) a primeira, incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados e trabalhadores avulsos;
- b) a segunda, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais;
- c) a terceira, incidente sobre a prestação de serviços das cooperativas de trabalho, a cargo do tomador.

Foi demonstrado também que essa última modalidade não encontra guarida no texto constitucional, por extrapolar os conceitos de salário e mesmo de “demais rendimentos do trabalho”, incidindo sobre a prestação de serviço sem que sua instituição ocorresse por meio de lei complementar.

Por essa razão serão analisadas as determinações quantitativas apenas das duas primeiras espécies.

Pois bem. A base de cálculo da primeira contribuição decorre de sua própria hipótese de incidência, sendo exatamente o seu dimensionamento. Com efeito, incidindo sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados e trabalhadores avulsos, a base de cálculo será o montante que lhe é correspondente. A alíquota, tal como definida em lei, é de 20%.

Da mesma forma, a contribuição incidente sobre a despesa decorrente do total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais terá como base de cálculo o somatório dessas remunerações. A alíquota correspondente é de 20%.

Ainda quanto à determinação quantitativa, é interessante analisar a elevação da alíquota da contribuição incidente sobre pagamentos efetuados a administradores, avulsos e trabalhadores autônomos na passagem da Lei Complementar nº 84/96 para a Lei nº 9.876/99.

MARTINS e MESSINA sustentam a inconstitucionalidade da elevação da alíquota sob o argumento de que “O art. 9º da Lei 9.876/99 não poderia revogar a LC 84/96 pois a própria Constituição Federal, em seu art. 59, que trata do processo legislativo, elencou a ordem hierárquica dos veículos normativos, sendo certo que as leis complementares estão acima das leis ordinárias, e subordinadas somente à própria Constituição”²⁶³.

No entanto, a solução do problema não passa pela teoria da hierarquia constitucional das normas.

Questão semelhante já foi experimentada, em relação à contribuição social sobre o faturamento (COFINS). A referida contribuição social foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91 e, por ocasião da análise de sua constitucionalidade, ficou firmado pelo Supremo Tribunal Federal que para a sua instituição não era necessária a utilização da lei complementar, haja vista que as contribuições para a seguridade

²⁶³ MARTINS & MESSINA, *op. cit.*, p. 120.

social previstas no artigo 195 da Constituição Federal não precisam atender ao que dispõe o artigo 146, III, *a*, do Texto, que se refere apenas a impostos. E o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 146.733, “que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos” (trecho do voto do ministro Moreira Alves, relator da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1-1/DF). Assim, por se tratar de contribuição social – e não de imposto – a COFINS “poderia ser instituída por lei ordinária”. O ministro Carlos Velloso deixou bem evidenciado que “esta lei é, no ponto, materialmente ordinária, quer dizer, não é, materialmente, lei complementar, dado que o art. 56 do ADCT não exige lei complementar para a instituição dessa contribuição”²⁶⁴.

No Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, o Supremo Tribunal Federal também asseverou que

as contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do § 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF, art. 195, § 4º; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, ‘a’).²⁶⁵

Portanto, é a partir dessas premissas que a questão deve ser analisada.

Já foi esclarecido que a Lei Complementar nº 84/96 foi editada com o fim de suprir o vazio deixado pela declaração de inconstitucionalidade das Leis nº 7.787/89 e 8.212/91, na parte em que instituíam contribuição social incidente sobre as remunerações de administradores, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos.

²⁶⁴ Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, acórdão publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

²⁶⁵ Recurso Extraordinário n. 138.284/CE, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Carlos Velloso, acórdão publicado no DJ, de 28/08/92, p. 13.456 e RTJ 143, p. 313.

Para tanto, o legislador infraconstitucional lançou mão da competência residual prevista no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, o qual está a exigir a veiculação por meio de lei complementar.

No entanto, a Lei nº 9.876/99 não tem o mesmo fundamento de validade. Ou seja, esta lei não busca esteio na competência residual da União para a instituição de novas contribuições sociais. Ao contrário, a contribuição sobre a remuneração de contribuintes individuais decorre de autorização expressa do Texto, a partir da nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Alinhando-se com o entendimento do Supremo Tribunal Federal que dispensa a prévia definição dos “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (artigo 146, III, “a”, Constituição Federal) para as contribuições sociais, é certo que para o exercício da competência alargada pela Emenda Constitucional nº 20/98 não é necessária a utilização da lei complementar.

Entre a lei complementar e a lei ordinária não há, propriamente, hierarquia, mas sim divisão, constitucionalmente criteriosa, de competência. Assim, mister se faz que a Constituição Federal determine expressamente o assunto que será objeto de regulamentação por esta forma de ato legislativo (aspecto material). No presente caso, já se falou que a Carta Magna não reservou a instituição das contribuições sociais previstas em seu artigo 195 à disciplina exclusiva de lei complementar.

No caso sob discussão, pois, não havia qualquer impedimento a que a Lei nº 9.876/99 promovesse a revogação da Lei Complementar nº 84/96, pois a contribuição instituída por essa última passou a ter tratamento expreso no artigo 195, I, da Constituição Federal, retirando, pois, o caráter residual da competência da União. Já não sendo necessário o trato por meio de lei complementar, tampouco há qualquer impedimento para que a contribuição seja, agora, instituída e alterada por lei ordinária.

Por fim, ainda no campo da determinação quantitativa, merece análise a questão do estabelecimento de alíquota diferenciada (majorada) para um determinado setor da atividade econômica. Trata-se da fixação do adicional de 2,5% sobre a base

de cálculo definida nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, para bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

Este tratamento diferenciado já ocorria na vigência da Lei nº 7.787/89, previsto no artigo 3º, § 2º.

Apreciando essa questão ao tempo da Lei nº 7.787/89, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região firmou entendimento de que não resultaram abalados os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva, em vista da imposição de uma alíquota diferenciada, pelo estabelecimento de um adicional à contribuição social sobre a folha de salários, pois que o agravamento de alíquota é providência ajustada ao ordenamento jurídico que resulta de decisão política do legislador: “Finalmente, quanto à isonomia, não é preciso sequer lembrar que não se pode tratar igualmente os desiguais, e isso pela simples razão de que, no caso concreto, como se viu, o legislador constitucional determinou, expressamente, um tratamento de equidade, e não de isonomia”²⁶⁶. No mesmo sentido decidiu o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, dizendo que “o adicional de 2,5% à contribuição previdenciária (artigo 3º, § 2º da Lei nº 7.787/89), incidente sobre a folha de salários, exigida de instituições financeiras ou bancos comerciais, está em sintonia com os princípios constitucionais da isonomia e capacidade contributiva (CF, artigo 145, § 1º)”²⁶⁷.

²⁶⁶ Extraído do voto do Relator, Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, na Apelação em Mandado de Segurança nº 90.04.25919-8/RS, acórdão publicado no DJU de 19/05/93, p. 18.558.

²⁶⁷ Apelação Cível nº 93.03.105976/SP, 2. Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relatora Juíza Eva Regina (substituta), publicada no DJU, de 11/10/95, p. 69.519.

Esta questão também foi objeto de discussão no **Caderno de Pesquisas Tributárias** nº 17, tendo sido dirigida aos debatedores a seguinte pergunta: “Havendo identidade de benefícios, é constitucional a previsão de alíquotas mais elevadas para a contribuição sobre o lucro e a folha de salários devida por contribuintes pertencentes a determinados setores da atividade econômica?”²⁶⁸.

Aqueles que deram resposta negativa sustentaram que

...poderia, eventualmente, justificar-se discriminação dos montantes das contribuições para a seguridade social em função da diversidade de custos que o exercício das correspondentes atividades possa exigir, ainda que para a obtenção do mesmo benefício. (...) Daí que, ao nosso ver, embora se possa tratar de pessoas integrantes de uma mesma categoria, e de benefícios idênticos para todas elas, havendo diferenças de custos para o mesmo tipo de atendimento em virtude das condições gerais próprias de cada situação, poderia ser razoável cobrar contribuições mais elevadas aos trabalhadores e aos empregados em atuação nas plataformas marítimas do que aos que operam em terra. Mas, apenas pelo fato de certas atividades econômicas serem relativamente mais lucrativas do que outras, não nos parece que se possa discriminar as contribuições devidas por empregadores incluídos numas e em outras se o custo (inclusive o correspondente ao montante indicado pelo cálculo atuarial como necessário à manutenção da atividade) for o mesmo.²⁶⁹

Outros ainda argumentaram que

...o tratamento mais severo, no plano da contribuição de seguridade social, dependeria de um evento relevante que justificasse a disparidade de tratamento. Assim, por exemplo, uma certa categoria poderia apresentar uma necessidade mais intensa de acesso aos benefícios da seguridade social. Não se admite, porém, a imposição de tratamento mais grave ou mais atenuado apenas pela simples arbitrariedade do legislador. A intenção de arrecadar mais ou melhor não basta para punir ou premiar²⁷⁰.

Ou seja, não é constitucional que a distinção se efetive

...em função do setor da atividade econômica desenvolvida. Tratar-se uma instituição financeira de modo mais gravoso do que uma empresa industrial representa uma distinção incompatível com o sistema constitucional desde que a distinção derive, exclusivamente, de um contribuinte ser caracterizado como ‘instituição financeira’ e outro, não.²⁷¹

²⁶⁸ MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. vii.

²⁶⁹ CANTO, G. de U.; SOUZA, A.C.G. & FONSECA, M.B. da. *Contribuições Sociais*. In: MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. 66-67.

²⁷⁰ JUSTEN FILHO, M. *Contribuições Sociais*. In: MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. 169.

²⁷¹ JUSTEN FILHO, *Contribuições Sociais*, p. 170.

Gustavo Miguez de MELLO é da mesma opinião e ressalta que “...a diferença de setor não representa por si mesma, diferença de capacidade econômica”²⁷².

No entanto, a questão merece um enfoque diverso.

No caso sob exame, a Lei nº 8.212/91, tal como fizera a Lei nº 7.787/89 e também o faz a Lei nº 7.689/88, fixou alíquotas mais elevadas para as contribuições previstas nas alíneas “a” e “c” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Com isso, criou uma situação de desigualdade entre contribuintes, tomando como critério de distinção o setor da economia em que atuam.

A discriminação e o conseqüente tratamento jurídico distinto não são abominados pelo ordenamento jurídico, que, ao contrário, os consagra. A grande dificuldade, no entanto, reside na eleição dos critérios legítimos que sirvam de fundamento para a instituição de regimes jurídicos diversos. Para Celso Antônio Bandeira de MELLO, a função precípua da lei

...reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. Donde, a algumas são deferidos determinados direitos e obrigações que não assistem a outras, por abrigadas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos.²⁷³

Ocorre que, no cumprimento dessa tarefa, deve o legislador atender aos limites constitucionais a que está adstrito e estar ciente de que, como ressalta Bandeira de MELLO, o ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de “...correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado”²⁷⁴.

²⁷² MELLO, G.M. de., *op. cit.*, p. 510.

²⁷³ MELLO, C.A.B. de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 12-13.

²⁷⁴ *Ibid.*, p. 21.

O que necessita ser investigado é a existência ou não de justificativa racional para,

...à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada. (...) Em síntese: a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada.²⁷⁵

Pois bem. O princípio da igualdade foi albergado pelo texto constitucional de forma genérica (artigo 5º, *caput*), ao dispor que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”; e de forma específica em matéria tributária, no artigo 150, II, vedando a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Trata-se de princípio voltado não só ao aplicador da lei, como também, e na mesma medida, ao próprio legislador infraconstitucional, de modo que a lei não seja fonte de privilégios, em detrimento de determinados grupos. No entanto, é patente que essa igualdade formal não se verifica no campo social, em que as pessoas se apresentam substancialmente diferentes. Dessa diferença substancial podem advir tratamentos legais diversos, sem que com isso reste violado o indigitado princípio.

Dizem os autores que atribuem a pecha de inconstitucionalidade à discriminação de alíquotas que o critério do setor da atividade econômica não é justificador para a atribuição de regimes jurídicos distintos. No entanto, é visível que entre o comércio e a indústria, de um lado, e o setor financeiro, de outro, há distinções

²⁷⁵ MELLO, *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 38-39.

de tamanha envergadura que é lícito afirmar que a dispensa de regimes jurídicos idênticos terminará por acarretar ferimento explícito ao princípio da igualdade. Não se pode afirmar, portanto, que se encontram em situação equivalente, sendo inegável a disparidade da posição jurídica de um e de outro. É dizer: na hipótese, a lei tomou um determinado critério diversificador e elegeu-o como suficiente para aplicar-lhe regime jurídico-tributário diverso. A questão, pois, não está na negação da diferença, mas sim na análise da possibilidade de eleger esse critério como fator de discrimen.

Em suma: qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos à isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia? Só respondendo a estas indagações poder-se-á lograr adensamento no preceito, de sorte a emprestar-lhe cunho operativo seguro, capaz de converter sua teórica proclamação em guia de uma *praxis* efetiva, reclamada pelo próprio ditame constitucional.²⁷⁶

De fato, a Constituição Federal, ao estabelecer os objetivos de organização da seguridade social, determina a equidade na forma de participação no custeio (artigo 194, parágrafo único, item V).

Os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, pela própria natureza de sua atividade empresarial, não têm faturamento elevado – ou mesmo se pode dizer que não têm faturamento. Esse fato impôs a sua desoneração da contribuição a que se refere a alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, por força do que dispõe o parágrafo único do artigo 11 da Lei Complementar nº 70/91:

²⁷⁶ MELLO, *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 11.

Art. 11 – Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do artigo 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único – As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta Lei Complementar. (O grifo não consta do original.)

Ou seja, a dispensa do pagamento da contribuição incidente sobre o faturamento – para que fique assegurada a equidade a que já se fez referência – deve vir acompanhada de um aumento das demais contribuições sociais destinadas à seguridade social. É justamente a diferença encontrada no faturamento que justifica a atribuição de regime também diverso para as contribuições sobre a folha de pagamentos e sobre o lucro. Essa disparidade econômica permite ao legislador (ou, antes, impõe) consagrar regimes tributários também diversos, a fim de compensar as desigualdades. A isonomia tributária impõe ações afirmativas, a fim de contornar as desigualdades. E isso foi perfeitamente obtido no que se refere às contribuições sociais. No caso, não há castigo de um setor da atividade econômica, mas sim discriminação, de natureza jurídica e política, razoavelmente justificada.

É de salientar, porém, que a Emenda Constitucional nº 20/98 acrescentou o § 9º ao artigo 195 da Constituição Federal, dispondo que “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”, o que põe fim à discussão.

4.3 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO

4.3.1 Breve Panorama

Já foi exposto o modelo de financiamento da seguridade social no Brasil adotado pela Constituição Federal de 1988, a qual atribui o encargo àqueles que, direta ou indiretamente, são os beneficiários de seus programas. Assim, ao lado da parcela advinda dos orçamentos das pessoas políticas, outros recursos serão carreados

por aqueles que estão mais diretamente ligados a esses programas sociais: as empresas e os trabalhadores.

A vinculação das empresas aos sistemas de financiamento de previdência social é tão antiga quanto esta. “No Brasil, a Lei Eloy Chaves já incluía o patrão dentre os contribuintes. E a Constituição de 1934 veio a referi-lo expressamente como um dos responsáveis pelo custeio da previdência social”²⁷⁷. Desde então, o que se tem verificado é a ampliação da base de financiamento com a inclusão de novas grandezas, além da folha de salários. A Constituição Federal de 1988 encerra disposição expressa que impõe a diversidade da base de financiamento (artigo 194, parágrafo único, VI) como um dos objetivos de organização da seguridade social.

É que a participação das empresas no financiamento com base apenas na folha de salários tem a força de premiar o segmento que opta pela substituição da mão-de-obra, em favor da automação. Para contornar esse inconveniente, a Constituição Federal de 1988 elegeu duas grandezas como base da contribuição social: o faturamento e o lucro, deixando ainda uma porta aberta para novas contribuições, além dessas já referidas (artigo 195, § 4º).

A contribuição social sobre o faturamento prevista no artigo 195, I, da Constituição Federal somente foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Entre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a edição dessa lei complementar, a seguridade social foi financiada por outro tributo sobre o faturamento: o Finsocial, originariamente instituído pelo Decreto-Lei nº 1.940/82. É que o artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) manteve, até que a lei dispusesse sobre o artigo 195, I, a arrecadação de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais desse tributo incidente sobre a receita bruta, que o Supremo Tribunal Federal havia considerado como imposto da competência residual da União, na vigência da Carta anterior²⁷⁸.

²⁷⁷ BALERA, Wagner. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 49, p. 112, jul./set. 1989.

²⁷⁸ Recurso Extraordinário n. 103.778/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Cordeiro Guerra, publicado no DJ, de 13/12/85, p. 23.210.

Com o advento da Lei Complementar nº 70/91, o Finsocial deixou de existir (artigo 13 da Lei Complementar nº 70/91), de modo que o quadro do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988 completou-se: sobre o faturamento, a Lei Complementar nº 70/91; sobre o lucro, a Lei nº 7.689/88; e sobre a folha de salários, a Lei nº 7.787/89, posteriormente substituída pela Lei nº 8.212/91.

A constitucionalidade da COFINS foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal por meio da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF. Nessa ocasião, apreciando questão de ordem, o STF reconheceu também a constitucionalidade do novo instrumento de controle de constitucionalidade criado pela Emenda Constitucional nº 3/93, o qual impõe efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo (artigo 102, § 2º, Constituição Federal).

Na ADC nº 1-1/DF, o STF enfrentou as seguintes questões que vinham sendo debatidas pela doutrina acerca da inconstitucionalidade da COFINS: a) a impossibilidade de convivência da COFINS com o PIS; b) o ferimento ao princípio da não-cumulatividade dos impostos da União; c) a atribuição das funções de fiscalizar e arrecadar à Receita Federal; d) a COFINS seria uma nova contribuição, com base na competência residual da União (artigo 195, § 4º, Constituição Federal), o que estaria a reclamar a sua instituição por meio de lei complementar; e) violação do princípio constitucional da anterioridade, visto que o Diário Oficial de 31/12/91 somente circulou no dia 02/01/92²⁷⁹.

²⁷⁹ Algumas dessas questões foram amplamente debatidas no **Caderno de pesquisas tributárias**, v. 17, dedicado, exclusivamente, às **Contribuições sociais**. Duas das quatro questões colocadas aos debatedores foram: “1) Existindo entidade da administração indireta da União que seja responsável pela seguridade social, a atribuição da cobrança, arrecadação e fiscalização a órgão da Administração Direta (para posterior repasse dos recursos à seguridade social) torna inconstitucional sua exigência? Em caso afirmativo, o contribuinte tem legitimidade para argüi-la perante o Judiciário? 2) A instituição das outras fontes de custeio previstas no art. 195, § 4º da C.F. 1988 depende de lei complementar? O caráter ‘não-cumulativo’ ali previsto é o mesmo que o mencionado pela Constituição para o IPI e o ICMS?” (*In*: MARTINS, I.G. da S., **Contribuições sociais**, p. vii). José Eduardo Soares de MELO também trata, à exaustão, essas questões em seu **Contribuições sociais no sistema tributário**.

Afastando esses argumentos contra a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, o STF reafirmou a natureza tributária das contribuições sociais, asseverando que, ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias autônomas.

Assim, a COFINS busca seu fundamento de validade no artigo 195, I, da Constituição Federal, o qual autoriza a instituição de contribuição social sobre o faturamento. Com isso, afastou a pretensa alegação de bitributação com o PIS/PASEP, pois conferiu a cada um desses tributos um fundamento de validade distinto: à COFINS, o artigo 195, I; e ao PIS, o artigo 239, ambos do texto constitucional. Como a incidência de dois tributos sobre a mesma base – o faturamento – decorre de preceito constitucional, a sua instituição poderia ter sido realizada por lei ordinária. Pode-se portanto afirmar que a veiculação por lei complementar não lhe confere a natureza de contribuição social nova, com base no artigo 195, § 4º, da Constituição Federal. Ou seja, a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária, por não tratar de matéria constitucionalmente reservada à lei complementar.

Por não constituir contribuição social nova, a COFINS não se sujeita aos limites fixados pelo artigo 154, I, da Constituição Federal, sendo irrelevante a discussão acerca de sua natureza cumulativa.

O Supremo Tribunal Federal, em relação à atribuição à Receita Federal das funções de arrecadar e fiscalizar a contribuição social sobre o faturamento (artigo 10, LC 70/91), recusou a tese da parafiscalidade necessária, afirmando que basta haver uma destinação específica, sendo irrelevante o modo pelo qual é arrecadada. Para que houvesse uma parafiscalidade necessária, segundo o voto do ministro Moreira Alves, relator do acórdão, seria necessário que “a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as suas etapas, tivesse de ser da

competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social, o que não resulta dos textos constitucionais concernentes à seguridade social”²⁸⁰.

Por fim, o STF afastou a referida violação do princípio constitucional da anterioridade, considerando que para as contribuições sociais vige regra expressa e distinta dos demais tributos. Com efeito, para elas a Constituição Federal fixou regra específica, autorizando a exigência, após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (artigo 195, § 6º), o que foi observado pela Lei Complementar nº 70/91 (artigo 13).

Após a sua criação, a Lei Complementar nº 70/91 foi alvo de algumas alterações, todas elas veiculadas ou por medida provisória ou por lei ordinária (à exceção da Lei Complementar nº 85/96). É o caso, por exemplo, da Lei nº 9.430/96, que revogou isenção ao recolhimento da COFINS, anteriormente prevista na Lei Complementar nº 70/91.

A lei complementar é marcada por dois aspectos que a diferenciam das demais espécies normativas: uma lei só será complementar quando apresentar numeração própria e exigência de *quorum* qualificado (aspecto formal). Além disso, é necessário que a Constituição Federal determine expressamente que o assunto seja regulamentado por esta forma de ato legislativo (aspecto material).

Assim, a falta de um desses aspectos retira à lei o *status* constitucional. No presente caso há de se considerar que a Carta Magna não reservou a instituição das contribuições sociais previstas em seu artigo 195 à disciplina exclusiva de lei complementar.

Com efeito, a Constituição Federal, no artigo 146, enumera as hipóteses que devem ser regulamentadas por lei complementar:

²⁸⁰ Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal, julgando o Recurso Extraordinário nº 150.755-1/PE, do qual foi relator o ministro Sepúlveda Pertence, reconheceu a desnecessidade de utilização da lei complementar para a instituição das contribuições sociais, dizendo:

Conforme já assentou o STF (RE 146.733 e 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, quando compreendidas nas hipóteses do art. 195, I, CF, só se exigindo lei complementar, quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, art. 195, § 4º).

Assim, na hipótese de uma lei complementar disciplinar matéria situada fora do campo que lhe foi reservado pela Constituição, a doutrina tem reconhecido que ela poderá ser alterada ou revogada por lei ordinária. É o que pensa Navarro COÊLHO, ao asseverar que uma lei que, “...votada como complementar, trata de objeto reservado à lei ordinária federal, temos que ocorre o fenômeno da adaptação: o sistema adapta a pretensa lei complementar à função que lhe determinou o ordenamento *ratione materiae*”²⁸¹.

Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO justifica a existência da lei complementar e a impossibilidade de o legislador infraconstitucional definir, em rota de colisão com o que determina a Constituição Federal, as matérias que serão tratadas por lei ordinária ou lei complementar:

Criando um *tertium genus*, o constituinte o fez tendo um rumo preciso: resguardar certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças constantes e apressadas, sem lhes imprimir rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, logo que necessário. Se assim agiu, não pretendeu deixar ao arbítrio do legislador o decidir sobre o que deve ou o que não deve contar com essa estabilidade particular.²⁸²

²⁸¹ COÊLHO, S.C.N. **O controle da constitucionalidade da leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 292.

²⁸² FERREIRA FILHO, M.G. **Do processo legislativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 239.

Pois bem. As principais modificações da COFINS foram: a) em relação ao prazo de pagamento (Lei nº 8.850/94, artigo 2º, e Lei nº 9.069/95, artigo 57); b) a concessão de crédito fiscal presumido do IPI, com base nos valores de PIS e COFINS incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo, em relação às empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, com o fim específico de exportação para o exterior (Lei nº 9.363/96); c) a concessão de isenção decorrente de vendas de mercadorias e prestações de serviços, destinados ao exterior (Lei Complementar nº 85/96); d) a possibilidade de pagamento unificado, em relação às microempresas e empresas de pequeno porte que optarem pelo pagamento na forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES (Lei nº 9.317/96); e) a exclusão da receita auferida pelos estaleiros navais brasileiros, relativa às atividades de construção, conservação, modernização, conservação e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB (Lei nº 9.493/97, artigo 9º).

Além dessas modificações, merecem destaque aquelas promovidas pela Lei nº 9.718/98 (lei de conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29/10/98). A referida lei deu novo conceito à receita bruta, para incluir a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, nada obstante excluir em seguida algumas espécies de receitas (artigo 3º, § 2º). Outras exclusões e deduções foram previstas por novas medidas provisórias (1.807; 1.858; 1.991; 2.037; 2.113 e 2.158). A Lei nº 9.718/98 ainda elevou a alíquota da COFINS para 3%, instituindo um sistema de compensação com a contribuição social sobre o lucro (CSLL).

Essas modificações, por serem mais relevantes uma vez que promovem um novo perfil à COFINS, serão apreciadas posteriormente.

Após esse breve panorama do surgimento e situação atual da COFINS, é hora de proceder à análise de sua estrutura normativa.

4.3.2 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência

4.3.2.1 Critério material

O artigo 195, I, da Constituição Federal, antes da redação da Emenda Constitucional nº 20/98, autorizava à União instituir uma contribuição social sobre o “faturamento”. Esse arcabouço induziu a doutrina a apontar o faturamento como o próprio critério material, dispondo que o simples fato de “faturar” conduziria ao nascimento da obrigação correspondente.

Essa discussão já sucedeu outrora, quando se debatia a estrutura do PIS, e coube a Geraldo ATALIBA e Cléber GIARDINO o esclarecimento da questão. Com efeito, demonstraram os saudosos tributaristas que o termo “faturar”, como indicam os dicionários jurídicos, representa “...a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade e demonstração acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador”²⁸³. Alertam, no entanto, que na prática dos negócios o termo passou a designar outros objetos além da simples venda de mercadorias, assumindo a acepção do “...somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa”²⁸⁴.

No entanto, o fato de simplesmente “emitir faturas” não oferece nenhuma relevância econômica, de modo que essa qualidade só é encontrada nas operações que antecedem e possibilitam o faturamento.

Ademais, o PIS não exigia nenhum procedimento formal de documentação, de modo que mesmo que o contribuinte não promovesse a expedição de fatura ocorreria a incidência do tributo. Valendo-se de lição de Amílcar de Araújo FALCÃO, ATALIBA e GIARDINO afastaram do PIS o “princípio documental”, “...que consiste

²⁸³ ATALIBA, G. & GIARDINO, C. PIS – exclusão do ICM de sua base de cálculo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 35, p. 152, jan./mar. 1986.

²⁸⁴ *Ibid.*, p. 153.

no acréscimo de um *plus* à configuração do fato gerador, com a exigência de que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (*gestum*) – *id quod interest* – tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um *scriptum*, um instrumento específico²⁸⁵. Ora, se a expedição de fatura é irrelevante para a configuração do fato tributário, é porque não reside aí a força geradora da relação tributária.

E arrematam:

...fosse essa a hipótese, e, v.g., o contribuinte que vendesse a vista, sem emitir faturas, não pagaria PIS. O tributo só recairia sobre as vendas ‘exteriorizadas em faturas’, ou seja, sobre a documentação referente à operação a prazo, o que, sabidamente, nunca foi pretendido ou sustentado pela doutrina formada sobre esse tributo, nem decorre, mediata ou imediatamente, da lei. Parece, pois, visível que o fato pressuposto na expressão ‘faturamento’ não é o ‘emitir faturas’, ‘realizar faturamento’, ou conceito equivalente, porém, outro, de distinta consistência.²⁸⁶

Afastado o “ato de faturar” como hipótese de incidência, mas sim como “soma de vendas”, ATALIBA e GIARDINO inferem que, como tal, o faturamento não pode ser materialidade da incidência de nenhum tributo, mas apenas seu critério de cálculo, a mensuração de um fato economicamente avaliável. “Um número, uma quantidade, um montante não é um fato: é a dimensão de um fato; é sua medida”²⁸⁷. Em suma, o faturamento é apenas a base de cálculo do tributo.

Foi visto, inicialmente, que o faturamento é o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período e representa o total das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa. Portanto a consistência do fato avaliável pelo faturamento só pode ser “...o conjunto de negócios ou operações que a ele (faturamento) dá ensejo. Assim, para haver ‘faturamento’, é indispensável que

²⁸⁵ FALCÃO, A. de A. **Fato gerador da obrigação tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 38.

²⁸⁶ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 154.

²⁸⁷ *Id.*

se tenham realizado operações mercantis, ou vendido produtos, ou prestado serviços, ou realizado operações similares”²⁸⁸.

Todas essas operações conduzirão à obtenção de uma receita decorrente do faturamento, cuja periodicidade – diária, semanal, mensal, anual etc. – poderá variar ao sabor dos interesses políticos.

Todas essas observações tomadas de empréstimo a ATALIBA e GIARDINO em relação ao PIS são perfeitamente proveitosas para o estudo da atual COFINS. É que, além de determinação constitucional expressa (artigo 195, I), a Lei Complementar nº 70/91 consagrou o faturamento como base de cálculo da contribuição, assim considerada “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza” (artigo 2º, *caput*). **De tal maneira que se pode afirmar que o critério material da hipótese da COFINS é obter receita decorrente dos fatos que determinam o faturamento.**

É de ressaltar, no entanto, que o trabalho desenvolvido por ATALIBA e GIARDINO não os conduziu a esse mesmo fecho, tendo afirmado Geraldo ATALIBA, em outro trabalho, que a materialidade do PIS era idêntica à do ICM e do ISS, pois o ICM “...é um tributo sobre vendas cuja soma periódica representa o faturamento de uma empresa”²⁸⁹ e o ISS é idêntico ao PIS, pois “Ambos incidem sobre a prestação de serviços” e “...ambos têm como base impositiva (base de cálculo) o preço do serviço”²⁹⁰.

A idêntica conclusão chegou Luís Fernando de Souza NEVES, para quem “...o critério material da hipótese de incidência da COFINS será realizar operações jurídicas de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, bem como de serviços

²⁸⁸ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 156.

²⁸⁹ ATALIBA, G. Programa de Integração Social – PIS. *In*: CADERNO de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1991. v. 2: Contribuições Especiais Fundo PIS/PASEP, p. 208.

²⁹⁰ *Ibid.*, p. 209.

de qualquer natureza”²⁹¹. Assim, a partir dessa análise, cada operação implica uma relação jurídica distinta e autônoma, com o que não se pode concordar.

É lição sabida que a base de cálculo comporta três funções, entre elas a de “...confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo”²⁹², exercendo, assim, uma função comparativa. Pois bem, tanto ATALIBA e GIARDINO quanto Souza NEVES estão de acordo que a base de cálculo da contribuição (seja o PIS, seja a COFINS) é o faturamento, emprestando ao termo a acepção de “...somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia)”²⁹³.

Ora, a opção científica por este conceito de faturamento, englobando todos os valores correspondentes a um dado período, impede a consideração do critério material, como cada operação de forma isolada, pois a adoção de critérios colidentes deslustra a função comparativa da base de cálculo. É tomar a materialidade no varejo, para compará-la no atacado com o critério quantitativo.

Octavio Campos FISCHER também rejeita a definição da materialidade do PIS como “...realizar operações com mercadorias e/ou prestação de serviços...”, denunciando o “...desajuste interno da hipótese tributária”, nada obstante utilizar-se ainda de outros argumentos²⁹⁴.

²⁹¹ NEVES, *op. cit.*, p. 98.

²⁹² CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 171.

²⁹³ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 96.

²⁹⁴ FISCHER, *op. cit.*, p. 135. O autor concentra seus argumentos em uma inaceitável invasão de competência da União, nos impostos atribuídos a Estados e Municípios, com desrespeito ao princípio federativo, de modo que não seria “...aconselhável sustentar que o critério material em destaque seja ‘realizar operações com mercadorias’ e/ou ‘prestar serviços’...” (*op. cit.*, p. 136). Ainda que o desenvolvimento do presente trabalho caminhe no mesmo sentido da caracterização da materialidade da COFINS como “obter receita decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviços”, não se podem aceitar os argumentos expostos naquela obra. Primeiro, porque é disparatado afirmar que a Constituição possa estar desrespeitando algo, dada a natureza incondicional do Poder Constituinte. Segundo, porque, dentro da Constituição Federal, nada impede a incidência de vários tributos sobre o mesmo fato econômico, aliás como ocorre com o ICMS e o IPI. Admitindo, apenas

Portanto, se o critério material da COFINS é obter receita decorrente de fatos que determinam o faturamento, é mister proceder à indicação deles.

O conceito de faturamento, como foi visto anteriormente, não tem acepção precisa no Direito Comercial.

De Plácido e SILVA diz que o termo *fatura*, na técnica jurídico-comercial “...é especialmente empregado para indicar a relação de mercadorias ou artigos vendidos, com os respectivos preços de venda, quantidade, e demonstrações acerca de sua qualidade e espécie, extraída pelo vendedor e remetida por ele ao comprador”²⁹⁵. Caldas AULETE, em seu clássico dicionário, define fatura como a “Relação de mercadorias vendidas a qualquer e dos preços por que o foram”²⁹⁶.

No entanto, o direito contemporâneo deu novo sentido a faturamento, abandonando a idéia de simples emissão de faturas, para identificá-lo com o resultado das receitas derivadas do exercício da atividade empresarial.

Tanto é assim que Geraldo ATALIBA traçou as possíveis manifestações de uma tributação sobre o faturamento:

O imposto sobre o faturamento, com efeito, pode assumir diversas formas; pelo menos:

- faturamento por venda de mercadorias;
- faturamento por venda de serviços;
- faturamento por venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços.²⁹⁷

para argumentar, que a materialidade da COFINS e do ICMS e ISS fosse a mesma, o que autorizaria afirmar que a invasão é da União e não de Estados e Municípios? Tendo sido instituídos no mesmo corpo normativo, nada pode conduzir a afirmar que o desrespeito é do ente total. Portanto, a recusa pela identificação da materialidade com “realizar operações” se conforma com o necessário ajuste interno da regra-matriz de incidência e não com outras considerações levadas a efeitos por Octavio Campos FISCHER (ver nota 582 de sua obra).

²⁹⁵ PLÁCIDO E SILVA, de. **Vocabulário jurídico**. v. 2. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 275.

²⁹⁶ AULETE, C. **Dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. v. 2. 4. ed. Rio de Janeiro: Delta, 1958. p. 2164.

²⁹⁷ ATALIBA, **Programa de integração social – PIS**, p. 203.

É que

Na prática dos negócios, aceitou-se admitir a figura em outros casos nos quais não há mercadorias, mas sim diferentes objetos de atividade empresarial ou econômica. O termo ‘faturamento’ é empregado, por outro lado, para identificar não apenas o ato de faturar, mas, sobretudo, o somatório do produto de vendas ou de atividades concluídas num dado período (ano, mês, dia). Representa, assim, o vulto das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa.²⁹⁸

E não poderia ser diferente. Faturamento está preso à idéia do somatório das receitas decorrentes da atividade normal da empresa. Assim, se se tratar de uma empresa mercantil, seu faturamento decorrerá das diversas operações com vendas de mercadorias – pois é esse o seu objeto; se for uma empresa prestadora de serviços, o seu faturamento decorrerá das diversas operações de venda de serviços – pois é esse o seu objeto; por fim, para as demais empresas que não se encaixam nos esquemas anteriores, o seu faturamento decorrerá do somatório das operações de venda que constituem o seu objeto regular.

É a partir dessas noções que se pode passar à análise do critério material da COFINS. Até aqui foi apresentado o critério material possível dessa contribuição, tomando por base a autorização constitucional para instituição de uma contribuição, cuja grandeza é o faturamento. Mas o legislador não está jungido à criação do tributo, nem mesmo compelido a utilizar-se de toda a dimensão gravada na Constituição Federal. É possível que, autorizado a criar o mais, opte pelo menos, dando uma dimensão inferior àquela traçada na Carta. Aliás, sua discricionariedade vai ao ponto, até, de não instituir o tributo. Entre instituí-lo integralmente e nada fazer, é evidente que o legislador pode ficar a meio caminho. O que não pode, definitivamente, é ampliar o conceito constitucional.

O artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, diz que a COFINS incidirá sobre o faturamento mensal, “assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”. Pela redação desse

²⁹⁸ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 153.

dispositivo, percebe-se que o legislador não fez uso de todo o espaço que lhe foi reservado constitucionalmente. É que, com supedâneo no artigo 195, I, da Constituição Federal, o legislador autorizou apenas a incidência do tributo sobre a obtenção de receita decorrente das seguintes operações:

- faturamento por vendas de mercadorias;
- faturamento por vendas de serviços;
- faturamento por vendas de mercadorias e serviços.

Ou seja, o legislador não optou pela incidência sobre a venda de outros bens, deixando de fora as empresas que não se dedicam à venda de mercadorias ou de serviços. É a partir daí que se pode compreender toda a discussão que envolve a incidência da COFINS nas operações com bens imóveis.

No exame dessa questão, Souza NEVES, de maneira apropriada recusa a afirmação singela de que a COFINS não incide sobre as operações com imóveis, identificando-as da seguinte forma:

- operação de corretagem de compra e venda e locação de imóveis, realizada por pessoas físicas;
- operação de corretagem de compra e venda e locação de imóveis, realizada por pessoas jurídicas;
- operação de venda de imóvel do ativo fixo realizada por pessoa jurídica;
- operação de venda de imóvel próprio realizada por pessoa física;
- operação de venda de imóveis realizada por empresa incorporadora.²⁹⁹

De início, já recusa a incidência da COFINS sobre as operações realizadas pelas pessoas físicas, por não poderem assumir a qualidade de contribuintes desse tributo, reservado que está às empresas. Diz, ainda, que o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1995 equipara as empresas individuais às pessoas jurídicas quando explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza

²⁹⁹ NEVES, *op. cit.*, p. 104.

civil ou comercial com o fim especulativo de lucro, de modo que se a pessoa física realizasse uma daquelas operações estaria equiparada à pessoa jurídica.

No entanto, não há necessidade de lançar mão de artifício específico do RIR para encontrar o fundamento da não-incidência da COFINS nas operações com imóveis praticadas por pessoas físicas. Na verdade, a não-incidência da COFINS não depende da qualidade da pessoa que realiza sua hipótese (física ou jurídica), mas do próprio dispositivo constitucional, que só autoriza a sua incidência sobre “empregadores” e, agora, sobre “empresas”. Com isso se exige a habitualidade como requisito para caracterizar o faturamento. Uma venda esporádica e excepcional não é capaz de gerar faturamento, que está a reclamar atividade freqüente, sendo irrelevante se há a constituição regular de uma pessoa jurídica (artigo 126, III, Código Tributário Nacional). De modo que não seria correto afirmar que a pessoa física estaria excluída, por si só, da incidência da COFINS. A essa qualidade deve estar associada a condição de não praticar com habitualidade fatos relacionados à produção de faturamento.

Da mesma forma, não há como incidir sobre a operação de venda de imóvel do ativo fixo realizada por pessoa jurídica, pois o faturamento é sempre decorrente da atividade normal da empresa, o que não ocorre nesse caso.

Resta, portanto, a crítica de duas situações: a) as operações de corretagem de compra e venda e locação de imóveis realizadas por pessoas jurídicas; e b) as operações de venda de imóveis realizadas por empresa incorporadora.

Em relação ao faturamento decorrente das operações de corretagem de compra e venda e locação de imóveis realizadas por pessoas jurídicas que se dedicam a essa atividade, é indiscutível a incidência da COFINS, porquanto essas atividades se consubstanciam em prestação de serviços, e o faturamento daí decorrente se subsume à hipótese do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91. Aliás, trata-se de atividades incluídas na Lista de Serviços instituída pela Lei Complementar nº 56/87, ainda que seja relevante ressaltar que a COFINS não se submete à necessária tributação do faturamento dos serviços ali arrolados. É possível que a COFINS venha a incidir sobre

o faturamento decorrente da venda de serviços não incluídos na lista, pois ela não tem nenhuma vinculação com as contribuições. A corretagem de compra e venda de imóveis está incluída no item 50, enquanto a locação está assentada no item 79³⁰⁰.

A maior dificuldade, sem dúvida alguma, reside na tributação do faturamento decorrente das operações de venda de imóveis realizadas por empresa incorporadora. Souza NEVES recusa a incidência da COFINS, por não admitir a equiparação dos imóveis às mercadorias. Assim, restringe o tema à discussão do “...fato de os imóveis, nas operações de compra e venda por empresas incorporadoras, serem ou não considerados mercadoria”³⁰¹. Concluindo pela negativa, afasta a incidência da contribuição nessas operações.

O tema, no entanto, merece uma análise diversa.

Foi dito, com base em estudo levado a efeito por ATALIBA e GIARDINO, o qual serviu de norte para os trabalhos de Campos FISCHER e Souza NEVES, que o faturamento pode derivar das seguintes operações: faturamento por venda de mercadorias; faturamento por venda de serviços; e faturamento por venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços (é de ressaltar, no entanto, que estes dois autores ignoram o trato do faturamento decorrente da venda de bens).

Assim, o legislador poderia ter instituído a contribuição social sobre o faturamento decorrente da venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços. Para tanto, há autorização constitucional. Ocorre que não o fez, e com isso afastou a incidência da COFINS sobre a venda de imóveis. Mas, diga-se mais uma vez, havendo determinação legal específica, nada impede que o faturamento decorrente da venda de imóveis venha a ser contemplado pela tributação da COFINS.

³⁰⁰ Concluem, no mesmo sentido, José Eduardo Soares de MELO (**PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias**: base de cálculo (*In*: PIS – Problemas Jurídicos Relevantes. São Paulo: Dialética, 1996. p. 178) e Hugo de Brito MACHADO (**Cofins e operações com imóveis**. *In*: Contribuições sociais: questões polêmicas. São Paulo: Dialética, 1995. p. 39).

³⁰¹ NEVES, *op. cit.*, p. 105.

Com a redação restritiva do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, não há espaço para a incidência da COFINS, à falta de argumento suficiente, que imponha a equiparação dos bens imóveis a mercadorias. No Superior Tribunal de Justiça têm transitado duas teses opostas: a da 1ª Turma, que tem admitido a equiparação dos imóveis a mercadorias; e a da 2ª Turma, que a tem recusado.

No Recurso Especial nº 210.335/PR, a 1ª Turma orientou-se no sentido de que a COFINS incide sobre o faturamento de empresas que, habitualmente, negociam com imóveis, pelos seguintes motivos:

a) o imóvel ser um bem suscetível de transação comercial, pelo que se insere no conceito de mercadoria; b) as empresas construtoras de imóveis efetuam negócios jurídicos com tais bens, de modo habitual, constituindo de mercadorias que são oferecidas aos clientes compradores; c) a Lei nº 4.068, de 09/06/62, determina que as empresas de construção de imóveis possuem natureza comercial, sendo-lhes facultada a emissão de duplicatas; d) a Lei nº 4.591, de 16/12/64, define como comerciais as atividades negociais praticadas pelo ‘incorporador, pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, promotor ou não da construção, que aliene total ou parcialmente imóvel ainda em construção, e do vendedor, proprietário ou não, que habitualmente aliene o prédio, decorrente de obra já concluída, ou terreno fora do regime condominial, sendo que o que caracteriza esses atos como mercantis, em ambos os casos, e o que diferencia dos atos de natureza simplesmente civil, é a atividade empresarial com o intuito de lucro’ (Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ob. já citada); e) o art. 195, I, da CF, não restringe o conceito de faturamento, para excluir do seu âmbito o decorrente da comercialização de imóveis; f) faturamento é o produto resultante da soma de todas as vendas efetuadas pela empresa, quer com bens móveis, quer com bens imóveis; g) o art. 2º, da LC nº 70/91, prevê, de modo bem claro, que a COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas, também, dos serviços prestados de qualquer natureza; h) mesmo que o imóvel não seja considerado mercadoria, no contexto assinalado, a sua venda ou locação pela empresa seria a prestação de um serviço de qualquer natureza, portanto, um negócio jurídico sujeito à COFINS.³⁰²

A propósito dos argumentos ali expostos, podem ser levantadas as seguintes objeções: a) a equiparação jurisprudencial dos bens imóveis a mercadorias é uma ampliação indevida do conceito utilizado pelo Direito Comercial, em colisão manifesta com o que determina o artigo 110 do Código Tributário Nacional, que veda a alteração da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de

³⁰² Recurso Especial n. 210.335/PR, 1. Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro José Delgado, publicado no DJ, de 06/09/1999, p. 58

direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. Coerente com esse raciocínio, deveria o Superior Tribunal de Justiça admitir a incidência de ICMS na venda de imóveis, por se ajustarem ao conceito de circulação de mercadorias, o que seria um desatino; b) a Lei nº 4.068/62 só determina que as empresas de construção estão sujeitas ao regime jurídico-comercial e apenas nas hipóteses em que construir sobre o imóvel; de modo que “...se alguém se dedicar à compra de imóveis para simples revenda, ainda que em forma de loteamento, estará sujeito ao direito civil...”³⁰³. Ou seja, em nenhum instante a Lei nº 4.068/62 pretendeu equiparar os bens imóveis a mercadorias, mas apenas estendeu um regime jurídico que é do comerciante a quem, juridicamente, não o é; c) de fato, o artigo 195, I, da Constituição Federal não exclui do seu âmbito o faturamento decorrente da comercialização de imóveis, mas a Lei Complementar nº 70/91 não contemplou essa hipótese, como ficou demonstrado.

Merece análise mais detida a afirmativa de que o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 prevê que a COFINS tem como base de cálculo não só a receita bruta das vendas de mercadorias objeto das negociações das empresas, mas também dos serviços prestados de qualquer natureza, e que, portanto, trata-se de um negócio jurídico sujeito à COFINS.

O argumento é correto, ainda que não conduza à conclusão que pretendeu o acórdão.

Que o faturamento decorrente da corretagem e do serviço de locação constitui fato jurídico apto a gerar a relação jurídica da COFINS é assertiva que nunca se recusou. Linhas atrás, o mesmo argumento já foi desenvolvido aceitando-se a incidência da COFINS, citando-se também os itens 50 e 79 da Lista de Serviços do ISS. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, admitindo a tributação do faturamento decorrente da prestação de serviços, pretende fundamentar a incidência sobre o próprio valor de venda.

³⁰³ COELHO, F.U. **Manual de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 7.

Ora, um fato é a empresa se dedicar à aquisição e posterior revenda de bens imóveis, afastando a noção de serviço. Outro é a empresa funcionar como intermediária de um negócio envolvendo bens imóveis, aproximando clientes. Somente nesse último caso é que é possível a incidência da COFINS e, mesmo assim, sobre o valor da corretagem, e nunca sobre o valor de venda. Na primeira hipótese – venda de bens imóveis –, ainda que fosse permitido ao legislador contemplá-la, a verdade é que a Lei Complementar n° 70/91 não o fez.

Dessa maneira, razão assiste à 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, para a qual

o art. 2º da Lei Complementar n. 70/91 prevê a incidência da COFINS sobre a receita bruta das vendas de mercadorias, situação em que não se enquadram os imóveis, em face da conceituação prevista no art. 191 do Código Comercial brasileiro, que não pode ser elástica para efeitos tributários, em face dos comandos dos arts. 109 e 110 do CTN”. É dizer, “para que se pudesse aplicar a exação sobre a venda de imóveis, a determinação legal teria de se fazer expressa, do que não cuidou a LC n. 70/91.”³⁰⁴

Outra questão relevante a ser tratada ainda no estudo do critério material é a extensão ou não à COFINS da imunidade referida no § 3º do artigo 155 da Constituição Federal, que dispõe acerca da não-incidência de quaisquer outros tributos sobre as operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, à exceção do imposto de importação, do imposto de exportação e do ICMS.

Aqueles que identificam o critério material da COFINS como a realização de operações de venda de mercadorias e prestação de serviços não hesitam em reconhecer a extensão a ela da referida imunidade. De fato, a partir dessa configuração, o dispositivo constitucional impede a incidência de qualquer **tributo** sobre aquelas operações, de modo que a abrangência da COFINS é irrefutável. Diz Souza NEVES que “...o disposto no art. 155, § 3º, é uma hipótese clara de imunidade

³⁰⁴ Recurso Especial n. 191.466/PB, 2. Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Aldir Passarinho Júnior, publicado no DJ, de 18/10/1999, p. 223.

e, por ser a COFINS um tributo que incide sobre operações mercantis de compra e venda de combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes, fornecimento de energia elétrica, não poderá a União lanhar a Carta Magna, querendo tributar tais operações com contribuições sociais sobre o faturamento³⁰⁵.

Coerente com tudo que já foi desenvolvido até aqui, expondo o equívoco da doutrina que define o critério material da hipótese tributária da COFINS como a “realização de operações”, é de afastar a extensão da referida imunidade à COFINS. É que, como foi exposto anteriormente, o critério material, a partir do desenho da Lei Complementar nº 70/91, não é a realização de operações, mas a obtenção de receita decorrente de operações com venda de mercadorias e prestação de serviços. E a mencionada imunidade é de caráter puramente objetivo, contemplando não as empresas que operam com esses produtos, mas apenas as operações que os envolvam.

É o que se verifica, por exemplo, com o imposto de renda e com a contribuição social sobre o lucro. Esse imposto grava essas empresas, ainda que operem exclusivamente com a venda desses produtos. As operações relativas a combustíveis e minerais geram renda e lucro, assim como geram faturamento. No entanto, faturamento e lucro não se confundem com a própria operação que, logicamente, antecede a eles.

De igual entendimento é Campos FISCHER, que assim se justifica: “...ao se adotar a posição doutrinária que diferencia o fato jurídico tributário ‘realizar operações/prestações’ do fato jurídico tributário ‘realizar faturamento’, chega-se à conclusão de que aquele preceito constitucional não atinge esse último fato jurídico³⁰⁶”.

Ao argumento de Hugo de Brito MACHADO, de que “Imunizar uma venda, mas tributar o conjunto das vendas realizadas em determinado período, seria nada

³⁰⁵ NEVES, *op. cit.*, p. 102-103.

³⁰⁶ FISCHER, *op. cit.*, p. 140.

imunizar³⁰⁷, responde Campos FISCHER que “...a compreensão do raciocínio, aqui, traçado, tem como premissa lições básicas de direito tributário. Ora, uma coisa é ‘incidência jurídica’; outra é ‘incidência econômica’. (...) É por isto que acima se disse que o critério material em estudo descreve um fato jurídico distinto dos fatos jurídicos referentes ao ICMS, ao IPI e ao ISS; ainda que economicamente possam ser confundidos³⁰⁸”.

Por fim, resta a análise das modificações introduzidas pela Lei nº 9.718, de 27/11/98, além da ampliação da base de financiamento da seguridade social impulsionada pela Emenda Constitucional nº 20/98.

São duas as principais modificações perpetradas pela Lei nº 9.718/98: a primeira refere-se à alteração da base de cálculo da COFINS, ao definir o faturamento como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (artigo 3º, § 1º); e a segunda, a que instituiu um mecanismo de compensação com a contribuição social sobre o lucro (CSLL), associado a uma elevação de sua alíquota (artigo 8º).

A definição de faturamento já foi tratada no início do trabalho e foi dito que ela está vinculada à idéia do somatório das receitas decorrentes da atividade normal da empresa: se mercantil, seu faturamento decorrerá das diversas operações com vendas de mercadorias; se prestadora de serviços, seu faturamento decorrerá das diversas operações com prestação de serviços; para as demais empresas, seu faturamento decorrerá do somatório das operações de venda que constituem o seu objeto regular.

³⁰⁷ MACHADO, H. de B. A imunidade tributária do art. 155, § 3º, da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: n. 36, p. 62. set. 1998.

³⁰⁸ FISCHER, *op. cit.*, p. 142.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC nº 1-1/DF, ressaltou que

a Lei Complementar nº 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais”. Até porque, o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).³⁰⁹

Para o ministro Ilmar Galvão,

conceito de ‘receita bruta’ não discrepa do ‘faturamento’, na acepção que este termo é utilizado para efeitos fiscais, seja, o que corresponde ao produto de todas as vendas, não havendo qualquer razão para que lhe seja restringida a compreensão, estreitando-o nos limites do significado que o termo possui em direito comercial, seja, aquele que abrange tão-somente as vendas a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36), em que a emissão de uma ‘fatura’ constitui formalidade indispensável ao saque da correspondente duplicata.³¹⁰

Ou seja, a equiparação levada a efeito pela Lei Complementar nº 70/91, entre faturamento e receita bruta, só veio a ser aceita pelo Supremo Tribunal Federal quando, na conceituação de receita bruta, o legislador deu-lhe os contornos próprios do que seja o faturamento. De forma indireta, ao menos, manteve a base de cálculo da contribuição calcada na idéia de faturamento, nada obstante chamá-la, indevidamente, de receita bruta.

No entanto, essa equiparação foi abandonada com a nova redação dada pela Lei nº 9.718/98, pois o termo “receita bruta” deixa de assumir o significado emprestado pela Lei Complementar nº 70/91, para alcançar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Assim, à exceção das receitas enumeradas no § 2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, com essa nova redação há identidade entre faturamento e receita, em

³⁰⁹ Trechos extraídos do voto do Ministro Relator Moreira Alves, na Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

³¹⁰ Trecho extraído do voto do Ministro Ilmar GALVÃO, na Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

manifesta injúria ao que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional. Na lição de Machado DERZI,

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídicas daqueles institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado. O art. 110, implicitamente, somente dita o comando: obedeça-se à Constituição.³¹¹

E, no caso da Lei nº 9.718/98, não houve essa obediência. Com efeito, “faturamento” tem significado consagrado no direito brasileiro, diverso do conceito genérico de “receita”, que abrange, além da receita obtida com a comercialização ou prestação de serviços, as chamadas receitas operacionais (artigo 187, III, Lei nº 6.404/76) e as receitas não-operacionais (artigo 187, IV). As primeiras – que integram as contas para apuração do lucro operacional – “...englobam os resultados das atividades principais e *acessórias*, sendo que essas *outras receitas* (...) são atividades *acessórias* do objeto da empresa”³¹².

A principal delas é a receita financeira, que se compõe dos juros, dos descontos, da correção monetária prefixada, do lucro na operação de reporte e do prêmio de resgate de títulos ou debêntures ganhos pelo contribuinte, os quais serão incluídos no lucro operacional. Porém, além das receitas financeiras, integram o conceito de receita operacional as variações monetárias e cambiais ativas, os rendimentos de participação societária, os acréscimos decorrentes de investimentos

³¹¹ Nota 5 *In*: BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 690.

³¹² IUDÍCIBUS, S. de *et al.* **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990. p. 529.

em sociedades coligadas ou controladas avaliados pelo valor de patrimônio líquido e as subvenções e recuperações de custo. E mais. No cálculo do resultado não-operacional se inclui um pequeno número de operações, sendo a mais expressiva a que compõe o resultado nas baixas ou alienações de bens do ativo permanente. A tais resultados, a legislação fiscal dá o nome de “ganhos e perdas de capital”.

A Lei nº 9.718/98, ao determinar a incidência da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (artigo 3º, § 1º), somente se encarregou de excluir (artigo 3º, § 2º):

- as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita;
- os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;
- a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Com isso, a lei fez incidir a COFINS sobre diversas receitas que fogem ao conceito de receita bruta (juridicamente equiparada ao faturamento), para alcançar outras, como é o caso das receitas financeiras. O Supremo Tribunal Federal já deixou assinalado que

o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo ao sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.³¹³

Com isso, quis assinalar que a utilização pela Constituição Federal de termos consagrados pelo Direito impede a sua distorção pela legislação infraconstitucional, especialmente no Direito Tributário, com o fim de ampliar o campo de abrangência de um tributo em particular.

Assim, o legislador não está autorizado a instituir contribuição social com fundamento no artigo 195, I, da Constituição Federal, esgarçando o conceito de faturamento. Para tanto, seria necessário atender aos reclamos do artigo 154, I, da Constituição Federal, como determina o § 4º do artigo 195 também do Texto.

É verdade que a Emenda Constitucional nº 20/98 promoveu alteração no texto do artigo 195 da Constituição Federal, ampliando a base de incidência das contribuições sociais das empresas, incluindo a receita como base, ao lado do faturamento. Ocorre que a Emenda Constitucional nº 20, publicada no dia 16/12/98, é posterior à Lei nº 9.718/98, que teve sua publicação efetivada no dia 28/11/98. Portanto, faltava fundamento para a instituição da contribuição social sobre a receita, sem a utilização dos meios adequados (artigo 154, I, Constituição Federal).

Nem há imaginar o absurdo jurídico de que a Emenda Constitucional nº 20/98 “constitucionalizou” a Lei nº 9.718/98³¹⁴. Essa tese é mais uma das que desafiam o razoável, e pretende impor exercício de futurologia ao buscar fundamento

³¹³ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

³¹⁴ Outro argumento utilizado pelos tribunais é aquele que sustenta que “a Lei 9.718/98, publicada antes da promulgação da Emenda Constitucional 20/98, só veio atingir fatos geradores a partir de fevereiro de 1999 (art. 17, I), quando já vigorava a referida Emenda Constitucional n. 20, publicada em 16 de dezembro de 1998” (Agravo de Instrumento n. 99.02.26741-6/RJ, 4. Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Relator Juiz Valmir Peçanha, acórdão publicado no DJ, de 20/03/2001).

em norma constitucional ainda não existente por ocasião da publicação da lei. O controle difuso de constitucionalidade opera efeitos *ex tunc*, de modo que a decisão que assim a declara reconhece sua incompatibilidade com o texto constitucional desde a sua origem. Se isso de fato ocorre, não há como pretender a repriminção de lei pela superveniência de texto constitucional que, se existente à época da publicação da lei, a tornaria constitucional.

O fenômeno da recepção só é aplicável em relação às normas vigentes antes da nova Constituição e desde que estejam em compatibilidade com o Texto revogado. Do contrário, teriam de ser revividas todas as normas que fossem inconstitucionais no passado, mas que agora recebem tratamento compatível com o Novo Texto.

Soares de MELO é preciso ao afirmar que

inexiste constitucionalização de dispositivos incompatíveis com o ordenamento jurídico, que também ofenderiam o princípio da irretroatividade. A norma inconstitucional (no caso, a Lei 9.718/98) não se torna constitucional pela circunstância de a EC 20/98 – editada posteriormente, 15.12.98) – haver introduzido preceitos que nela (lei federal) já se continham. Não há qualquer condição jurídica para ser convalidada pela mudança introduzida no ordenamento (pela Emenda), sendo desnecessário prévio pronunciamento do Judiciário.³¹⁵

O autor ainda faz oportunas citações doutrinárias:

Maria Helena DINIZ:

Deve haver compatibilidade de um dispositivo legal com a norma constitucional. Havendo contradição entre qualquer norma preexistente e preceito constitucional, esta deve, dentro do sistema, ser aferida com rigor, pois é indubitável o efeito ab-rogativo da Constituição Federal sobre todas as normas e atos normativos que com ela conflitarem. As normas conflitantes ficam imediatamente revogadas na data da promulgação da nova Carta.³¹⁶

Luciano da Silva AMARO:

Quando se cria novo ordenamento jurídico-político fundamental (nova Constituição), a ordem jurídica preexistente, no que não conflite, materialmente, com aquele, permanece

³¹⁵ MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 153.

³¹⁶ DINIZ, M.H. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 42 *apud* MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 153.

vigorando, é aceita pela nova ordem constitucional, qualquer que tenha sido o processo de sua elaboração (desde que conforme ao previsto na época dessa elaboração), pois, não o sendo, a invalidade teria atingido a legislação já desde o seu nascimento.³¹⁷

Elival da Silva RAMOS:

Se a lei era formal ou materialmente inconstitucional, continuará a sê-lo sob a vigência da nova ordem, mesmo que, em se tratando de incompatibilidade substancial, a Constituição revogadora contenha normas compatíveis com as da lei. (...). De igual modo, as leis feridas de morte desde o seu nascimento, ocorrido sob a vigência da ordem anterior; não podem, agora, salvo preceito constitucional expresso, ser tidas como ‘ressuscitadas’. Afinal, a inconstitucionalidade é corolário do princípio da supremacia das normas constitucionais, princípio, esse, que se mantém na Constituição nova.³¹⁸

Em suma, ao tempo da edição da Lei nº 9.718/98 faltava fundamento constitucional de validade à tributação da receita das empresas para o custeio da seguridade social, de modo que a instituição dessa nova modalidade deveria atender o que dispõe o § 4º do artigo 195 do Texto Magno, já tantas vezes repetido. Tratando-se de lei ordinária, a mácula legislativa condena as mudanças operadas.

Soares de MELO foi preciso:

Em decorrência, para que os preceitos contidos na alteração constitucional (Emenda 20/98) pudessem produzir efeitos, tornava-se imprescindível a edição de nova lei, uma vez que a Constituição não cria tributos, mas apenas atribui competências e ordena as respectivas materialidades. A Lei 9.718/98 positivou-se irremediavelmente viciada de nulidade, não sendo convalidada pelo fato de a posterior EC 20/98 haver inserido regras que nela (lei) já estavam previstas (ainda que parcialmente). Resulta categórico o seguinte entendimento: ‘À evidência, a partir da Emenda Constitucional n. 20/98 qualquer receita de empresa ou de entidade a ela equiparada por lei poderá ser objeto de incidência de contribuição social, desde que veiculada por legislação posterior. Impossível o aproveitamento de diplomas legislativos que nasceram inconstitucionais, para permitir a cobrança de tais contribuições, não tendo esse alcance o art. 12 da referida Emenda’. Argutamente fora observado que ‘o disjuntivo posto pela Emenda, ‘mas para o futuro’, vale dizer a contar do dia de sua publicação – 16 de dezembro de 1998. Nunca para retroceder, atingindo situações pretéritas, *pois se o quisesse teria feito o próprio legislador da Emenda, referindo-se, até, especificamente à Lei n. 9.718/98*. Significa que a alteração constitucional não acolheu o teor do mencionado Estatuto, porque, para fazê-lo, a

³¹⁷ AMARO, L. da S. Direito tributário atual, São Paulo, n. 5, v. 3. p. 288, 1977 *apud* MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 153.

³¹⁸ RAMOS, E. da S. **A inconstitucionalidade das leis. vício e sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 75 *apud* MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 154.

recepção teria de ser expressa e inequívoca, o que macularia o conteúdo do art. 195, § 4º, da própria Constituição, sobre passar por cima do art. 110 do Código Tributário Nacional'. Ressalte-se que a própria EC 20/98 reconhece a necessidade de nova lei para poder ser instituída a nova modalidade de contribuição social sobre a 'receita', a saber: 'Art. 12. Até que produzam efeitos as leis que irão dispor sobre as contribuições de que trata o art. 195 da Constituição Federal, são exigíveis as estabelecidas em lei, destinadas ao custeio da Seguridade Social e dos diversos regimes previdenciários.³¹⁹

Soares de MELO questiona até mesmo a validade da Lei nº 9.718/98 e da própria Emenda Constitucional nº 20/98, em seu aspecto formal.

A primeira, por se tratar, pretensamente, de uma lei de conversão da Medida Provisória nº 1.724/98. O autor ressalta, com razão, que, em face das emendas modificativas que alteraram a forma de compensação do percentual acrescentado à alíquota da COFINS (não mais compensando com o imposto de renda, mas sim com a contribuição social sobre o lucro líquido), a Lei nº 9.718/98 não é propriamente uma lei de conversão, mas sim uma simples lei ordinária. No entanto, como foi aprovada pelo rito reservado às medidas provisórias (sessão conjunta do Congresso Nacional – artigo 62), não foi observada a forma prescrita no Texto Magno para aprovação das leis ordinárias que exigem a votação em separado nas duas Casas.

E tem razão o autor, pois o “peso” do Senado nessas votações é reduzido, dada a equivalência dos votos dos senadores aos integrantes da Câmara dos Deputados, que são em maior número. Apenas para argumentar: se um projeto de lei ordinária tiver a aprovação de todos os deputados mas não a de todos os senadores, ele não será aprovado, dado o número manifestamente inferior dos componentes da Câmara Alta. No entanto se isso ocorrer em sessão conjunta, uma lei de conversão de medida provisória se transformará em lei. Daí o rigor que se deve dispensar às emendas apresentadas às medidas provisórias apreciadas pelo Congresso Nacional. Para que não haja burla ao processo legislativo, as emendas devem se submeter ao regime específico de aprovação da lei ordinária, com apreciação em separado nas duas Casas e posterior sanção presidencial.

³¹⁹ MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 154-155.

Clèmerson Merlin CLÈVE destaca ainda que “Nesse caso, porém, as partes da lei de conversão não reprodutivas da medida provisória, ao entrarem em vigor, apenas operam eficácia *ex nunc*, não produzindo efeitos retroativos. A supressão de dispositivo implica a rejeição parcial da medida provisória, decisão que opera eficácia *ex tunc*”³²⁰.

O Supremo Tribunal Federal já apreciou essa questão. No Recurso Extraordinário nº 217.194-1/PR, salientou a Suprema Corte que o Congresso Nacional, na apreciação de uma medida provisória, poderá aprová-la integralmente, rejeitá-la ou modificá-la. Na primeira hipótese, ou seja, havendo conversão sem qualquer alteração, por estar representada a concordância do Legislativo com o conteúdo da medida, não há por que remeter a lei convertida para o Presidente sancioná-la ou vetá-la.

Entretanto, se a medida provisória editada sofrer alteração no Congresso Nacional, é obrigatória a remessa ao Presidente da República para sanção ou veto, de modo que prevaleça a comunhão de vontades que é própria da criação da lei (Caio Tácito, ‘Revista de Direito Público’, pág. 55), uma vez que a parte alterada na conversão não constitui fruto da medida provisória, mas ato originário do Congresso Nacional. A matéria, no ponto, está solucionada pela resolução nº 1, de 02 de maio de 1989, do Congresso Nacional, que em seu artigo 7º, § 1º, I, dispõe que, concluindo a Comissão Mista por qualquer alteração do texto da medida provisória, deverá ser apresentado projeto de lei de conversão, que, aprovado, será enviado à sanção do Presidente da República (Resolução nº 1/89-CN, artigo 7º, § 2º).³²¹

É certo que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que “modificações secundárias de texto, que em nada afetam os aspectos essenciais e intrínsecos da medida provisória expressamente repudiada pelo Congresso Nacional, constituem expedientes incapazes de descaracterizar a identidade temática que existe entre o ato não convertido em lei e a nova medida provisória editada”³²². No entanto

³²⁰ CLÈVE, C.M. **Medidas provisórias**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 129-130.

³²¹ Recurso Extraordinário n. 217.194-1/PR, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Maurício Corrêa, acórdão publicado no DJ, de 01/06/2001.

³²² Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar n. 293/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/04/93, p. 6.429.

não é este o caso que se está a tratar no momento, pois a modificação introduzida no seio do Congresso Nacional foi de caráter substancial, modificando o tributo cuja compensação seria permitida (de imposto de renda para contribuição social sobre o lucro), os quais contam até mesmo com orçamentos distintos.

Quanto à Emenda Constitucional nº 20/98, Soares de Melo salienta que o projeto, aprovado na Câmara dos Deputados após a votação no Senado, não retornou para essa última Casa, mesmo tendo sofrido emenda, contrariando o artigo 60, § 2º, da Constituição Federal. Assim,

este procedimento implicou inconstitucionalidade, uma vez que a denominada ‘segunda parte do Substitutivo à PEC n. 33/96’ – encaminhada a promulgação sem a aprovação do Senado – contém questões aprovadas pela Câmara que não foram levadas ao exame do Senado, e que fazem parte da Emenda 20/98. (...) Comparando-se o texto do Substitutivo à PEC 33/96 – originária do Senado – com o texto final da Emenda 20/98 percebe-se que depois que o Substitutivo à PEC 33/96 deixou o Senado para ir à Câmara nunca mais retomou à primeira Casa (Senado), embora tenha sido substancialmente alterado pela segunda Casa (Câmara). Em consequência, a atual Constituição (fruto da Emenda 20/98) não é o resultado do consenso das duas Casas Legislativas, mas exclusivamente fruto da vontade da Câmara, ofendendo o princípio do bicameralismo.³²³

Como se vê, sobram argumentos para que sejam afastadas as prescrições normativas da Lei nº 9.718/98.

Outra questão que despertou a desconfiança dos tributaristas foi a disposição constante do artigo 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, que consagrou isenção às “sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987”. Para melhor compreensão do problema, faz-se a transcrição do artigo 1º, desse Decreto-Lei:

Art. 1º – A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

³²³ MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 157-158.

Dando interpretação a esses dispositivos, o Parecer Normativo nº 3, de 25 de março de 1994, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, publicado no DOU de 28/03/94, esclarece que “a sociedade civil que abdicar do regime de tributação previsto no art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397/87 e optar pelo lucro real ou presumido, sujeita-se à contribuição sobre o faturamento de que trata a Lei Complementar nº 70/91”. O principal argumento está no fato de que o artigo 71 da Lei nº 8.383/91 estabeleceu a opção do contribuinte do imposto de renda por adotar regime com base no lucro presumido, caso em que a pessoa jurídica de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87 pagaria o imposto de renda correspondente ao ano-calendário 1992, obedecendo ao disposto no artigo 40, sem prejuízo do pagamento do imposto devido por seus sócios no exercício de 1992, ano-base de 1991. É dizer, optando pela tributação com base no lucro real ou presumido, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada estariam excluídas do regime de tributação instituído pelo Decreto-Lei nº 2.397/87, perdendo a condição de tributação exclusiva nas pessoas físicas dos sócios, passando a ser tributada também a pessoa jurídica.

No entanto, não há fundamento na exegese dada a este dispositivo legal. Em matéria de outorga de isenção, o Código Tributário Nacional (artigo 111) determina a utilização da interpretação literal. Isto significa que, nada obstante a isenção ter fundamento extrajurídico (podendo ser político, social, econômico etc.), na análise de sua abrangência deve preponderar o sentido restritivo, ficando o intérprete impedido de ampliar as hipóteses previstas. “Portanto, em se tratando de isenção tributária, não se pode aplicar a norma de isenção a outros casos não previstos (não há isenção tributária sem lei anterior), estendendo-se a outras situações que o legislador não amparou (os casos não excetuados devem ser submetidos à regra geral da tributação)”³²⁴.

³²⁴ MORAES, B.R. de, **Compêndio de direito tributário**, v. 2, p. 368.

Todavia, ainda que a recomendação legal seja pela utilização da interpretação literal, é bom frisar que isso não significa a consagração da interpretação restritiva. Não se trata, pois, de estender a isenção a casos não previstos em lei, como também não se trata de diminuir o significado legal para não permitir o gozo do benefício concedido. Como salienta Bernardo Ribeiro de MORAES,

isto não significa que as isenções tributárias devem merecer interpretação tão restrita que tire o exato alcance da lei. Já ressaltou Leopoldo Braga que ‘o princípio da interpretação restrita (ou mesmo restritiva) das disposições de direito excepcional há de ser entendido em termos, isto é, em seu justo razoável sentido, a fim de que, sob o pretexto de interpretar, não se façam restrições excessivas e arbitrárias, que reduzam o verdadeiro alcance da lei e prejudiquem legítimos direitos, por ela assegurados’.³²⁵

Decorre de imperativo legal a impossibilidade de interpretação extensiva ou restritiva de norma que disponha acerca da outorga de isenção, não podendo o intérprete pretender substituir-se ao legislador incluindo na hipótese legal situação ali não tratada expressamente, ou mesmo excluindo quando a referência é manifesta. Embora não aceitável doutrinariamente a interpretação literal da legislação tributária que concede isenção, não se pode, contudo, alargá-la ou restringi-la, sem forte suporte em princípios que se compatibilizem com fatos de igual natureza e estrutura.

No caso, o artigo 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91 prevê a hipótese de isenção da COFINS às sociedades *de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987*. Por sua vez, o artigo 1º do aludido Decreto-Lei fala em sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas domiciliadas no País. Portanto, para o gozo da referida isenção exige-se unicamente que:

- a sociedade seja constituída somente por pessoas domiciliadas no Brasil;
- o objetivo dessas sociedades seja a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
- a sociedade seja registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

³²⁵ MORAES, B.R. de, *Compêndio de direito tributário*, v. 2, p. 368.

É bem verdade que o artigo 6º, II, da Lei Complementar nº 70/71 poderia ser expresso ao estender a isenção, repetindo o texto do artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, de modo a afastar qualquer dúvida na sua interpretação. No entanto, do mesmo modo, se quisesse estabelecer tratamento tributário diverso, a depender do regime de tributação adotado pela sociedade, não é menos certo que também poderia fazê-lo expressamente. Se não fez nem de uma nem de outra forma, não se pode pretender retirar a hipótese de isenção estabelecendo uma interpretação manifestamente restritiva. Acresça-se a tudo isso o fato de que, à época da outorga de tal isenção, essas sociedades estavam sujeitas a apenas um regime jurídico de tributação, não havendo, pois, falar em extensão dessa hipótese de exclusão do crédito tributário apenas às sociedades que optassem por um regime jurídico de tributação específico. Seria estabelecer uma condição inexistente à época, em manifesto despropósito jurídico.

No entanto, como salienta Soares de MELO, “Esta questão encontra-se superada com a edição da Lei 9.430, de 27.12.96 (art. 88, XIV), dispondo sobre a revogação dos artigos 1º e 2º do Decreto-lei 2.397/87. Doravante, as sociedades civis de profissões regulamentadas passam a sofrer a incidência da COFINS”³²⁶.

Por fim, resta apreciar uma específica modificação operada pela Medida Provisória nº 1.858/99, no que se refere às contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, que, no artigo 35, II, “a”, determinou a revogação expressa dos incisos I e III do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91. Com isso, extinguiu a isenção deferida às sociedades cooperativas que observassem o disposto na legislação específica quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades, ao mesmo tempo que determinou a incidência da contribuição para o PIS e a COFINS sobre a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no artigo 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764/71.

³²⁶ MELO, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 175.

Com efeito, dispõe a Medida Provisória nº 1.858/99, com reedições a desafiar a democracia:

Art. 13 – A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

(...)

X – a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 14 – Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X – relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

§ 1º – São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

(...)

Art. 15 – As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I – os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II – as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III – as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V – as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º – Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º – Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I – a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II – serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Art. 16 – As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do artigo anterior, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996.

É fácil perceber que, à exceção de algumas parcelas que podem ser excluídas da base de cálculo das duas contribuições (artigo 15), a Medida Provisória nº 1.858/99 não fez nenhuma distinção entre ato cooperativo e os outros praticados por não-associados.

Pois bem. A Lei nº 5.764/71 – que define a Política Nacional de Cooperativismo e estabelece o regime jurídico das cooperativas – caracterizou o ato cooperativo como o ato praticado “entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais”, salientando que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” (artigo 79 e parágrafo único), bem como que a “entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição”, salvo expressa disposição em contrário (artigo 83). É a regra, portanto, que o negócio jurídico realizado entre as cooperativas e seus cooperados – denominado ato cooperativo – não se caracteriza como compra e venda, agindo aquelas como mandatárias de seus associados e para a prática de atos no interesse exclusivo deles.

Wilson Alves POLONIO afirma a respeito que

...a sociedade cooperativa nada mais é do que intermediária entre os associados e suas relações com o mercado. Todas essas atividades resumem-se num único objetivo: o de facilitar as atividades dos cooperados. Assim, é fácil concluir que, para executar sua função, no que se relaciona aos atos cooperativos, a sociedade cooperativa assume a qualidade de representante daqueles. As receitas de vendas resultantes de seu faturamento pertencem, portanto, aos cooperados. Também as despesas são incorridas pela sociedade em nome deles e por ele são suportadas. A sociedade cooperativa funciona, por assim dizer, como uma filial das atividades de cada um dos cooperados.³²⁷

Ressalte-se, pois, que são os próprios associados os realizadores do negócio de compra e venda, por intermédio da cooperativa.

Portanto, é característica específica das cooperativas a não-distribuição de lucros ou dividendos, e sim o retorno aos cooperados das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações por eles realizadas (artigo 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/71). Trata-se, na verdade, de uma devolução, a fim de que cada compra seja executada apenas pelo preço de custo e despesas.

Ora, se os atos praticados pelas cooperativas não encerram conteúdo econômico pela inexistência de margem de lucro e – por que não? – pelo simples fato de que as riquezas por elas movimentadas não lhes pertencem – não há falar em capacidade contributiva.

À evidência, tais asserções são válidas para o tratamento do ato cooperativo típico e inerente à finalidade específica das cooperativas, tendo sido previsto – pela

³²⁷ POLONIO, W.A. **Manual das sociedades cooperativas**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 21.

própria Lei nº 5.764/71, no artigo 111 – que serão considerados como renda tributável, e portanto contabilizados separadamente, os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações realizadas com não-associados. Frise-se que essa ressalva diz respeito não aos atos externos e de cunho negocial praticados pelas sociedades cooperativas, mas às operações internas, em princípio privativas dos sócios, nesse caso praticadas com não-associados.

Observe-se a orientação do Superior Tribunal de Justiça dada a conhecer no voto proferido pelo relator do Recurso Especial nº 170.371-RS, ministro Demócrito Reinaldo, *mutatis mutandis*:

...a interpretação dos dispositivos legais deixa claro que todas as receitas geradas pelas cooperativas através das práticas de atos cooperativos são isentas de qualquer tributo – e a contribuição social sobre o lucro tem natureza tributária. Somente os resultados obtidos com a prática de operações que não envolvam atos cooperativos estão sujeitos ao pagamento de tributo, em virtude de não estarem amparados por regra isentiva.

(omissis) ...

É verdade que esta egrégia Corte, em reiterados precedentes jurisprudenciais, tem firmado entendimento no sentido de que negócios jurídicos não vinculados à finalidade básica dos atos cooperativos, a exemplo das aplicações de sobra de caixa das cooperativas no mercado financeiro, sujeitam-se à incidência do imposto de renda. Isto porque ‘a atividade desenvolvido junto ao mercado de risco não é inerente à finalidade a que se destinam as cooperativas’ (REsp nº 109.711/RS, da minha lavra, D.J. 26.05.97). Mas, igualmente, tem reconhecido que ‘as cooperativas gozam de não-incidência do imposto de renda sobre resultados positivos obtidos em decorrência de suas regulares atividades (arts. 85, 86 e 111 da Lei 5.764/71), conforme restou assentado no REsp. 58.124/SP, também da minha lavra (D.J. 13.11.95)’.³²⁸

De qualquer forma, há de se admitir que a finalidade das sociedades cooperativas consiste na prestação desinteressada de serviços, destinada a auxiliar e fortalecer a posição econômica dos associados (Lei nº 5.764/71, artigos 3º, 4º e 7º), visando à prestação de serviços, à economia de serviço e não a lucro. Vale dizer: a cooperativa contribui para a consecução dos objetivos estatais não por meio de impostos – até porque não possui capacidade econômica para tanto – mas prestando os serviços que lhe são próprios.

³²⁸ Recurso Especial n. 170.371/RS, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, acórdão publicado no DJ, de 14/06/99, p. 113.

Pode-se afirmar, então, que foi inspirado na percepção dos benefícios trazidos por tal atividade, bem como objetivando preservar as cooperativas da incidência de tributos, que o legislador constituinte, ao tratar dos Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional, em especial no Título VI, Capítulo I, Seção I, dispôs no artigo 146, III, c que cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

De fato, a contribuição social para financiamento da seguridade social – COFINS devida pelas pessoas jurídicas – e incidente “sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadoria e serviços e de serviço de qualquer natureza” (artigo 2º) foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, que expressamente isentou as cooperativas, no que diz respeito aos atos cooperativos típicos, do dever de pagar a contribuição. Tal é a letra expressa do artigo 6º, I, da mencionada lei complementar:

Art. 6º. São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;...

Em rigor, nem seria necessária tal exclusão, pois, em verdade, é inaplicável o conceito de faturamento às sociedades cooperativas quando atuam na persecução da finalidade que lhe é peculiar. Como já foi examinado anteriormente, o ato cooperativo é, por definição legal, instituto distinto da compra e venda (artigo 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71), o que implicaria a verificação do fenômeno da não-incidência. E, sendo o faturamento o total da receita advinda da venda ou da prestação de serviços, passa a ser incompatível esse conceito com o ato cooperativo.

Além de tudo o que foi dito, não poderia a Medida Provisória nº 1.858 revogar benefício fiscal reservado ao trato por lei complementar. Com isso, não se pretende dizer que a COFINS só pode ser modificada por lei complementar, em vista do veículo normativo que a gerou. A propósito, o Supremo Tribunal Federal já deixou

fora de discussão que para a instituição da referida contribuição não era necessária a utilização da lei complementar, dado que as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195 da Constituição Federal não precisam atender ao que dispõe o artigo 146, III, *a*, do Texto, que se refere apenas a impostos. E o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 146.733, “que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos”³²⁹. Assim, por se tratar de uma contribuição social – e não de um imposto – a COFINS “poderia ser instituída por lei ordinária”.

No entanto, é certo que a Lei Complementar nº 70/91, no artigo 6º, I, deu efetividade ao que expressa o artigo 146, III, *c*, da Constituição Federal, que impõe a dispensa de tratamento tributário adequado ao ato cooperativo. É dizer, nesse pequeno particular, a Lei Complementar nº 70/91 assume caráter efetivo desta espécie normativa. Dessa forma, somente por essa via é que poderia ser modificada.

Por tais motivos, inaceitável – porque inconstitucional – a revogação do inciso I do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91 levada a efeito pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 e suas reedições.

Note-se que, nada obstante a revogação de isenções tributárias possa ser veiculada por meio de leis ordinárias e, pois, por medidas provisórias, essa é uma regra geral que cede passo, por óbvio, à necessidade de lei complementar nos casos em que a exigência dessa espécie de ato legislativo decorre de comando constitucional. Foi o que ocorreu aqui, em que o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo” consistiu exatamente na referida isenção.

³²⁹ Trecho do voto do Ministro Moreira Alves, Relator da Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

Além disso, encontrando-se a regra de competência para alteração da lei regente da contribuição social em foco no artigo 195, I, da Constituição Federal, como está, e tendo sido esse dispositivo alterado pela Emenda Constitucional nº 20 em 15 de dezembro de 1998, como foi, medidas provisórias se tornaram atos legislativos ineficazes para o fim a que visam, pois o artigo 246 da Constituição é claro ao dispor que “é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de art. da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”.

Vistas as linhas gerais do critério material da COFINS, é hora de passar à análise daqueles outros que compõem a hipótese de sua regra-matriz de incidência.

4.3.2.2 Critério espacial

A COFINS se ajusta à espécie de tributos em que o critério espacial é bem genérico, de modo que todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares, pois, tendo sido atribuída a competência à União e não havendo indicação expressa de uma área específica para verificação do fato tributário, seu critério espacial será todo o território nacional. Desse modo, em qualquer lugar do território nacional em que se verificar a obtenção de receita decorrente de operações aptas a produzir faturamento, nascerá a relação jurídica referente à COFINS.

4.3.2.3 Critério temporal

A COFINS se ajusta à espécie de hipóteses tributárias que definem (expressa ou implicitamente) o momento de ocorrência do fato jurídico tributário, pois o faturamento, por ser um somatório, só é passível de conhecimento após o transcurso de um período definido normativamente. A Lei Complementar nº 70/91, no artigo 2º,

por ter estabelecido o período mensal para apuração do faturamento, fixou o último dia de cada mês como o critério temporal da COFINS. Assim, somente no último dia de cada mês é que se considera ocorrido o fato jurídico tributário.

Campos FISCHER e Souza NEVES também apontam o último dia de cada mês como o critério temporal da hipótese da COFINS. No entanto, não há como ocultar uma incoerência manifesta no trabalho deste último autor. É que, na exposição do critério material, NEVES identifica-o como a realização de cada uma das operações. Retornando ao tema da compatibilidade interna entre os diversos critérios da regra-matriz de incidência, não é de se admitir que o critério temporal não tenha nenhuma referência razoável com o critério material, de modo que enquanto aquele ocorra a cada operação este só se verifique no último dia do mês.

A incoerência manifesta-se de forma ainda mais evidente quando o próprio autor, em um momento inicial, afirma que “...no caso da realização de operações jurídicas de vendas, teremos sua constituição definitiva, consoante dispõe o Código Civil, no momento da tradição, ou seja, no momento da entrega material do produto” e, em seguida, sem qualquer demonstração de um liame lógico, afirma: “Portanto, o marco temporal, escolhido pelo legislador para dar como acontecido o fato descrito no critério material, será o último dia do mês”³³⁰.

4.3.3 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência

4.3.3.1 Determinação subjetiva

Já foi exposto que o sujeito ativo não se confunde, necessariamente, com o titular da competência tributária para instituir o tributo. A distinção entre sujeição ativa e competência tributária assume particular relevância no caso das contribuições sociais para a seguridade social, como já foi esclarecido. Isso tem levado a doutrina a

³³⁰ NEVES, *op. cit.*, p. 110-111.

reclamar uma parafiscalidade necessária, no caso das contribuições sociais, o que conduziria à inconstitucionalidade do artigo 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91, que dispõe: “À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades”.

O artigo 33 da Lei nº 8.212/91 atribui ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) a atribuição de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do artigo 11; e ao Departamento da Receita Federal (DRF) a atribuição de arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do artigo 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Ou seja, o INSS é sujeito ativo apenas das seguintes contribuições sociais: das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; e dos empregadores domésticos e dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição.

A discussão acerca da constitucionalidade do dispositivo já foi exposta por ocasião da análise da configuração da parafiscalidade, tendo-se dito que, na esteira da decisão do Supremo Tribunal Federal, não há óbice a que a própria União figure na condição de credora da contribuição, desde que a transferência seja feita, em sua totalidade, ao orçamento da seguridade social.

Dessa maneira, pode-se dizer que a capacidade tributária ativa para a relação jurídica que tem por objeto a contribuição social sobre o faturamento pertence à União, por força do que dispõe o artigo 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91.

O sujeito passivo, por sua vez, na dicção do artigo 195, I, da Constituição Federal – e antes da nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98 – é o empregador que, obviamente, realize os fatos jurídicos conducentes à obtenção de faturamento. Atualmente nada impede que a lei ordinária redefina a norma jurídica de incidência, para aí incluir, além do empregador, qualquer empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei. É de ressaltar que somente após a sua definição legal é que poderá haver a incidência da contribuição para esses novos contribuintes, dado que a Constituição não cria tributos, como já foi exaustivamente demonstrado.

4.3.3.2 Determinação quantitativa

A definição da determinação quantitativa da COFINS não guardou nenhuma expectativa, como denunciado por ocasião da análise de seu critério material. Lá foi dito que o faturamento não é revelador de um fato, mas apenas a sua quantificação, de tal maneira que se pode dizer, sem maior discrepância com a doutrina, que a base de cálculo da COFINS é o faturamento.

A Lei Complementar nº 70/91 define faturamento como a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (artigo 2º, *caput*), ao mesmo tempo que exclui o valor do IPI destacado na nota fiscal, o valor das vendas canceladas ou devolvidas e o valor dos descontos concedidos incondicionalmente.

Ou seja, a admissão da receita bruta como base de cálculo da contribuição incidente sobre a receita decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviços só ocorre se o legislador define a própria receita bruta como faturamento. Com efeito, o Decreto nº 1.040/94 (Regulamento do Imposto de Renda) se encarrega de definir receita bruta, fazendo-o nos seguintes termos:

Art. 226 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12).

§ 1º – Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art. 44).

§ 2º – Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

A partir do conceito legal, José Luiz Bulhões PEDREIRA apresenta a definição de receita bruta de vendas e serviços como a receita formada “...pelo preço de bens vendidos por conta própria e pelas importâncias recebidas pela prestação de serviços”. E esclarece: “...a lei refere-se a operações de conta própria porque nas vendas por conta de terceiros o preço de venda pertence ao comitente ou mandante: a receita da pessoa jurídica é comissão (ou outra modalidade de remuneração) recebida pela prestação do serviço de intermediação”³³¹.

Portanto, é de acatar a opção de tributar a receita bruta apenas se considerado o sentido de faturamento que a legislação lhe empresta. Segundo Ives Gandra da Silva MARTINS, “...como o faturamento indica base de cálculo admitida pelo constituinte sobre a circulação de bens e serviços, não pode ter seu conceito alargado além dos limites impostos pela Lei Maior, a rigor (*sic*) o que se deve entender é que o conceito de ‘receita bruta’ é que ficou reduzido ao de ‘faturamento’, para se manter nos parâmetros determinados pela Carta Maior”³³².

No entanto, a partir das mudanças operadas pela Lei nº 9.718/98, esses limites foram rompidos sem a necessária autorização constitucional, aliás como ficou demonstrado por ocasião da análise do critério material da COFINS.

Tema que tem suscitado discussões acaloradas é o da possibilidade de incluir na base de cálculo da COFINS os valores referentes ao ICMS e ao ISS incidentes, respectivamente sobre as operações mercantis e de serviço.

³³¹ PEDREIRA, **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas, p. 350.

³³² MARTINS, I.G. da S. **O FINSOCIAL na lei de custeio da previdência**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. p. 89 *apud* MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 147.

No concernente ao IPI, a discussão esvaziou-se quando a própria Lei Complementar nº 70/91 se encarregou de suprimi-lo (artigo 2º, parágrafo único, “a”).

Por disposição legal expressa, o ICMS assume a característica, ressaltada pela Ciência das Finanças, de um “imposto por dentro”³³³. Com isso, impõe-se ao contribuinte incluir no valor da operação mercantil o *quantum* de ICMS que a ele corresponde, mecanismo esse apontado como inconstitucional por alguns autores³³⁴. Nesse aspecto, o ICMS se distancia do IPI, dada a característica desse último em não compor a sua própria base de cálculo. No entanto, afora essa pequena diferença e algumas outras decorrentes do perfil específico de cada um deles – irrelevantes para impor qualquer contraste de essência – o ICMS e o IPI são impostos fundamentalmente idênticos. Daí porque Fábio FANUCCHI denominou-os “...tributos gêmeos...”³³⁵ e José Roberto VIEIRA reduziu a possibilidade de conflitos entre eles dada “...essa intimidade estrutural do IPI com o ICMS...”, pois “...tanto para este como para aquele **o núcleo do critério material da hipótese é representado por operações, em ambos os casos da espécie de operações jurídicas**”³³⁶.

Em estudo dedicado ao tema da inclusão do ICM na base de cálculo do PIS, ATALIBA e GIARDINO fizeram ver, de maneira clara e didática, que, sendo a base de cálculo a grandeza econômica do fato imponible cuja dimensão é lógica e cronologicamente posterior ao fato, a inclusão do tributo na sua própria base “...representa **mera criação da lei tributária** que não responde, sequer, às exigências lógicas da textura da hipótese de incidência do ICM e do IPI”³³⁷. E não há negar a

³³³ “Art. 13 – A base de cálculo do imposto é: [...] § 1º - Integra a base de cálculo do imposto: I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (Lei Complementar n. 87/96).

³³⁴ Por todos eles, pode-se citar Roque Antonio CARRAZZA em seu **ICMS**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 162.

³³⁵ FANUCCHI, F. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. v. 2. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 146.

³³⁶ VIEIRA, *op. cit.*, p. 82.

³³⁷ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 159.

correção do raciocínio. É cediça a lição de Barros CARVALHO, apoiada em escólios de Alfredo Augusto BECKER e Amílcar de Araújo FALCÃO, sobre a necessária observância do ajuste interno (porque ocorrente dentro da norma tributária) entre a base de cálculo e o critério material da hipótese de incidência. Portanto, para compor a base de cálculo do ICMS nada poderia ser considerado para além do valor da operação jurídica realizada, nem mesmo o próprio valor do imposto.

Portanto, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo manifesta-se como uma anormalidade, apenas admissível enquanto técnica de cálculo que, em última análise, quer significar a fixação de alíquotas mais elevadas. “Em consequência” – concluem ATALIBA e GIARDINO – “o ICM não integra o valor da operação, a não ser para os específicos efeitos de cálculo dele próprio. O ICM não integra o preço, se não para facultar a chamada ‘recuperação econômica do tributo’, que foi legalmente impedida – pela mesma lei fiscal – por outras vias”³³⁸.

Pretender incluir o valor dos impostos incidentes sobre a venda (IPI e ICMS) ou sobre a prestação de serviços (ISS) no valor do faturamento é esgarçar o seu conceito pelo cômputo de parcelas que lhe são estranhas. Foi dito anteriormente que a constitucionalidade da base de cálculo da COFINS sobre a receita bruta só é admissível enquanto o conceito daquela não ultrapasse os limites do conceito de faturamento. Sendo este o somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou com a prestação de serviços (nos moldes da Lei Complementar nº 70/91), não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura.

A bem da verdade, ao admitir a demarcação do faturamento como receita bruta, só é possível entender esta última abrangendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, não se incluindo os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o

³³⁸ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 159.

prestador dos serviços seja mero depositário, nos termos definidos pelo artigo 279 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). Aliás, a própria Lei Complementar nº 70/91 dá prova inequívoca de que tenha albergado esse conceito ao excluir da base de cálculo da COFINS o valor do IPI das vendas canceladas, das vendas devolvidas e dos descontos incondicionais concedidos (artigo 2º, parágrafo único), apenas se distanciando do conceito do artigo 12, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 em relação ao ICMS e ao ISS.

Uma análise perfunctória já é capaz de demonstrar que os conceitos de faturamento e de receita líquida só não se confundem em razão da indevida exclusão da parcela do ICMS. Ocorre que o legislador labora em equívoco ao estabelecer diferença de regimes entre o ICMS e o IPI, pela circunstância de tornar essencial (o cálculo “por dentro” do ICMS e “por fora” do IPI) aquilo que é apenas contingente.

É que a forma de calcular o tributo não pode ser conducente a definir a sua natureza jurídica, transformando o valor do imposto no próprio valor da mercadoria, para depois ser incluído no valor do faturamento. Afora o mecanismo de cálculo, IPI e ICMS se equivalem, pois ambos são destacados na nota fiscal, e do ponto de vista econômico, ambos são transferidos aos adquirentes. Trata-se, pois, de impostos que comportam, “por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro”, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Isso pode ser facilmente percebido pelo fato de que um aumento tanto no ICMS quanto no IPI impõe majoração no valor total da operação sem que se possa dizer que o valor de venda da mercadoria tenha sido alterado. Isso é prova de que aquela parcela acrescida (como de resto de todo o imposto) não se refere ao valor da mercadoria e, portanto, não pode compor o “faturamento”.

Em outras palavras, não se pode pretender majorar o faturamento de uma empresa pela simples forma de cálculo de um tributo. Ou seja, fosse o ICMS um imposto “por fora”, dúvidas não haveria de sua exclusão da base de cálculo da

COFINS. No entanto, é equívoco supor que a natureza jurídica de uma parcela está a depender da fórmula aritmética de cálculo.

Daí ser forçoso concluir, com ATALIBA e Clêber GIARDINO, que

...o nível do faturamento das empresas não pode ser afetado – isto é, reconhecer-se manipulado, subvertido – por efeito dessa mecânica exclusivamente fiscal, cujos conteúdos e finalidades se esgotam só na distensão, até mesmo inconstitucional, da base de cálculo do ICM e do IPI. O conceito de ‘faturamento’ não pode submeter-se a esse tipo de manipulação, ou artificialismo. Portanto, quando a Lei Complementar 7, referiu-se a ‘faturamento’ ignorou – isso é certo – as contingenciais distorções desse conceito, provocadas por injunção da legislação especial do ICM. Esse não está contido no conceito de ‘faturamento’, para os efeitos do PIS, não pode deixar de ser, objetivamente considerado, senão a soma do límpido e singelo valor das operações negociais realizadas, excluído o *quantum* de ICM que nelas se reputa integrado, em virtude de expressa determinação da lei fiscal, só para efeito de cálculo de IPI e ICM. (...) Faturamento, nesse sentido, partilha de conceito semelhante ao de ‘receita’, vale dizer, acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo. Meros ingressos, ou meras ‘entradas’ não compõem o faturamento; constituem singelos fluxos de recursos financeiros que, entretanto, não configuram receitas.³³⁹

Fugindo um pouco ao rigor científico que envolve o presente trabalho, é de se admitir que, pertencendo aos Estados o valor do ICMS, cabe ordenar ao sujeito ativo da contribuição sobre o faturamento que vá exigí-la, ao menos na parte relativa aos impostos, dos Estados, por se tratar de “faturamento” desses entes políticos e não da empresa.

O Supremo Tribunal Federal, chamado a se manifestar sobre o tema, por diversas vezes disse que a inclusão ou não na base de cálculo do PIS dos valores referentes ao ICMS e ao IPI é matéria afeta à norma infraconstitucional, o que transfere a solução jurisdicional em última instância ao Superior Tribunal de Justiça³⁴⁰.

³³⁹ ATALIBA & GIARDINO, *op. cit.*, p. 160. É de se ressaltar que o conceito de faturamento não apenas se assemelha ao de receita, como constitui uma de suas espécies, conforme se pode depreender do desenvolvimento teórico levado a efeito por ocasião da análise do critério material da COFINS.

³⁴⁰ Recurso Extraordinário n. 210.973/DF, 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Maurício Correia.

No que diz respeito ao ICMS, há duas súmulas do Superior Tribunal de Justiça que determinam a sua inclusão na base de cálculo do PIS (nº 68) e na base de cálculo do Finsocial (nº 94), sendo razoável prever que o mesmo será decidido em relação à COFINS.

No entanto, pela análise dos julgados do Superior Tribunal de Justiça que deram origem à Súmula nº 94³⁴¹, não houve nenhuma discussão por seus ministros dos efeitos da incidência do ICMS e da sua composição no valor da mercadoria. Em todos os votos condutores dos Recursos Especiais, só há simples referência à Súmula nº 258 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dispunha: “Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa do ICM”.

Por sua vez, o Tribunal Federal de Recursos, na elaboração da Súmula nº 258, chegou a essa conclusão sob o argumento de que o valor a ser recolhido a título de PIS incide sobre o faturamento da empresa e, no conceito de faturamento, “está inserido o lucro operacional da empresa, pelo que não se pode excluir as parcelas do ICM, porquanto estas estão insertas no conceito de lucro operacional ou capacidade econômica da empresa”³⁴². De tal maneira que, na avaliação daquele extinto Tribunal, o ICM integrava, para todos os efeitos, o preço final da mercadoria, razão pela qual não se poderia excluí-lo da base de cálculo do PIS.

O curioso é que o mesmo tribunal entendia que “não se inclu[ía] na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao IPI” (Súmula nº 161), embora a única diferença do PIS em relação ao ICMS esteja em sua forma aritmética de cálculo, como já foi demonstrado. Ou seja, para casos idênticos, o mesmo Tribunal decidia por razões diversas.

³⁴¹ Recursos Especiais n. 14.467/MG; 16.521/DF; 27.072/RJ; 31.103/RJ e 8.379/RJ, todos publicados na Revista do Superior Tribunal de Justiça n. 61, p. 203-211.

³⁴² Incidente de Uniformização de Jurisprudência na Apelação Cível n. 123.073/MG, 2. Seção do Tribunal Federal de Recursos, Relator Ministro Pedro Aciole, publicado na Revista do Tribunal Federal de Recursos n. 163, p. 381.

Por fim, ainda no âmbito do critério quantitativo, a alíquota da COFINS foi inicialmente fixada em 2% (artigo 2º, LC 70/91). Posteriormente, a Lei nº 9.718/98 elevou-a para 3%, além de instituir um complexo mecanismo de compensação com a contribuição social sobre o lucro (CSLL). Assim, após a alteração, a CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual pode ser compensada com até um terço da COFINS efetivamente paga. Ou seja, a legislação possibilitou a compensação do valor acrescido (de 2% para 3%) com a utilização do valor da CSLL devido em cada período mensal de apuração.

A referida compensação somente é admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta. Além disso, no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, pode ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos artigos 28 a 30 da Lei nº 9.430/96. Porém após a compensação não é lícito ao contribuinte requerer restituição ou mesmo utilizar o saldo da COFINS ou da CSLL para compensar como devido em períodos de apuração subseqüentes.

Pois bem. A elevação da alíquota da COFINS não esbarra em nenhum óbice constitucional, o mesmo ocorrendo com a autorização para compensação com outros tributos. Contudo, a concessão de benefícios de natureza tributária não pode ser levada a efeito ao arrepio dos princípios constitucionais consagrados.

No caso, a Lei nº 9.718/98 possibilitou a compensação de um terço da COFINS com a CSLL, ao mesmo tempo que impediu a transferência do eventual saldo para períodos subseqüentes. Com isso, criou entre os contribuintes uma situação de desigualdade que não encontra amparo constitucional, pois, como mecanismo, contribuintes que apurarem lucro fazem jus à discutida compensação, tratamento não dispensado àqueles que não o obtiverem.

A propósito, a Constituição Federal de 1988 consagra, no artigo 145, § 3º, o princípio da capacidade contributiva, que nada mais é que um desdobramento do princípio da igualdade, na seara do Direito Tributário. Roque Antônio CARRAZZA

enuncia de forma singela, mas muito precisa, o princípio: “Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza”³⁴³.

Porém, ao determinar a compensação com a CSLL e, ao mesmo tempo, impedir a sua transferência para períodos subseqüentes, o legislador inverteu o princípio da capacidade contributiva, proporcionando a seguinte situação: havendo lucro no período, o contribuinte terá uma carga tributária reduzida, pela possibilidade de compensação de parcela da COFINS com a CSLL; inversamente, não obtendo o mesmo resultado – e, assim, demonstrando, presumivelmente, menor capacidade contributiva – o contribuinte terá uma carga tributária maior, decorrente da impossibilidade da referida compensação.

Como diz Soares de MELO, “Este preceito estabelece um tratamento discriminatório, beneficiando as empresas com maior lucratividade, comparativamente com as empresas que auferem lucros menos significativos ou apresentam prejuízos; que ficam impossibilitadas de efetuar a referida compensação”³⁴⁴.

Há, portanto, violação manifesta ao princípio da capacidade contributiva. Nem serve de argumento o fato de a COFINS não se consubstanciar em tributo de natureza pessoal, de modo que não se aplicaria a ela o referido princípio.

De fato, a Constituição Federal determina sua obrigatória observância quando possível, ou seja, quando seja próprio da índole do imposto a personalidade. No entanto mesmo em relação aos impostos “impessoais” a Constituição Federal assegura a observância da capacidade contributiva, como ocorre com a seletividade em relação ao IPI e ao ICMS buscando preservar o mínimo vital pela tributação mais branda dos produtos e mercadorias consideradas essenciais.

³⁴³ CARRAZZA, R.A. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 65.

³⁴⁴ MELO, **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**, p. 167.

Além disso, mesmo que o legislador não esteja obrigado a estabelecer distinções que o consagrem, pelo menos está impedido de inverter a operação lógica de respeito à regra de que quem pode mais deve pagar mais, e vice-versa. É dizer, a aplicação do princípio para esses impostos assume um caráter negativo, considerando estar vedado impor maior tributação a quem revele menor capacidade contributiva.

Ainda que não se trate de imposto, a COFINS deve observância ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Mesmo fazendo referência apenas aos impostos (artigo 145, § 1º), o princípio da capacidade contributiva, em rigor, nem mesmo careceria de formulação expressa, pois se trata de mero desdobramento do princípio da igualdade, previsto como direito fundamental geral (artigo 5º, *caput*) e específico da tributação (artigo 150, II).

A partir das razões expostas, é possível concluir que, em face do pretenso mecanismo de compensação, restou inconstitucional a elevação da alíquota da COFINS nos termos do artigo 8º, da Lei nº 9.718/98.

Posteriormente, o artigo 35, III, da Medida Provisória nº 1.858/99, convertida nas Medidas Provisórias nº 1.991; 2.037; 2.113 e 2.158-33/2001 (esta última, por meio do artigo 72, III), revogou o mecanismo de compensação previsto nos §§ 1º a 4º do artigo 8º da Lei nº 9.718/98. Com isso, restou apenas o *caput* do artigo, em que a alíquota passou a ser fixada em 3%.

Assim, em complementação à determinação quantitativa, pode-se dizer que a alíquota da COFINS é de 3%.

4.4 A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

4.4.1 Breve Panorama

A contribuição social sobre o lucro prevista no artigo 195, I, da Constituição Federal (atualmente, alínea “c”, em decorrência das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 20/98), foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

A constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro (CSLL) foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP. Naquela ocasião, o STF enfrentou as seguintes questões que vinham sendo debatidas pela doutrina: a) a Lei nº 7.689/88 não teria instituído a contribuição social a que se referia o artigo 195, I, da Constituição Federal, mas sim um adicional ao imposto de renda, especialmente porque haviam sido transferidas à Receita Federal as funções de fiscalizar e arrecadar o tributo; b) haveria a necessidade de lei complementar, em vista do que dispõe o artigo 146, III, alínea “a”, da Constituição Federal; c) mesmo admitindo que a lei ordinária pudesse instituir a contribuição, a medida provisória não seria meio hábil para a criação de tributos; d) a lei de conversão deveria obedecer ao princípio da anterioridade mitigada, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal, que estabelece que a contribuição seja exigida apenas em relação aos fatos geradores ocorridos após noventa dias da data da publicação da lei que tenha instituído a contribuição; e) seria vedada bitributação com o imposto de renda; f) haveria exigência da contribuição, em relação ao resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988 (artigo 8º, da Lei nº 7.689/88).

O STF afastou esses argumentos, rebatendo a tese de que colocar a União como credora da contribuição transformaria a exação em meio indireto de financiamento da seguridade social, cujos recursos são oriundos de seu orçamento geral. Essa tese se sustentava na idéia de que o devedor da contribuição deveria ter relação direta com o órgão responsável pelos serviços de seguridade social e, da maneira como foi posta, em vez de atender a uma destinação constitucional, estava a depender apenas de lei a entrega da receita à seguridade social.

O STF rechaçou esses argumentos dizendo que essa forma de arrecadação só seria inconstitucional se “a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as suas etapas, tivesse de ser da competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social. E não é isso que resulta dos

textos constitucionais concernentes à seguridade social”³⁴⁵. Essas razões, como se vê, foram estendidas à COFINS, pois fenômeno semelhante ocorre em relação a essa contribuição (artigo 10, da Lei Complementar nº 70/91), como, aliás, já foi apresentado no item correspondente.

Além disso, o STF reconheceu a natureza tributária das contribuições para a seguridade social, localizando-as ao lado das demais espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimo compulsório). Atribuindo-lhe natureza específica, disse a Corte Suprema que a exigência prevista no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal apenas se refere aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos. Isso significa que as contribuições de seguridade social não carecem de lei complementar definidora de fato gerador, base de cálculo e contribuinte, para posterior efetiva instituição pelo legislador ordinário, tal como se verifica para os impostos em geral.

Quanto à instituição por medida provisória, o STF disse tratar-se de instrumento hábil à criação de tributo, tal como se verificava, no sistema anterior à Constituição Federal de 1988, em relação ao decreto-lei. Assim se justificou o relator do acórdão:

se se entender que a palavra lei, nos textos que conferem garantia constitucional, é sempre tomada na acepção de lei em sentido formal, ter-se-á que dar a mesma interpretação à reserva legal total inserida, na Constituição, como direito fundamental: *‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’* (art. 5º, II). E, então, o Decreto-lei, na modalidade de medida provisória, passa a ser uma inutilidade, e a expressão ‘com força de lei’ deixará de significar o que ela, obviamente, significa.³⁴⁶

³⁴⁵ Trecho do voto do Relator, Ministro Moreira Alves, no Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 06/11/92, p. 20.110 e RTJ 143-02, p. 684.

³⁴⁶ Trecho do voto do Relator, Ministro Moreira Alves, no Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 06/11/92, p. 20.110 e RTJ 143-02, p. 684.

Foi ressaltado, também, que não há incompatibilidade da medida provisória com a instituição de tributos, em face da perda retroativa da eficácia se não convertida em lei no prazo de trinta dias, pois os problemas daí decorrentes seriam de natureza patrimonial, podendo ser contornados com a repetição do indébito. Ademais, nem mesmo a existência do princípio da anterioridade representaria óbice à utilização da medida provisória, pois a urgência poderia estar, por exemplo, na edição antes do exercício financeiro em que passará a vigorar a instituição ou o aumento do tributo. Valendo-se de lição de BERLIRI, o ministro Moreira Alves sustentou que “qualquer que seja a justificação histórica da reserva da lei, é ela satisfeita sempre que seja necessária a intervenção do Parlamento, nada impedindo que esta se verifique preventivamente (como ocorre no caso de delegação) ou sucessivamente (como sucede no caso do Decreto-lei)”³⁴⁷.

Da mesma forma, na avaliação do Supremo Tribunal Federal, não haveria inconstitucionalidade alguma na coincidência de tributação em relação ao imposto de renda, pois esta circunstância decorre do próprio texto constitucional, não se tratando de nova fonte de custeio da seguridade social, de forma a atender ao que dispõe o artigo 154, I da Constituição Federal. E mais, por não ter o mesmo fundamento do imposto de renda, a CSLL não está jungida à observância do princípio da anterioridade, na forma estabelecida no artigo 150, III, da Constituição Federal, mas apenas à anterioridade nonagesimal do § 6º do artigo 195 do Texto.

Por fim, o STF reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei nº 7.689/88, que dispunha que a contribuição seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, por violar o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, alínea “a”, da Constituição Federal, pois a lei instituiu tributo com hipótese de incidência que alcançava fatos ocorridos antes do

³⁴⁷ Trecho do voto do Relator, Ministro Moreira Alves, no Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 06/11/92, p. 20.110 e RTJ 143-02, p. 684.

início de sua vigência. É que o prazo estabelecido pelo § 6º do artigo 195 da Constituição Federal não diz respeito à *cobrança* das contribuições, mas à própria incidência do tributo. Além disso, por força do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o novo sistema tributário, aí incluídas as novas contribuições sociais, somente produziria seus efeitos a partir de 1º/03/89.

Por essas razões, o STF julgou inconstitucional apenas o artigo 8º da Lei nº 7.689/88, para afastar a incidência da CSLL em relação ao período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. O artigo 8º, por sua vez, teve sua execução suspensa (artigo 52, X, Constituição Federal), por meio da Resolução do Senado Federal nº 11, de 04/04/95.

Após a sua criação, a Lei nº 7.689/88 foi alvo de algumas alterações, sendo estas as principais:

- a) a CSLL passou a ser paga, juntamente com as parcelas do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), na forma de antecipações, duodécimos ou cotas, observadas, no que coubessem, as demais condições estabelecidas nos artigos 2º a 7º do Decreto-Lei nº 2.354/87 em relação ao prazo de pagamento (artigo 8º da Lei nº 7.787/89);
- b) a CSLL passou a ter como indexador o BTN fiscal, em substituição à OTN (artigo 42, da Lei nº 7.799/89);
- c) sua alíquota foi majorada para 10% (artigo 2º da Lei nº 7.856/89), mas no exercício financeiro de 1990, para as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88, foi fixada a alíquota de 14%;
- d) para as empresas exportadoras, foi extinta a possibilidade de exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas de que trata o artigo 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.413/88 (artigo 7º, da Lei nº 7.856/89, cuja revogação foi expressa no artigo 9º da Lei nº 7.988/89);
- e) foi possibilitado o diferimento da contribuição até a realização do lucro, no caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a

preço predeterminado de bens ou serviços celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (artigo 3º da Lei nº 8.003/90);

- f) o artigo 2º da Lei nº 8.034/90 deu nova redação à alínea “c” do § 1º do artigo 2º da Lei nº 7.689/88:

Art. 2º (...) § 1º (...) c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base;

- g) a partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88 ficaram sujeitas à alíquota de 15% (artigo 11 da Lei nº 8.114/90);
- h) o artigo 2º da Lei nº 8.200/91 autorizou as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real a efetuar a correção monetária especial das contas do ativo permanente com base em índice que reflita nacionalmente a variação geral de preços. Em seus §§ 3º e 4º, determinou que o valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deveria ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, e que o valor dessa correção especial poderia ser deduzido como custo ou despesa para efeito de determinação do lucro real. Mesmo que essas modificações fossem destinadas ao cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, o § 5º do mesmo artigo 2º dispôs que essas alterações seriam aplicáveis para a determinação da base de cálculo da contribuição social;

- i) o pagamento pela pessoa jurídica da contribuição social sobre o lucro correspondente a período-base encerrado em virtude de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades passou a ser efetuado até o décimo dia subsequente ao da ocorrência do fato gerador (artigo 28, da Lei nº 8.218/91);
- j) a Lei nº 8.383/91 introduziu modificações profundas na forma de apuração do IRPJ, as quais serão objeto de análise, oportunamente;
- l) o artigo 11 da Lei Complementar nº 70/91 elevou em oito pontos percentuais a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, ao mesmo tempo que as excluiu do pagamento da contribuição social sobre o faturamento COFINS (parágrafo único);
- m) a partir do mês de janeiro de 1993, por força da Lei nº 8.541/92, novas modificações foram estabelecidas no imposto sobre a renda, com extensão dessas alterações à CSLL, as quais serão também objeto de exposição;
- n) introduzindo modificações na sistemática do imposto de renda, a Lei nº 8.981/95 determinou que se aplicassem à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mais adiante analisadas;
- o) o artigo 16 da Lei nº 9.065/95 dispôs que a base de cálculo da CSLL, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderia ser compensada cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendários subsequentes, observado o limite máximo de redução de 30%, previsto no artigo 58 da Lei nº 8.981/95;

- p) o artigo 13 da Lei nº 9.249/95 estabeleceu, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, vedações para a dedução de sua base de cálculo. Além disso, o artigo 19 dessa lei fixou, a partir de 1º/01/96, a alíquota da CSLL em 8%, não se aplicando, porém, às instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, para as quais a alíquota da contribuição social passou a ser de 18%. Por fim, o artigo 20 definiu que, a partir de 1º/01/96, a base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas que efetuassem o pagamento mensal a que se referem os artigos 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981/95 e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil corresponderia a 12% da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário;
- q) a partir da Lei nº 9.316/96, o valor da CSLL já não pôde ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo. Assim, os valores da contribuição social a que se refere o artigo 1º dessa lei, registrados como custo ou despesa, passaram a ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo (artigo 1º). Seu artigo 2º ainda fixou em 18% a alíquota da CSLL devida pelas instituições a que se refere o § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91;
- r) a Lei nº 9.317/96, instituidora do SIMPLES (sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte), estabeleceu regime especial tributário às microempresas e às empresas de pequeno porte: pagamento unificado do IRPJ; da contribuição para o PIS/PASEP; da CSLL; da COFINS; do IPI; e das contribuições para a seguridade social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei nº 8.212/91 (artigo 22) e a Lei Complementar nº 84/96;

- s) a Lei nº 9.430/96 fixou, a partir do ano-calendário de 1997, os dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário para encerramento do período trimestral de apuração do IRPJ, estabelecendo o mesmo sistema para a CSLL (artigo 28);
- t) por fim, a Lei nº 9.718/98, no artigo 8º, elevou a alíquota da COFINS para 3%, estabelecendo um complexo sistema de compensação com a CSLL relativo à parte majorada (1%). Esse mecanismo já foi explicitado por ocasião da análise da COFINS: como foi visto, o artigo 35, III, da Medida Provisória nº 1.858/99, convertida nas Medidas Provisórias nº 1.991; 2.037; 2.113 e 2.158-33/2001 (esta última, por meio do artigo 72, III), revogou a compensação prevista nos §§ 1º ao 4º do artigo 8º da Lei nº 9.718/98. Além disso, essas medidas provisórias elevaram a alíquota da CSLL, tanto das empresas em geral quanto das instituições financeiras.

Algumas dessas modificações, por serem mais relevantes, serão apreciadas no momento oportuno.

Após esse breve panorama do surgimento e situação atual da contribuição social sobre o lucro, é hora de proceder à análise de sua estrutura normativa, sendo natural que se inicie pelo critério material da hipótese de incidência.

4.4.2 O Antecedente da Regra-Matriz de Incidência

4.4.2.1 Critério material

O artigo 195, I, da Constituição Federal (atual alínea “c”, após a modificação operada pela Emenda Constitucional nº 20/98), autoriza a União a instituir uma contribuição social sobre o “lucro”.

A relação muito estreita entre “lucro” e “renda” levou diversos autores a apontar na CSLL um mero adicional do imposto de renda da União, com a única diferença de a destinação do produto arrecadado da contribuição estar vinculada à

seguridade social. É o caso de Antônio Roberto Sampaio DÓRIA, para quem, “...se a contribuição social é um imposto, quando incide sobre os lucros, então equipara-se ao imposto sobre a renda, ou melhor, a um adicional deste, cujas bases de cálculo são, igual e precisamente, seus lucros”³⁴⁸. Segundo o autor, essa natureza do tributo previsto no artigo 195 da Constituição Federal conduz a que “Se o contribuinte está garantido, por isenção condicionada, contra a incidência do imposto de renda e **adicionais** durante o prazo especificado, estará também protegido de incidência que, à guisa ou sob a denominação diversionista de contribuição social, se lhe venha a exigir”³⁴⁹.

Da mesma forma pensa Wagner BALERA ao reconhecer que

Quando comentamos o art. 195 da CF vigente, em trabalho escrito antes da promulgação das normas relativas à contribuição social sobre o lucro, sustentamos o que nos pareceu, àquela altura, o caminho natural – o caminho rumo à perfeição – a regra de tributação: parte do produto da arrecadação do imposto de renda seria destinada – tal como as quotas de previdência – ao financiamento da seguridade social.³⁵⁰

Como já foi exposto na apresentação das controvérsias acerca da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, o Supremo Tribunal Federal rechaçou a tese de que a contribuição social sobre o lucro seria um adicional ao imposto de renda, pois atribuiu a todas as contribuições especiais (sociais, interventivas e corporativas) natureza tributária específica, de modo que a CSLL – modalidade de contribuição social – não poderia ser reduzida às demais espécies tributárias referidas no artigo 145 da Constituição Federal: impostos, taxas, contribuições de melhoria. Atribuindo-lhe natureza específica, reservou-se a essa espécie tributária fundamento constitucional

³⁴⁸ DÓRIA, A.R.S. Contribuição: lucros – a incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. inconstitucionalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, p. 22, out./dez. 1989.

³⁴⁹ DÓRIA, **Contribuição ...**, p. 22.

³⁵⁰ BALERA, W. A contribuição social sobre o lucro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 293-294, [19--].

próprio, sem que se possa dizer que busque sua justificativa no artigo 153, III, da Constituição Federal, ainda que guarde com esse imposto uma relação bastante íntima.

Saliente-se, no entanto, que a proximidade das duas espécies tributárias não chega ao ponto de confundi-las. E a diferença não está apenas no fundamento constitucional de um e outro, tal como ocorre com a COFINS e o PIS, em que ambos incidem sobre a mesma base, o faturamento. Aqui a situação é diversa, pois, enquanto o imposto incide sobre a “renda”, a contribuição social incide sobre o “lucro”. E lucro e renda são realidades distintas.

Com efeito, é corrente na doutrina que “...a expressão ‘lucro’ é tomada como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida por sociedade empresária. É, portanto, noção parcial em relação à renda; é, por assim dizer, espécie do gênero renda. Lucro é noção menos ampla que renda”³⁵¹. Mizabel Machado DERZI também ressalta essa diferença, dizendo que

Se é verdade que, para fins de imposto de renda, o *conceito de renda* tem tido sentido dúplice, tanto coincidindo com o *excedente-fluxo* (idéia aproveitada pelo legislador na tributação das pessoas não empresariais) como também com *acréscimo patrimonial* ou *lucro* (noção utilizada pela lei na tributação das pessoas jurídicas empresariais), também é verdade que a Constituição Federal abandonou a expressão mais ampla – *renda* – utilizando-se diretamente da noção de *lucro*, como núcleo da hipótese de incidência da contribuição social de custeio da Seguridade Social, prevista no art. 195, I.³⁵²

Urge, portanto, definir *renda* e *lucro*.

É clássica a tipologia das teorias fiscais de renda, a partir da classificação de Horacio García BELSUNCE em: a) teoria da renda como produto; b) teoria da renda como acréscimo patrimonial e c) teoria legalista da renda³⁵³.

³⁵¹ GONÇALVES, J.A.L. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 178.

³⁵² DERZI, M.A.M. Tributação da renda *versus* tributação do patrimônio. *In*: Imposto de renda: questões atuais e emergentes. São Paulo: Dialética, 1995. p. 106.

³⁵³ BELSUNCE, H.A.G. **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1967.

“São partidários do conceito de renda-produto, no dizer de Belsunce, os financistas que tomam por base as doutrinas econômicas”³⁵⁴. Essa teoria distingue capital de renda a partir da idéia de que capital é uma riqueza, corpórea ou incorpórea e durável, que tem a capacidade de produzir uma utilidade a seu titular; ao passo que renda é a própria utilidade, uma “riqueza nova” que se obtém do capital.

Los conceptos ‘capital’ y ‘renta’ quedan estrechamente interconectados. La renta es el ‘producto’ neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo. Tal fuente es el capital, y como permanece inalterado, no obstante originar tal producto, tiene la propiedad de ser una fuente *productiva y durable*. Comparando estos conceptos con los de la ciencia natural, y según la concepción analizada, el capital se asemejaría a un árbol y la renta a los frutos que dicho árbol produce.³⁵⁵

Héctor VILLEGAS estima que o criador da teoria da renda como incremento patrimonial tenha sido o autor alemão Georg SCHANZ, destacando que, para essa teoria, a noção de renda é amplíssima. Assim, enquanto para obter a renda-produto somam-se os frutos ou utilidades derivados do capital, a renda-incremento patrimonial deriva de levantamentos patrimoniais, de modo a se estabelecer a diferença entre dois estados patrimoniais tomados em períodos distintos: “...se considerará renda todo aquello en que haya aumentado determinado patrimonio en um lapso de tiempo, computando también aquellos bienes que hayan sido consumidos”³⁵⁶.

Por fim, na teoria legalista da renda, esta é compreendida a partir do que a própria lei positiva define como tal. É a posição assumida, no Brasil, por Rubens Gomes de SOUSA. Na Argentina, Héctor VILLEGAS sustenta que “El análisis de la evolución de los sistemas fiscales, por consiguiente, demuestra que lo más razonable es inclinarse por el criterio funcional que subordina el concepto ‘renta’ a lo que disponen al respecto los regímenes legales positivos”³⁵⁷. Para Dino JARACH, por sua vez,

³⁵⁴ LEMKE, G. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998. p. 18.

³⁵⁵ VILLEGAS, *op. cit.*, p. 533.

³⁵⁶ *Ibid.*, p. 534.

³⁵⁷ *Ibid.*, p. 535.

No existe un concepto de renta o rédito *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica ser objeto de crítica bajo diversos ángulos, tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, su idoneidad para lograr determinados efectos redistributivos o su neutralidad, o bien su adaptabilidad a una política de estabilidad o desarrollo.³⁵⁸

Em análise conclusiva a essas diversas teorias, Gisele LEMKE recusa a adoção das teorias econômicas (aí incluída a teoria da renda-produto), dada a diversidade de objetos das ciências jurídica e econômica, até porque “...são tantos e tão diversos os conceitos econômicos de renda que se tornaria muito difícil a escolha de um deles como base para a legislação fiscal”. Em seguida, adverte:

Isso não significa, porém, que a Ciência Jurídica deva ignorar completamente a existência de conceitos econômicos de renda. Sobretudo o legislador ordinário não pode fazê-lo, pois o pressuposto das normas tributárias é a existência de riqueza, conceito este estudado pela Economia, sendo a renda um de seus índices. Como parâmetro para as normas jurídicas, são fundamentais, portanto, as teorias econômicas sobre a renda.³⁵⁹

E conclui: “...como se pode deduzir, adota-se o entendimento de que a teoria mais adequada em termos jurídicos é a legalista”³⁶⁰.

No entanto, a autora chama a atenção para a necessidade de distinguir entre teoria legalista em sentido amplo e em sentido estrito. Ou seja, não se pode admitir que legislador livremente determine os fatos que devem ser considerados renda para efeitos de tributação (teoria legalista em sentido estrito). Ao contrário, devendo observância ao exaustivo tratamento da Constituição Federal ao sistema tributário brasileiro, a autonomia do legislador está condicionada a esses limites estreitos.

Após longa meditação acerca do conceito de renda adotado no direito brasileiro, Gisele LEMKE conclui:

Conjugando-se as noções de renda em sentido estrito e de proventos, extrai-se que a regramatriz de incidência do IR consiste nos acréscimos patrimoniais mais a renda consumida, pois enquanto o conceito de renda em sentido estrito é o da teoria das fontes, não

³⁵⁸ JARACH, *op. cit.*, p. 478-479.

³⁵⁹ LEMKE, *op. cit.*, p. 29.

³⁶⁰ *Ibid.*, p. 30.

importando o seu destino (se para poupança ou para consumo), o conceito de proventos é o da teoria do acréscimo patrimonial (residual). Unindo-se essas duas noções, tem-se que renda em sentido amplo é o acréscimo patrimonial total (renda em sentido estrito poupada + demais acréscimos patrimoniais) mais a renda consumida ou, em outras palavras, é riqueza nova, independentemente de sua fonte ou de sua destinação.³⁶¹

Esse, também, é o modo de ver de Roberto Quiroga MOSQUERA, ressaltando que

...dentre aqueles impostos que oneram o patrimônio no seu aspecto dinâmico, o único a incidir sobre a mutação patrimonial que corresponde a um acréscimo (não mero ingresso) nos elementos patrimoniais, é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. *Usando outro falar: a base de cálculo do aludido imposto é o valor correspondente ao acréscimo de elementos patrimoniais e não o valor dos elementos já integrantes do patrimônio.* O imposto mencionado incide sobre riqueza nova, original, primária, assim entendida a riqueza que passa a integrar o patrimônio dos indivíduos em certo momento. A palavra 'renda' e a expressão 'proventos de qualquer natureza' traduzem, acréscimo patrimonial, incremento de elementos ao conjunto de direitos reais e pessoais já pertencentes a determinados indivíduos.³⁶²

Em suma, se se pretende simplificar o conceito (ciente das conseqüências que impõem as reduções), pode-se dizer que renda é a variação positiva entre dois estados patrimoniais.

O lucro, por sua vez, mesmo para fins de tributação, assume significado distinto.

Tal como se dá em relação a renda, o conceito de lucro tem suscitado problemas consideráveis e diversas sugestões têm sido apresentadas para superá-los. Eldon S. HENDRIKSEN e Michael F. van BREDA dirigem algumas críticas à idéia de lucro contábil em sua forma tradicional: “1. O conceito de lucro contábil ainda não se encontra claramente formulado. 2. Não há base teórica permanente para o cálculo e a apresentação do lucro contábil. 3. As práticas contábeis geralmente aceitas permitem

³⁶¹ LEMKE, *op. cit.*, p. 71.

³⁶² MOSQUERA, R.Q. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional.** São Paulo: Dialética, 1996. p. 102-103.

variações na mensuração do lucro do exercício de empresas diferentes”³⁶³. *Mutatis mutandis*, as mesmas críticas podem ser dirigidas ao trato do lucro na órbita do Direito. Em busca de definição adequada de lucro, os autores destacam os níveis semióticos como critérios de definição: estrutural (sintático), interpretativo (semântico) e comportamental (pragmático). Assim, “O lucro pode ser considerado sintaticamente, ou seja, por meio das regras que o definem; semanticamente, ou seja, por meio de sua relação com realidades econômicas subjacentes; ou pragmaticamente, ou seja, por meio de seu uso por investidores, independentemente de como é medido ou do que significa”³⁶⁴.

Por aí já se pode perceber que o termo “lucro” não é unívoco. De fato, atendendo a diversas finalidades e variados destinatários, a composição do lucro, em cada circunstância, assumirá um formato próprio. “O conceito de lucro mais apropriado para a divulgação financeira das atividades de uma empresa é determinado, em grande parte, pelos objetivos dos destinatários visados, dos dados contábeis sintetizados e pelo conteúdo interpretativo do valor informado. Um conceito útil para um grupo de indivíduos ou para uma finalidade pode não ser a opção mais apropriada para outro grupo ou outra finalidade”³⁶⁵. Daí decorre um dilema: ou se adota um conceito amplo de lucro, de modo a atender a todas as necessidades, com prejuízo manifesto dos interesses peculiares dos que buscam informações relativas à empresa; ou se adotam diversas medidas de lucro que atendam aos diversos objetivos, ainda que isso possa significar confusão conceptual.

O legislador brasileiro optou por adotar diversas acepções de lucro.

³⁶³ HENDRIKSEN, E. & BREDÁ, M. Van. **Teoria da contabilidade**. Trad. de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. p. 199.

³⁶⁴ HENDRIKSEN & BREDÁ, Michael, p. 198.

³⁶⁵ *Ibid.*, p. 217.

Antes, porém, de analisar as espécies de lucros encontradas no direito pátrio, cumpre recordar, por ser fundamental para o encaminhamento da discussão acerca do conceito de lucro, o que já foi dito em relação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional. Com efeito, esse dispositivo impõe a observância pela lei tributária da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas do Direito Privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, especialmente para definir ou limitar competências tributárias. Ou seja, o legislador, ao instituir um tributo, não pode alargar um conceito já consagrado pelo Direito Privado, estando esse tributo vinculado ao seu significado. Aliás, não foi por outro motivo que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da tributação dos rendimentos percebidos por autônomos, avulsos e administradores, porquanto a Constituição Federal autorizava apenas a tributação sobre a folha de salário. Em suma, a referida norma é um limite à discricionariedade do legislador. Finalmente, cumpre ressaltar que, da mesma maneira que não o fez em relação ao conceito de renda, a Constituição Federal não é portadora de um conceito fechado de lucro, o que obriga o intérprete a procurá-lo em outras plagas jurídicas.

Pois bem. O Direito Comercial tem sentidos variados para o termo “lucro”. E “...estes conceitos da Lei 6.404/76 tornaram-se limitadores da competência tributária da União, sem possibilidade de poder a lei modificá-los para os seus efeitos específicos”³⁶⁶.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), ao tratar das demonstrações financeiras da companhia, estabelece que o exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto (artigo 175), e ao fim de cada exercício social a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício (artigo 176):

³⁶⁶ VEIGA JUNIOR, M.U. da. A compensação de prejuízos face ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 13, p. 96, out./dez. de 1995. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas.

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III – demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

José Luiz Bulhões PEDREIRA ressalta que o balanço patrimonial “...é o quadro que demonstra a situação financeira da companhia em determinada data, mediante apresentação dos saldos das contas que registram os bens do patrimônio, os elementos do passivo exigível e as classes do patrimônio líquido”³⁶⁷. O autor esclarece que, nas etapas preliminares de elaboração do balanço patrimonial, opera-se o encerramento de todas as contas do resultado, com a transferência do lucro ou prejuízo líquido do exercício para a conta “lucros ou prejuízos acumulados”.

De fato, como já foi referido, além do balanço patrimonial, a Lei nº 6.404/76 impõe a elaboração da “demonstração de lucros ou prejuízos acumulados” e da “demonstração do resultado do exercício”. A primeira tem a função de apresentar

...o quadro que explica o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados constante do balanço patrimonial mediante a discriminação das mutações nela registradas durante o exercício social. O saldo credor da conta ‘Lucros ou Prejuízos Acumulados’ informa os lucros reconhecidos pela companhia até a data do balanço, que continuam no seu patrimônio sem destinação deliberada pelo órgão social competente nem proposta pela administração à Assembléia Geral; o saldo devedor significa o prejuízo acumulado ainda não imputado a outra conta do patrimônio líquido.³⁶⁸

A teor do artigo 186 da Lei nº 6.404/76, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

³⁶⁷ PEDREIRA, J.L.B. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 642.

³⁶⁸ *Ibid.*, p. 670-671.

Por fim, a demonstração do resultado do exercício tem como finalidade informar o resultado líquido do exercício que consta da última linha da demonstração, representado pelo “lucro ou prejuízo líquido do exercício”. A teor do artigo 187 da Lei nº 6.404/76, a demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º); [nova redação dada ao inciso pelo art. 5º, da Lei nº 9.249/95: IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais];
- V – o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Como se vê, o Direito Comercial albergou vários significados para o termo “lucro”: *lucro bruto*, o resultante da diferença entre a venda de mercadorias e o custo das mercadorias vendidas; *lucro operacional*, o resultante da atividade normal da empresa, deduzidas do lucro bruto as despesas operacionais (despesas com vendas, despesas financeiras, despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais); *lucro antes do imposto de renda*, o resultante do cômputo das receitas e despesas não-operacionais e do saldo da conta de correção monetária; *lucro líquido*, aquele obtido a partir do lucro antes do imposto de renda, subtraído da provisão para esse imposto e da participação de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados; e, por fim, *lucro acumulado*, o valor do lucro remanescente (retido), ou seja, ainda não distribuído para os proprietários e sem destino certo.

Já foi exposto que a excessiva adjetivação do substantivo “lucro” decorre da existência de diversos *destinatários* da informação do desempenho empresarial³⁶⁹, o que reforça a convicção acerca da necessidade dessa extensa tipologia. Cientes dessa realidade, HENDRIKSEN e. Van BREDA elaboram uma classificação de lucro líquido de acordo com seus beneficiários, referindo-se a lucro líquido da empresa, lucro líquido dos investidores, lucro líquido dos acionistas e lucro líquido de proprietários residuais³⁷⁰.

O núcleo comum dessas espécies está na noção de resultado. Ou seja, lucro é o resultado da atividade da empresa em um dado período, de modo que suas variações estão a depender, apenas, das parcelas que o compõem. Desse conceito não discrepa Brito MACHADO, para quem “...a palavra **lucro** significa o resultado positivo obtido na atividade empresarial”³⁷¹.

³⁶⁹ Eldon S. HENDRIKSEN e Michael F. Van BREDA (*op. cit.*, P. 199) salientam a diferença de interesse que existe entre os destinatários das informações empresariais: “a principal divulgação financeira é o fornecimento de informações sobre o desempenho de uma empresa, com base em medidas de lucro e seus componentes. Essa demanda pela mensuração do lucro também é reforçada pelas constatações preliminares de um experimento de laboratório por Pankoff e Virgil, que concluíram que havia um acordo muito forte, entre analistas, a respeito da idéia de que o lucro por ação e o faturamento eram os mais importantes entre os dados normalmente disponíveis. Entretanto, também concluíram que o lucro por ação exercia impacto geral muito fraco, ou nulo, sobre as expectativas dos analistas”. Disso decorre ser impossível a elaboração de um conceito abrangente de lucro que possa satisfazer às necessidades de seus destinatários. De fato, enquanto os acionistas possam estar particularmente mais interessados no valor do “lucro líquido por ação”, é certo que, para o governo, esse dado é relevante apenas indiretamente, pois sua preocupação está mais voltada para o faturamento ou mesmo para o resultado do exercício (lucro líquido).

³⁷⁰ HENDRIKSEN & BREDA, *op. cit.*, p. 216.

³⁷¹ MACHADO, H. de B. Compensação de prejuízos na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, Brasília: AJUFE, n. 59, p. 135, out./dez. 1998. O autor ainda ressalta que a contabilidade equipara o termos “resultado” e “lucro”, o que é correto. No entanto, não há admitir a equiparação equivocada entre “resultado” e “variação patrimonial verificada em determinado período”. Com efeito, a variação patrimonial está a depender de outros fatores, de modo que não se circunscreve apenas ao resultado. O equívoco de tomar um conceito pelo outro é também verificado em outros autores, como é o caso de Misabel Abreu Machado DERZI (Tributação da renda *versus* tributação do patrimônio, p. 106). As razões do equívoco serão apresentadas mais adiante.

Conceituando “resultado”, Bulhões PEDREIRA identifica duas espécies: resultado singular e resultado de período. O primeiro é o que deriva de determinado negócio, operação ou fato distinto, como o lucro obtido na revenda de cada bem objeto da atividade da empresa, a diferença entre o custo de aquisição e o valor do resgate de um título, o ganho ou a perda de capital na venda de um bem do ativo permanente etc. Já resultado de período “...é o lucro ou prejuízo decorrente do funcionamento da sociedade durante certo período, que é igual à soma de todos os resultados singulares”³⁷². O autor ainda estabelece a distinção entre resultado do ponto de vista da sociedade e do ponto de vista dos acionistas, confirmando a explicação já feita acerca dos destinatários da informação do desempenho da empresa que proporciona sentidos variados para o lucro.

Essa noção será fundamental para a determinação do lucro a que está a se referir o artigo 195, I, da Constituição Federal.

A Lei das Sociedades por Ações não foi precisa na definição de lucro líquido. Deveras, a partir da redação do artigo 187 – que apresenta os itens a serem discriminados pela demonstração do resultado do exercício – tem-se a seguinte estrutura desse demonstrativo:

RECEITA BRUTA DAS VENDAS E SERVIÇOS

(-) as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos

(=) receita líquida das vendas e serviços

(-) custo das mercadorias e serviços vendidos

(=) LUCRO BRUTO

(-) despesas operacionais

despesas com as vendas

despesas financeiras, deduzidas das receitas

despesas gerais e administrativas

outras despesas operacionais

(=) LUCRO OU PREJUÍZO OPERACIONAL

(+) receitas não operacionais

(-) despesas não operacionais

³⁷² PEDREIRA, **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**, p. 450.

- (=) RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (LUCRO OU PREJUÍZO)
- (-) provisão para o Imposto de Renda
- (=) RESULTADO DO EXERCÍCIO DEPOIS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA (LUCRO OU PREJUÍZO)
- (-) participações de debêntures
- (-) participações de empregados
- (-) participações de administradores
- (-) participações de partes beneficiárias
- (-) contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados
- (=) LUCRO OU PREJUÍZO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
- (=) lucro líquido por ação do capital social

Ou seja, pela redação do artigo 187 da Lei nº 6.404/76, lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzido o valor da participação estatutária de empregados, administradores e partes beneficiárias (artigos 190 e 191 da Lei das S/A).

A Lei nº 6.404/76, no entanto, tem suscitado dúvidas acerca da composição dos prejuízos acumulados na formação do lucro líquido do exercício. A origem da controvérsia é justamente a combinação dos artigos 189, 190 e 191 da Lei nº 6.404/76. Explica-se.

Ao definir lucro líquido, a lei o fez dizendo tratar-se do “...resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190”. Este, por sua vez, enumerou a seguinte participação estatutária: “...de empregados, administradores e partes beneficiárias”. Ocorre que esse mesmo artigo dispôs que as referidas quotas “...serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada”. A participação anteriormente calculada está referida no artigo 189, da Lei nº 6.404/76 que reza: “Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda”.

Isso levou diversos autores a afirmarem que, na formação do lucro líquido, deve ser computada a parcela dos prejuízos acumulados³⁷³.

A questão do cômputo dos prejuízos acumulados na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro será enfrentada por ocasião da análise das determinações quantitativas do conseqüente da norma de incidência.

Por enquanto, é suficiente afirmar que os termos *renda* e *lucro* assumem significados distintos e, portanto, estão a reclamar estruturas normativas próprias. E mais, por se tratar de tributos com fundamentos constitucionais diversos, nem todas as regras relativas ao imposto de renda são extensíveis à contribuição social sobre o lucro. O alerta é providencial considerando que não é raro encontrar trabalhos jurídicos eruditos com desenvolvimento teórico a partir do conceito de renda como variação patrimonial, cujas conclusões, no entanto, são equivocadamente aplicadas à CSLL.

É o caso, apenas para efeito ilustrativo, do artigo de Hugo de Brito MACHADO. O autor, ao tratar dos conceitos de renda e lucro, define aquela como “acréscimos do patrimônio” e afirma que “...a ocorrência de tais acréscimos é que enseja a cobrança do imposto”. Em relação ao lucro, diz que “...é uma forma de expressão da **renda**”. Ou seja: “...a palavra **resultado** significa a variação patrimonial verificada em determinado período. Pode ser **positivo**, que é o **lucro**, ou **negativo**, que é o **prejuízo**. Se vem desacompanhada de qualificações, a palavra resultado é entendida como **lucro líquido**”. Assim, “O lucro líquido do exercício é o acréscimo patrimonial verificado no período, geralmente utilizado como base de cálculo do imposto sobre a renda, e da contribuição social sobre o lucro das empresas”. E conclui: “O conceito de renda, e o conceito de lucro, para compor o âmbito constitucional, tanto do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, como da contribuição social instituída pela Lei n. 7.689/88, correspondem, indubitavelmente, a acréscimo patrimonial”³⁷⁴.

³⁷³ É o caso de José Edwaldo Tavares BORBA (**Direito societário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986. p. 337) e Marcello Uchôa da VEIGA JUNIOR (*op. cit.*, p. 93).

³⁷⁴ MACHADO, **Compensação de prejuízos na determinação...**, p. 135.

Mizabel DERZI incorre no mesmo equívoco, como se pode ver na seguinte passagem: “...a expressão lucro é inequívoca, porque incorpora uma clássica noção, longamente trabalhada no direito comercial, característica dos acréscimos ao patrimônio líquido, advindos da exploração do patrimônio empresarial”³⁷⁵. Ou seja, a autora define lucro não por sua essência, mas sim pelo efeito que ele produz. O lucro, de fato, determina variações do patrimônio líquido, mas daí dizer que ele é a variação vai uma grande distância.

Premissas assim equivocadas comprometem inevitavelmente as conclusões acerca da contribuição social sobre o lucro.

Bulhões PEDREIRA esclarece a distinção entre lucro (resultado) e acréscimo patrimonial:

O lucro ou prejuízo da sociedade empresária causa aumento ou redução do valor do patrimônio líquido: não há ganho financeiro sem acréscimo, nem prejuízo sem diminuição de patrimônio líquido. O resultado da sociedade empresária não pode, todavia, ser conhecido com base apenas na variação do valor do patrimônio líquido entre o início e o fim do período de determinação, porque esse valor pode ser modificado por outras causas além de lucro ou prejuízo.³⁷⁶

E acrescenta:

O patrimônio líquido da sociedade empresária pode aumentar, em razão do recebimento de transferências de capital, que são contribuições de terceiros para o seu estoque de capital, mas o conceito de lucro não abrange o aumento de patrimônio com essa origem – somente o que resulta do funcionamento da sociedade empresária. E pode diminuir em decorrência de atos que criam transferências de capital ou de lucro para terceiros, mas tal diminuição não é prejuízo porque este compreende apenas as diminuições do patrimônio líquido que são consequência do funcionamento da sociedade empresária ao procurar realizar seu fim: não compreende a diminuição que é efeito da destinação que a sociedade empresária dá à renda que auferir, ou de transferência de capital para outros patrimônios. Enquanto o resultado das sociedades comerciais era apurado apenas no término da sua liquidação a determinação mediante comparação do ativo líquido remanescente com o capital inicial justificava-se porque durante sua existência a sociedade não distribuía lucros nem aumentava o capital; e toda variação de patrimônio líquido era, portanto, resultado de funcionamento.³⁷⁷

³⁷⁵ DERZI, *op. cit.*, p. 106.

³⁷⁶ PEDREIRA, **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**, p. 448.

³⁷⁷ *Id.*

A distinção entre lucro e renda não passou ao largo de JUSTEN FILHO, que asseverou “...quando a Constituição alude a renda, quando a Constituição alude, por exemplo, a lucros, quando a Constituição alude a faturamento, a simples constatação de que o texto constitucional alberga essas expressões já nos demonstra, por exemplo, que para a Constituição renda não é a mesma coisa do que faturamento, porque se o fosse a Constituição não teria distinguido essas figuras”³⁷⁸. No mesmo sentido, Geraldo ATALIBA: “Tudo que a Constituição explicitamente não chamou de renda, não pode ser renda e o legislador ordinário ao elaborar a norma do imposto de renda e, portanto, plasmar um conceito de renda com uma determinada dimensão não pode invadir nem competências dos Estados e dos Municípios, artigos 155 e 156, e nem mesmo no campo que a Constituição reservou para outros impostos da própria União”³⁷⁹; e Américo Masset LACOMBE: “...temos, antes, de definir renda. Renda não é patrimônio, renda não é lucro, não é faturamento bruto”³⁸⁰.

Aliás, apesar dessas lições, tantas vezes se repete que renda e lucro são a mesma coisa, que é possível incluí-los na categoria dos “fundamentos óbvios” referidos por Alfredo Augusto BECKER, ou seja, os fundamentos que justificam essa equivalência

...costumam ser aceitos como demasiado ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica. Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendedor atribuiu um diferente conceito às premissas ‘óbvias’. Esta dualidade de conclusões deixa ambos os contendedores surpresos e perplexos (pois partiram das ‘mesmas’ premissas ‘óbvias’), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão.³⁸¹

³⁷⁸ JUSTEN FILHO, M. Periodicidade do imposto de renda I. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 17, [199-].

³⁷⁹ ATALIBA, G. Periodicidade o imposto de renda I. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 63, s.d., p. 22.

³⁸⁰ LACOMBE, A.M. Periodicidade do imposto de renda I. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 33, [199-].

³⁸¹ BECKER, *op. cit.*, p. 11.

A distinção entre lucro e renda não escapou à observação de Soares de MELO. O autor afirma dissentir “dessa linha jurídica que procura equiparar integralmente a contribuição social sobre o lucro ao imposto de renda, como se se tratasse de situações idênticas, ou mesmo um mero adicional deste. (...) Embora o constituinte tenha estabelecido a incidência do imposto sobre a renda (art. 153, III), com o qual o lucro mantém conotação, não há que confundir ou mesclar essas duas figuras”³⁸².

No entanto, tal como se verifica na apuração da base de cálculo do imposto de renda, a legislação da CSLL também estabelece adições e subtrações ao lucro líquido contábil, as quais impõem tanto o acréscimo de despesas contabilizadas mas cuja dedução a legislação tributária proíbe, quanto a dedução de receitas devidamente escrituradas mas expressamente excluídas da tributação.

Marcelo Uchôa da VEIGA JUNIOR assim justifica esse procedimento:

a) defender o erário público contra procedimentos de empresas visando a elisão fiscal, através de:

a.1) limitações quantitativas, tais como as relativas às remunerações de administradores, gratificações a empregados, contribuições e doações a entidades filantrópicas, formação de provisões, etc.;

a.2) proibição de dedução de despesas não comprovadas, que nada tenham a ver com a atividade da empresa, ou que configurem mera liberalidade;

a.3) tributação penal sobre atos usualmente praticados pelo contribuinte com finalidade específica de escapar da incidência do tributo, tais como as figuras de distribuição disfarçada de lucros;

b) estimular determinadas atividades ou investimentos, tais como a tributação reduzida dos lucros derivados de atividades agropastoris, a isenção para o lucro de exploração de empresas situadas nas áreas da SUDENE e da SUDAM, a depreciação acelerada para determinados maquinismos, etc.³⁸³

Com isso, pode-se dizer que o critério material da hipótese de incidência da contribuição social sobre o lucro é obtenção de lucro, na forma acima exposta.

Vistas as linhas gerais do critério material da CSLL, resta a análise dos outros critérios que compõem a hipótese de sua regra-matriz de incidência.

³⁸² MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 197.

³⁸³ VEIGA JUNIOR, *op. cit.*, p. 94.

4.4.2.2 Critério espacial

Tal como as demais contribuições sociais, a CSLL pertence àquela espécie de tributos cujo critério espacial não reclama a realização da hipótese em lugar particular do ente competente para a sua instituição. Assim, todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. Portanto, seu critério espacial é todo lugar do território nacional em que se verificar a obtenção de lucro.

4.4.2.3 Critério temporal

A contribuição social sobre o lucro pertence à modalidade de tributos cuja hipótese de incidência define (expressa ou implicitamente) o momento de ocorrência do fato jurídico tributário. Isto porque o lucro, por ser um resultado, só é passível de conhecimento em uma data específica, após o transcurso de um período definido normativamente.

A doutrina não se cansa de afirmar a necessária periodização do imposto de renda, cujas lições são extensivas à CSLL. De fato, sendo o lucro um resultado que, inafastavelmente, é composto de parcelas que se revelam ao longo do tempo, impõe-se a delimitação dos termos inicial e final, para fins de quantificação.

Aliás, ao lado do imposto de renda, nenhum outro tributo reserva tanta importância à formação de sua materialidade a partir da noção de tempo como ocorre com a contribuição social sobre o lucro. Isso porque o tempo compõe a própria materialidade da hipótese de incidência da contribuição, pelo fato de o lucro estar vinculado à idéia de prazo transcorrido, no qual receitas e despesas se implicam. Se a hipótese de incidência é o lucro, é certo que somente o lucro verificado nesse período é que será o suporte para a o gravame do tributo. É dizer, o fator tempo incorpora-se ao mundo jurídico para delimitar os fatos que irão compor a obrigação tributária

correspondente. É característico desse tributo o conceito de período-base, que significa o prazo dentro do qual se quantifica (por meio da base de cálculo) a hipótese de incidência, que é o lucro.

Com isso, não se pretende afirmar a existência de fatos geradores complexivos, denunciados, com propriedade, por Barros CARVALHO. Como salienta o autor, tornou-se corrente a distinção entre fatos geradores instantâneos, continuados e complexivos. Estes últimos seriam aqueles “...cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final”³⁸⁴. O autor destaca que todos os fatos geradores são instantâneos, posto que a relação jurídico-tributária nasce em momento certo e único.

No entanto, é de se reconhecer que em alguns tributos (como é o caso da CSLL) o resultado conhecido em data precisa é relativo a fatos juridicamente relevantes verificados em um período definido pela própria lei. São os tributos de período, cuja formação não é relevante para a determinação do momento em que deve ser reputado ocorrido o fato jurídico tributário, mas é fundamental para a definição de sua base de cálculo.

Pois bem. A Lei nº 7.689/88, no artigo 2º, § 1º, impôs um período anual, ao considerar como lucro o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano. Assim, somente no último dia de cada ano é que se considerava ocorrido o fato jurídico tributário da CSLL. Posteriormente, modificações operadas no IRPJ fixaram período mensal de recolhimento do imposto, juntamente com a apuração do lucro real em cada mês. Essas modificações sempre foram estendidas à CSLL, de modo que, a depender do regime tributário adotado, o período poderia ser mensal ou anual com antecipações, as quais são calculadas a partir da receita bruta da empresa.

³⁸⁴ CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 176.

Portanto, sobre a CSLL carecer de um período para que a sua base de cálculo seja composta não há muito a ser dito, até porque não há divergência na doutrina sobre o tema. A mesma convergência de idéias não ocorre, porém, em relação à quantidade de tempo que deve definir esse período. A importância dessa questão pode ser revelada pelo fato de ter sido objeto de temário específico no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado em São Paulo entre os dias 15 e 17 de setembro de 1993, publicado na **Revista de Direito Tributário** nº 63.

Bulhões PEDREIRA, ao tratar do “reconhecimento do lucro”, asseverou que os períodos de determinação do lucro são cortes arbitrários no processo contínuo de transformação do patrimônio da empresa, de modo que a divisão do fluxo de renda entre esses períodos varia conforme o regime de escrituração adotado³⁸⁵. O autor explica a origem das leis que tratam das demonstrações financeiras na necessidade de instrumentos que tornassem viáveis as sociedades em que os sócios assumiam responsabilidade apenas limitada. Salaria que a formação de sociedades em que alguns sócios podiam contribuir para o desenvolvimento das atividades sociais sem comprometer seu patrimônio individual foi fundamental para o desenvolvimento das atividades comerciais. A solução para conciliar a constituição dessas sociedades com a proteção ao crédito foi a constituição do capital social como valor mínimo de patrimônio líquido para que os sócios pudessem usufruir de direitos do ativo social. Essa forma ainda não foi suficiente para a garantia dos credores, de modo que a solução foi a criação de sociedades por prazo certo, em geral de sete anos, reconhecendo a existência de lucro apenas por ocasião de sua liquidação, após o pagamento de todos os credores. Ou seja, os resultados acumulados durante a vida da sociedade só seriam considerados ganhos no momento de sua liquidação.

³⁸⁵ PEDREIRA, **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**, p. 277. O autor esclarece que regime de escrituração é “o conjunto das normas que definem quais as receitas, os rendimentos, os custos e as despesas que devem ser registrados nas contas de resultado de cada período de determinação” (*op. cit.*, p. 277).

Para reunir maior volume de capital, os empreendedores foram obrigados, entretanto, a oferecer aos investidores a possibilidade de perceberem lucros durante a vida da sociedade, independentemente da sua liquidação. O balanço patrimonial, concebido como procedimento de liquidação fictícia da sociedade no curso da sua existência, foi a solução encontrada para permitir verificar a existência de lucros que pudessem – sem prejuízo do capital social – ser distribuídos aos sócios antes do término do prazo da sociedade.³⁸⁶

Assim, o balanço surgiu a partir da idéia de liquidação, o que determinou, modernamente que se substituísse a idéia de liquidação pela de continuidade da empresa – a regra nas atividades empresariais. “As pessoas jurídicas em geral são constituídas por prazo indeterminado, e a anualidade na apuração e distribuição do lucro passou a ser a regra no direito societário”³⁸⁷.

Essa lição mostra que o desempenho da empresa não pode ser avaliado apenas por ocasião de sua liquidação, uma vez que há interesses de toda ordem dependentes dessas informações. São sócios, administradores, credores e governo interessados no resultado da atividade empresarial, cuja informação não pode ser adiada para o momento de sua liquidação. Até porque, como já foi salientado, o princípio da continuidade impõe a existência ininterrupta da atividade empresarial.

Por outro lado, esse tempo não pode ser curto demais, pois algumas grandezas carecem de quantidade de tempo suficiente para que sejam passíveis de avaliação adequada. Mizabel DERZI defende a periodização anual, usando, entre outros argumentos, o fato de que a regra anual atende aos seguintes fatores:

- o período não pode ser tão curto que seus resultados não sejam significativos, nem tão longo que impeça sua renovação;
- a duração do período deve permitir a comparação entre exercícios sucessivos;
- o período deve integrar um ciclo completo de estações de modo a neutralizar influências sazonais.

E, citando Freitas PEREIRA, Mizabel DERZI aduz: “A adoção de uma base anual para a elaboração das contas preenche estes requisitos e reflete o juízo de uma

³⁸⁶ PEDREIRA, **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**, p. 287.

³⁸⁷ *Id.*

longa experiência segundo a qual o ano nem é demasiado longo nem demasiado curto e, além disso, projeta o ritmo normal em que se desenvolve a vida econômica e social, toda ela marcada pelo ciclo das estações”³⁸⁸.

De fato, é nesse período que todas as variações dos fatos naturais tendem a se renovar, ligadas que estão à renovação das estações, fazendo as empresas experimentarem as conseqüências econômicas que daí advêm.

Um exemplo singelo pode ilustrar esse problema. Admita-se a existência de três empresas: “A” que se dedica à fabricação de produtos típicos de verão (bronzeadores); “B” que produz alimentos consumidos durante todo o ano (sal); e “C” que se dedica à produção de produtos típicos de inverno (aquecedores residenciais). Admita-se mais: que “A”, “B” e “C” tenham lucro anual idêntico (\$ 120). Ocorre que durante o verão, “A” obtém lucro de \$ 200 e “C” experimenta \$ 80 de prejuízo. Em compensação, no inverno, a situação é inversa, de modo que ambas as empresas – no balanço final – acusam lucro de \$ 120. A empresa “B”, por sua vez, tem lucro regular distribuído por todo ano, de modo que o lucro mensal seja de \$ 10, perfazendo um total de \$ 120.

Pois bem. Admitindo uma tributação mensal sobre o lucro, tem-se a seguinte situação (afastada, por suposta a compensação de prejuízo entre os resultados mensais): a base de cálculo anual das empresas “A” e “C” será de \$ 200, pois será considerado o lucro obtido durante o inverno e o prejuízo de \$ 80 não sofrerá tributação nem servirá para eventual compensação. Por sua vez, a empresa “B”, por ter apresentado apenas lucro, terá como base de incidência anual o somatório mensal: \$ 120.

Em suma, mesmo apresentando idêntica capacidade contributiva, essas empresas estarão sujeitas a cargas tributárias diversas, em violação flagrante do princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

³⁸⁸ PEREIRA, Freitas **A periodização do lucro tributável**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1988), *apud* BALEEIRO, **Direito tributário brasileiro**, p. 325.

Como diz Mizabel DERZI,

...apenas o período anual bitola razoavelmente a atividade produtiva da pessoa (física ou jurídica), pois a capacidade econômica de contribuinte inicia-se após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio. Haverá certos dias ou meses do ano, especialmente em atividades sazonais, rurais e silvícolas, em que os rendimentos são elevados, as entradas ou fluxos são altos, mas não significam renda nem lucro. Devem apenas estar à disposição do contribuinte para gastos e despesas previsíveis ou imprevisíveis, que logo anularão o superávit. O contribuinte, especialmente a pessoa empresarial, não pode ser chamada a pagar imposto em período curtíssimo, de 30 dias, porque o fato compromete, muitas vezes, o patrimônio da pessoa ou seu capital, impondo-lhe sacrifícios superiores ao de sua capacidade econômica de contribuir, em afronta aos arts. 145, § 1º e 150, IV, da Constituição.³⁸⁹

Reforça essa necessidade de periodização anual a adoção, pela lei comercial (artigo 177, da Lei nº 6.404/76) e por conseguinte pela lei tributária, do regime de competência do exercício para a apropriação de receitas e despesas. Por esse regime, na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. Ou seja, para a apuração do lucro é necessário que haja o transcurso de um período suficiente para que a empresa possa confrontar as receitas com as despesas necessárias à sua realização. Em suma, o lucro decorre de um emparelhamento entre receitas e despesas a elas correspondentes.

Bulhões PEDREIRA assim enuncia o regime de competência: "...a receita ou o rendimento considera-se ganho no momento em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa adquira virtualmente (a) o direito de receber a receita ou o rendimento e (b) o poder de dispor do seu valor em moeda"³⁹⁰.

Isso implica afirmar que a periodicidade participa não só do conceito de lucro, como também da sua quantificação, pois deve haver o transcurso de tempo necessário à sua formação. E a lei comercial encarregou-se – ela mesma – de definir

³⁸⁹ Nota 14.2.3. *In*: BALEEIRO, **Direito tributário brasileiro**, p. 328-329.

³⁹⁰ PEDREIRA, **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**, p. 296.

esse período em 1 ano, de modo que o legislador tributário, por força do já mencionado artigo 110 do Código Tributário Nacional, lhe deve obediência.

No entanto uma questão merece análise mais detida: ao mesmo tempo que a legislação impôs a periodização mensal da CSLL, ela autorizou a compensação dos prejuízos verificados em meses compreendidos no interior do exercício anual com lucros verificados nesse mesmo período. De fato, já na Lei nº 8.383/91, o artigo 44, parágrafo único, dispunha que quando a base de cálculo da CSLL resultasse negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderia ser deduzido da base de cálculo do mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Mesmo com variações, as leis posteriores reconheceram essa forma de compensação no mesmo exercício financeiro (artigo 12 da Lei nº 8.541/92; artigo 58 da Lei nº 8.981/95).

Sem discutir a constitucionalidade das antecipações da CSLL (ou mesmo do imposto de renda), a referida compensação anula os inconvenientes apontados para a tributação mensal, especialmente quanto à violação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. De fato, a compensação dos prejuízos verificados no interior do período mantém a base de cálculo anual e respeita as variações sazonais tão influentes no desempenho econômico das empresas.

4.4.3 O Conseqüente da Regra-Matriz de Incidência

4.4.3.1 Determinação subjetiva

A Lei nº 7.689/88 atribuiu à Secretaria da Receita Federal a administração e fiscalização da CSLL (artigo 6º), aplicando-se à contribuição, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo (artigo 6º, parágrafo único). E mais, essa tarefa será executada pelas

Procuradorias da Fazenda Nacional, a partir dos demonstrativos de débitos da CSLL elaborados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, para fins de apuração e inscrição em dívida ativa da União (artigo 7º).

Toda a problemática acerca dessa atribuição legal à própria União para a fiscalização e arrecadação das contribuições sociais para a seguridade social já foi suficientemente discutida, e seus argumentos são plenamente aplicáveis aqui.

Portanto, pode-se dizer que pertence à União a capacidade ativa para exigir a CSLL e figurar como credora na relação jurídica daí decorrente.

Quanto ao sujeito passivo, valem os argumentos já expostos sobre as modificações do artigo 195, I, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 20/98. Sendo assim, atualmente nada impede que a lei ordinária redefina a norma jurídica de incidência, para aí incluir, além do empregador, qualquer empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei.

4.4.3.2 Determinação quantitativa

Como ocorre toda vez que o critério material é amplamente discutido, resta pouco para ser visto em relação à determinação quantitativa.

No entanto, alguns pontos ainda ficaram em suspenso para serem melhor discutidos neste item.

Convém esclarecer que o presente trabalho não tem nenhuma pretensão a manual das contribuições sociais para orientar o contribuinte na declaração do tributo devido. Ao contrário, busca-se aqui uma discussão científica da conformação legal, a partir da matriz constitucional das contribuições de seguridade social. No entanto, em face das diversas modificações por que passou a CSLL, acompanhando os mais variados regimes de tributação aplicáveis ao IRPJ, faz-se necessária a exposição, ainda que sucinta, de sua evolução normativa.

A Lei nº 7.689/88 define a base de cálculo da CSLL como o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (artigo 2º), em relação ao período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano. Por sua vez, o item “c” do § 1º do artigo 2º dispõe que o resultado do período-base apurado com observância da legislação comercial será ajustado pela:

- 1 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos valor de patrimônio líquido;
- 2 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- 3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;
- 4 - adição do resultado negativo de avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a 10% da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano (artigo 2º, § 2º, da Lei nº 7.689/88).

Essa era, portanto, a conformação originária da CSLL.

No entanto, o que se verificou a partir do ano-base de 1992 foi a equiparação do regime de tributação entre o IRPJ e a CSLL. Ou seja, a partir de então, rompe-se com o modelo único de tributação para a CSLL, com periodização anual e fato jurídico-tributário ocorrendo em 31 de dezembro de cada ano (artigo 2º, § 10, alínea “a”, da Lei nº 7.689/88).

Assim, praticamente, a cada novo exercício, diferente forma de tributação era engendrada, de tal forma que se torna mais didática a exposição por exercício financeiro.

A – Exercício de 1992

A Lei nº 8.383/91 determinou que, a partir do mês de janeiro de 1992, o IRPJ seria devido mensalmente, à medida que os lucros fossem sendo auferidos, apurando-se a base de cálculo do imposto e também o seu valor, os quais seriam

quantificados em Ufir (artigo 38). Tudo isso com possibilidade de compensação dos prejuízos verificados em alguns meses (artigo 38, § 7º).

Ao mesmo tempo, com a finalidade de evitar que as empresas elaborassem balanço mensal e demonstração de resultado também mensal, a lei possibilitou o pagamento do imposto a partir de uma base de cálculo estimada, de modo que as eventuais discrepâncias com o lucro real poderiam ser corrigidas por ocasião da declaração de ajuste anual (artigo 39). Essa opção pela base de cálculo estimada estava reservada às empresas sujeitas à tributação com base no lucro real.

Um terceiro regime era ainda instituído e possibilitava a opção a determinadas empresas (artigo 40) ao pagamento do IRPJ com base no lucro presumido, o qual era calculado a partir de um percentual da receita bruta (artigo 40, § 7º).

Por fim, o artigo 44 determinava a aplicação à CSLL das mesmas normas de pagamento estabelecidas para o IRPJ, com a possibilidade de, havendo base de cálculo negativa em um mês (prejuízo), utilizar esse valor, corrigido monetariamente, para ser deduzido na base de cálculo do mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

B – Exercícios de 1993 e 1994

Com a edição da Lei nº 8.541/92, nos exercícios de 1993 e 1994 manteve-se a apuração mensal do IRPJ à medida que os lucros fossem sendo auferidos (artigo 1º), com possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais apurados a partir de 1º/01/93, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários subsequentes ao ano de apuração (artigo 12).

Da mesma forma que a Lei nº 8.383/91, possibilitou-se o pagamento do imposto a partir de uma base de cálculo estimada, com a diferença de que a base de tributação passava a ser a mesma para o lucro presumido, cujas eventuais discrepâncias com o lucro real poderiam ser corrigidas por ocasião da declaração de ajuste anual (artigo 25).

Havia, ainda, um terceiro regime, que possibilitava a opção a determinadas empresas (artigo 13) ao pagamento do IRPJ com base no lucro presumido, o qual era calculado a partir de um percentual da receita bruta mensal (artigo 14).

A aplicação dessas disposições concernentes ao IRPJ foram estendidas à CSLL por força do artigo 38, que determinava a aplicação à CSLL das mesmas normas de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantida a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. Havendo opção pelo pagamento da CSLL por estimativa, a base de cálculo seria o valor correspondente a 10% da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital (artigo 38, § 1º), devendo-se, porém, no encerramento do ano-calendário, proceder ao ajuste e, havendo contribuição a ser paga, recolhê-la em quota única. Caso contrário, o valor da CSLL paga a mais deveria ser compensado com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para a entrega da declaração anual, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a mais (artigo 39, § 2º).

C – Exercícios de 1995 e 1996

Novas modificações foram introduzidas para os exercício de 1995 e 1996 pela Lei nº 8.981/95, mantendo-se a apuração mensal do IRPJ à medida que os lucros fossem sendo auferidos (artigo 25) e apurando-se a base de tributação a partir da aplicação de um percentual sobre a receita bruta (artigo 28), cujos índices foram modificados para o exercício de 1996 pela Lei nº 9.065/95 (artigo 10). O artigo 35, por sua vez, assegurou a suspensão ou redução do pagamento do imposto devido em cada mês, desde que o contribuinte demonstrasse, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excedia o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Ao final do exercício, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (artigo 36) e as pessoas jurídicas que não optassem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (artigo 44) deveriam, para efeito de

determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção (artigo 37).

O regime com base no lucro presumido era exatamente o mesmo das demais empresas, com a única diferença de que o contribuinte não estava obrigado, ao final, a fazer o ajuste anual, de modo que os pagamentos ocorridos em cada mês (artigos 27 a 32) seriam considerado definitivos (artigo 44, § 2º).

Em relação à CSLL, o artigo 57 determinava a aplicação das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mas, para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social seria o valor correspondente a 10% do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa (art. 57, § 1º).

Ao final do exercício, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma do § 1º ao 3º seria deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração (artigo 57, § 4º)

Havendo opção pelo pagamento do IRPJ em cada mês com base no lucro real (artigo 35), a empresa deveria efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês (artigo 57, § 3º).

Por fim, o artigo 58 possibilitava que o lucro líquido ajustado fosse reduzido, por compensação, da base de cálculo negativa apurada em períodos-base anteriores em no máximo 30%. No entanto, a Lei nº 9.065/95, no artigo 12, determinou que essa compensação só teria vigência até 31/12/95. Com o intuito de assegurar o direito adquirido dos contribuintes, o artigo 16 garantiu que a base de cálculo da CSLL, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderia ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo

negativa apurada até 31/12/94, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendários subseqüentes, observado o limite máximo de redução de 30%, previsto no artigo 58 da Lei nº 8.981/95.

Para o exercício de 1996, a Lei nº 9.249/95 vinculou a compensação dos prejuízos não-operacionais aos lucros de mesma natureza, estabelecendo no artigo 31 a observância do limite de 30% previsto no artigo 15 da Lei nº 9.065/95.

O artigo 13 da Lei nº 9.249/95 deu ainda nova conformação à base de cálculo da CSLL, vedando as seguintes deduções:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

- a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;
- b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;
- c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União”.

d – Exercícios de 1997 em diante

A partir do ano-calendário de 1997, o IRPJ passou a ser determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

À empresa sujeita ao regime de tributação pelo lucro real, porém, ficou facultada a opção pelo pagamento do imposto em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada mediante a aplicação de percentuais, legalmente definidos, sobre a receita bruta auferida mensalmente. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto em base estimada deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano. A adoção da forma de pagamento do imposto será irretratável para todo o ano-calendário, sendo a opção pelo regime de lucro estimado manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao mês de início de atividade (art. 3º).

O artigo 25 ainda possibilita um terceiro regime, cuja base de cálculo é o lucro presumido, e o montante é determinado pela soma das seguintes parcelas:

- I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;
- II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Por fim, em relação à CSLL, estabelece o artigo 28, seguindo a linha das modificações anteriores, que se aplicam à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas da legislação vigente e as correspondentes aos artigos 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da Lei nº 9.430/96. Ou seja, mantiveram-se os três regimes de tributação: lucro real (apuração trimestral), lucro real por estimativa e lucro presumido (apuração mensal).

Optando pelo regime de tributação com base no lucro presumido, a base de cálculo corresponderá à soma dos valores:

- I – de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;
- II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Já a pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do lucro presumido, também está sujeita ao pagamento mensal da CSLL determinada, mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior (base de cálculo para o lucro estimado).

Vistos os regimes de tributação por exercício financeiro, um tema tormentoso, ainda a ser explorado, é o da possibilidade de compensar, na base de cálculo da CSLL, os prejuízos acumulados. Foi visto que os sucessivos diplomas legislativos que trataram do IRPJ e, por consequência, da CSLL dispensaram tratamento variado à forma de compensar parcela do resultado negativo da base de cálculo da contribuição.

Portanto, a controvérsia gira em torno da possibilidade (ou impossibilidade) de deduzir e/ou compensar da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro prejuízos apurados em exercícios anteriores.

O estudo acerca da materialidade da hipótese de incidência da CSLL revelou que a Lei nº 6.404/76 poderia ser fonte de controvérsia sobre a composição dos

prejuízos acumulados, na formação do lucro líquido do exercício. Trata-se da combinação dos artigos 189, 190 e 191 da Lei nº 6.404/76, cuja leitura ligeira poderia fazer acreditar que uma das deduções (além da contribuição dos empregados, administradores e partes beneficiárias) poderia ser o prejuízo acumulado (previsto no artigo 189, da Lei nº 6.404/76).

Vale a pena a transcrição desses dispositivos da Lei nº 6.404/76, de modo a facilitar sua análise:

Art. 189 – Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Art. 190 – As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Art. 191 – Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

O artigo 191 define lucro líquido do exercício como o resultado que remanescer depois de deduzida a participação prevista no artigo 190, o que indica que apenas a participação estatutária de empregados, administradores e partes beneficiárias poderá compor a definição de lucro líquido. A dúvida que surge decorre do fato de o artigo 190 dizer que essa participação será determinada com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação referida no artigo 189 (qual seja, a dos prejuízos acumulados).

No entanto, uma leitura mais atenta permite afirmar que os prejuízos acumulados não compõem a estrutura de apuração do lucro líquido. Na verdade, o artigo 189 está apenas definindo a **base de cálculo** da participação de empregados, administradores e partes beneficiárias, deixando claro, que, mesmo que essas parcelas venham discriminadas em seguida a “lucro depois do imposto de renda”, este não é base para o cálculo das cotas de participação, devendo (apenas para efeito de cálculo, repita-se) ser computada a parcela de lucros acumulados.

Reforça essa interpretação a redação do artigo 187 da Lei nº 6.404/76, que, ao discriminar as parcelas componentes da demonstração do resultado do exercício, não faz nenhuma referência a prejuízos acumulados. E mais, ao tratar da passagem do resultado do exercício depois do imposto sobre a renda (inciso V) para o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social (inciso VII), a lei trata apenas da participação de debêntures, da participação de empregados, administradores e partes beneficiárias e das contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (inciso VI), não fazendo referência alguma a prejuízos acumulados. Tudo isso reforça a tese de que a menção no artigo 189 a prejuízos acumulados visa apenas indicar a base de cálculo das provisões.

Em análise ao artigo 190 da Lei nº 6.404/76, Erymá CARNEIRO aponta a falta de técnica da Lei das S/A ao afirmar que “A lei também não nos parece certa em misturar o lucro líquido do exercício com as deduções dos prejuízos acumulados de exercícios anteriores, pois isso desnatura o lucro ou resultado do exercício, já que a amortização de prejuízo anterior é uma das modalidades de destinação do lucro líquido”³⁹¹.

De fato, não se deve confundir formação do lucro com sua destinação. A formação é discriminada na demonstração do resultado do exercício, sendo fundamental para a tributação da CSLL. A distribuição, por sua vez, é discriminada na “demonstração de lucros ou prejuízos acumulados”, de acordo com o que determina artigo 186 da Lei nº 6.404/76:

- I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

³⁹¹ CARNEIRO, E. **O balanço e as demonstrações financeiras na nova lei das S.A.** Rio de Janeiro: Erymá Carneiro Auditores, 1978. p. 181.

Ou seja, pela redação do artigo, fica evidenciado que a destinação do lucro (até por questão lógica) é posterior à apuração do resultado do exercício e, por conseguinte, posterior à apuração da base de cálculo da CSLL.

Prejuízos acumulados – por se tratar de parcela da absorção do lucro apurado, representando, de certa forma, uma distribuição do lucro líquido e não dedução efetuada antes de se chegar ao seu montante – não podem ser considerados para fins de apuração do próprio lucro líquido.

Lucro líquido é **resultado** e, portanto, lucro **do exercício** e apenas dele.

E nem poderia ser diferente. Na expressão de Bulhões PEDREIRA, “‘Lucro líquido do exercício’ é expressão usada pela Lei nº 6.404/76 (artigo 187, item VII) para designar o resultado da companhia **em cada exercício social**, apurado com base no balanço patrimonial que é obrigada a levantar anualmente, e informado pela ‘demonstração do resultado do exercício’”³⁹².

Ou seja, lucro é o resultado da empresa em um dado exercício, de modo que a demonstração do resultado do exercício avalia o seu desempenho exclusivamente nesse período. Nelson GOUVEIA, dissertando acerca da diferença entre *demonstração do resultado do exercício e demonstração de lucro (ou prejuízos) acumulados*, salienta:

Sabendo-se que uma vez por ano, todos os anos, a empresa deve apurar o resultado do exercício que se encerra, temos que o resultado de cada ano deverá ser somado ao resultado dos anos anteriores, formando um resultado acumulado. E é sempre esse resultado acumulado que deve aparecer no balanço patrimonial, classificado no grupo de patrimônio líquido. Por outro lado, a conta de resultado, tal como ocorre com as contas de despesas e receitas, também deve ser encerrada no final de cada exercício (após ter acumulado as despesas e receitas do exercício, apresentando o resultado do mesmo).³⁹³

Ou seja, o resultado do exercício não é contaminado por resultados relativos a períodos anteriores, mas apenas pelas contas de resultado que, por definição, são

³⁹² PEDREIRA, **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas, p. 225.

³⁹³ GOUVEIA, N. **Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil. 1982. p. 95.

encerradas em cada fim de exercício. Os prejuízos acumulados, por representarem resultado relativo a exercício(s) anterior(es), não podem compor, por lógica, o lucro do exercício.

Com isso, não se pretende afirmar que os prejuízos acumulados sejam irrelevantes para medir a situação patrimonial da empresa, bem como sua efetiva variação patrimonial. No entanto, como já demonstrado, a CSLL não incide sobre a variação patrimonial, como querem alguns autores que não percebem a distinção entre imposto de renda e contribuição social sobre o lucro.

O equívoco surge quando se estabelece a falsa premissa de que renda e lucro têm significados equivalentes e são definidos como “variação patrimonial”. Partindo desse equívoco, acabam elaborando conclusões que são válidas apenas para o imposto de renda. De fato, nesse imposto não há como desconsiderar a situação patrimonial existente no início do período, sob pena fazer o tributo incidir sobre o próprio capital e não sobre o seu produto. Mas a CSLL não incide sobre essa variação, e sim sobre o resultado de um período, que pode ser negativo (prejuízo), nulo ou positivo (lucro), incidindo apenas nesta última hipótese, haja vista que a contribuição é sobre o lucro. Na hipótese de prejuízo, há para o contribuinte uma espécie de “crédito” a ser compensado em exercícios futuros. Ou seja, para a CSLL vige, com toda sua força, o princípio da independência dos exercícios.

Se o legislador institui, por qualquer razão, um sistema de compensação, ele o faz por mera generosidade, pois a tanto não está compelido.

Esta, por sinal, é a posição do Superior Tribunal de Justiça, que assim se expressa: “a compensação de prejuízos passados, quando admitida, é um benefício ao qual não está o legislador obrigado; somente quando oportuno e de forma expressa. A Lei 7.689/88 não admite expressamente a compensação de prejuízos passados com lucros de exercícios futuros”³⁹⁴. No voto condutor do ministro relator Francisco Falcão

³⁹⁴ Agravo Regimental no Recurso Especial n. 259.802/BA, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Ministro Francisco Falcão, acórdão publicado no DJ, de 11/06/2001.

ficou consignado que “não há qualquer correlação entre a base de cálculo da Contribuição Social sobre Lucro das Pessoas Jurídicas e as bases de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ou Imposto sobre o Lucro Líquido. São tributos de natureza e destinação diversas, não havendo como se proceder qualquer tipo de integração analógica nas hipóteses de incidência descritas na lei”.

Ainda na seara da determinação quantitativa da CSLL, tem-se que a alíquota da contribuição era originariamente de 8% para as empresas em geral e de 12% para as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88 (bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil).

No exercício de 1990, a Lei nº 7.856/89 elevou para 10% a alíquota para as empresas em geral e para 14% para as instituições referidas no artigo 1º, do Decreto-Lei nº 2.426/88.

A partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88 passaram a sujeitar-se a uma alíquota de 15% (Lei nº 8.114/90, artigo 11).

A Lei Complementar nº 70/91, no artigo 11, elevou para 23% a alíquota relativa à CSLL das instituições a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88, ao mesmo tempo que excluiu essas instituições do pagamento da Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS).

A partir de 1º/01/96, a alíquota da CSLL passou a ser, novamente, de 8%, enquanto para as instituições a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88 a alíquota passou a ser de 18% (Lei nº 9.249/95, artigo 19). Em relação a essas instituições a Lei nº 9.316/96 manteve a alíquota em 18%.

Por fim, pelo artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99, convertida nas Medidas Provisórias nº 1.991; 2.037; 2.113 e 2.158-33/2001 (essa última, por meio do

artigo 6º), a CSLL teve sua alíquota majorada em quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º/05/99 a 31/01/2000 e em um ponto percentual, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º/02/2000 a 31/12/2002. O parágrafo único determinou ainda que o adicional também se aplica na hipótese do pagamento mensal por estimativa previsto no artigo 30 da Lei nº 9.430/96, bem como às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado.

Em relação às pessoas jurídicas referidas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, a alíquota da CSLL ficou reduzida para 8% em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos a partir de 10/01/99, aplicando-se os adicionais a que se refere o artigo 6º dessa mesma Medida Provisória.

Em suma, com essas modificações, a alíquota da CSLL ficou fixada da seguinte forma:

- até 31/12/98: 8% para as empresas em geral e de 18% para as instituições a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88;
- de 1º/01/99 até 30/04/99: 8% para todas as empresas, inclusive para as instituições a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88;
- de 1º/05/99 a 31/01/2000: 12% para todas as empresas, inclusive para as instituições a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88;
- de 01/02/2000 a 31/12/2002: 9% para todas as empresas, inclusive para as instituições a que se refere o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.426/88.

4.5 OUTRAS CONTRIBUIÇÕES

São inúmeras as fontes tributárias em favor da seguridade social.

No entanto, o objetivo deste trabalho é apresentar um panorama amplo das fontes de financiamento, dedicando especial cuidado às contribuições destinadas a sustentar toda a seguridade social (saúde, assistência e previdência) e não apenas a um de seus programas. Por isso pouca atenção será dispensada à contribuição ao SAT

(seguro por acidente de trabalho), que tem a única finalidade de sustentar o programa que leva seu nome. O mesmo ocorrerá em relação ao PIS/PASEP, cuja finalidade é o financiamento do programa do seguro-desemprego e do abono anual aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal (artigo 239, § 3º, Constituição Federal). A Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), por ter natureza provisória e estar vinculada ao financiamento apenas das ações do Estado relativas à saúde, sua menção será muito rápida. O mesmo tratamento será dado à contribuição instituída pela Lei Complementar nº 84/96, tendo em vista sua revogação pela Lei nº 9.876/99 (artigo 9º).

4.5.1 Lei Complementar nº 84/96

A edição da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996 tem como causa próxima a declaração de inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89 e do inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, relativamente à incidência sobre os pagamentos feitos a autônomos, avulsos e administradores da contribuição social sobre a folha de salários prevista no artigo 195, I, da Constituição Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.102-2 (DJU, de 17/11/95), além da suspensão decorrente de reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal, por meio da Resolução nº 14 do Senado Federal, publicada em 28/04/95.

As razões albergadas pela Suprema Corte brasileira para a declaração de inconstitucionalidade, como já salientado, estavam no desatendimento ao comando inscrito na Carta Maior acerca da exigência de lei complementar para a sua instituição, tendo em vista que a União não se estava utilizando da competência tributária ordinária prevista no artigo 195, I, da Constituição Federal. No caso, tratava-se de contribuição social extraordinária, cujo fundamento se encontra no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal.

A fim de cobrir o esvaziamento dos cofres da seguridade social pela perda de uma fonte de renda substancial, foi editada a Lei Complementar nº 84/96, que reviveu a contribuição social instituída pela Lei nº 7.787/89, dessa vez, porém, utilizando-se da via extraordinária da competência residual da União (artigo 195, § 4º, Constituição Federal).

Assim ficou delineada a nova contribuição social:

Art. 1º – Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais:

I – a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de quinze por cento do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

II – a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Tem-se, assim, a estrutura de tal exação:

Hipótese de Incidência: 1. Realização de despesas relativas à utilização de serviços prestados, sem vínculo empregatício, por segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; 2. prestação de serviços a pessoas jurídicas por trabalhadores cooperados intermediados por suas cooperativas de trabalho.

Sujeito Ativo: Instituto Nacional do Seguro Social, com destinação constitucional da receita à seguridade social (artigo 4º);

Sujeito Passivo: Empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que se utilizem dos serviços prestados por segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas;

Base de Cálculo: 1. O montante total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; 2. o total das importâncias pagas, distri-

buídas ou creditadas a seus cooperados, pelos serviços prestados a pessoas jurídicas, por meio das cooperativas;

Alíquota: 15% (quinze por cento), com um adicional de 2,5% (dois e meio por cento), no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas (artigo 2º, da Lei Complementar nº 84/96).

Algumas objeções foram feitas à referida lei, sendo mais relevante a que diz haver inconstitucionalidade na instituição da contribuição, porquanto há coincidência de fatos geradores e bases de cálculo, com o imposto de renda (IR) e o imposto sobre serviços (ISS). Além do mais, por ter caráter cumulativo, teria violado o disposto no artigo 154, I, da Constituição Federal, cuja observância é necessária, em vista do que dispõe o § 4º do artigo 195 da Constituição Federal.

Pois bem. As contribuições sociais tiveram sua natureza jurídica definida por decisão do Supremo Tribunal Federal, que, na ocasião, reconhecendo a existência de cinco espécies tributárias, dividiu-as em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais, incluindo as contribuições sociais nesta última.

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.³⁹⁵

³⁹⁵ Extraído do voto do Relator, Ministro Moreira Alves, no Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 06/11/92, p. 20.110 e íntegra da decisão na RTJ 143-02, p. 684.

Portanto, tendo natureza jurídica própria por força de dispositivo constitucional expresso, é natural que se submeta a regime jurídico específico, amoldado às suas características particulares.

Sendo assim, a instituição de nova contribuição social, fora das hipóteses previstas pelo artigo 195, I, da Constituição Federal, deve observar, necessariamente, as regras instituídas pelo § 4º do artigo 195 do Texto Maior. É dizer, ao fazer remissão ao artigo 154, I, ficou determinada a observância das mesmas regras para o uso da competência residual da União na instituição de novos impostos não previstos no artigo 153. Desse modo, a instituição de nova contribuição social deverá ser feita, inafastavelmente, por via de lei complementar, além de atender às demais regras previstas nesse dispositivo.

Nem há que dar guarida à pretensão de que a vedação constitucional do inciso I do artigo 154 não se aplica às contribuições sociais, com o singelo argumento de que este dispositivo está a se referir somente aos impostos. Ora, se por disposição constitucional expressa ficou estendido o regime próprio do exercício da competência residual às novas contribuições sociais não previstas no artigo 195, é evidente que todas as vedações constitucionais ali expostas se lhes aplicam. Portanto, além de sua instituição por via de lei complementar, é necessário que a nova exação tenha hipótese de incidência e base de cálculo inéditas, além de não ter caráter cumulativo.

Outra questão a ser analisada é aquela tratada no artigo 154, I, da Constituição Federal, que veda a instituição de nova contribuição social de natureza cumulativa.

De fato, a limitação imposta pelo artigo 154, I, da Constituição Federal se aplica integralmente às contribuições sociais instituídas por via da competência residual, especialmente a vedação à instituição de contribuições que tenham incidência cumulativa. No entanto é bom que se entenda corretamente o sentido do termo “não-cumulatividade”, que encontra definição no próprio texto constitucional.

A Constituição Federal, ao traçar o perfil do ICMS, determinou o seguinte: “Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal” (artigo 155, § 2º, I).

E assim também procedeu relativamente ao IPI: “Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores” (artigo 153, § 3º, II).

Portanto, a não-cumulatividade é conceito constitucional e é com base na Constituição Federal que se deve extrair o seu significado. Leciona Roque Antônio CARRAZZA que não-cumulatividade “...só pode ser compreendida segundo os critérios estabelecidos em nossa Carta Magna”³⁹⁶.

Aliás, no XVII Simpósio Nacional de Direito Tributário, tratando do tema “Contribuições Sociais”, ficou firmado entendimento de que o caráter não-cumulativo previsto no artigo 154, I, da Constituição Federal deve ter o mesmo significado dado pelo Texto Magno quanto ao IPI e ao ICMS.

Não-cumulatividade é uma técnica de tributação inaugurada com a Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1946, na tentativa de se estabelecer um regime afeiçoado ao imposto sobre o valor agregado, nos moldes adotados nos países europeus. Dessa forma, por esse sistema, a cada operação o contribuinte poderia creditar-se dos impostos pagos nas operações anteriores, recolhendo, efetivamente, apenas o imposto sobre a diferença entre o valor da aquisição e o valor da operação subsequente. É dizer, somente haveria imposto sobre o valor acrescido à mercadoria em cada operação.

A respeito, é elucidativa a lição de Aliomar BALEEIRO:

Desde que se generalizou, a partir da última década do século passado, gradualmente, a todos os produtos manufaturados, o imposto de consumo atingia os produtos semi-acabados e depois os acabados, sem consideração da tributação anterior. Superpunha-se assim o ônus tributário, sucessivamente, a cada etapa da produção. As roupas de

³⁹⁶ CARRAZZA, ICMS, p. 197-198.

confeção, p. ex., pagavam o imposto sobre o valor de venda, sem considerar-se que o tecido, os botões, as linhas, as fivelas, o zíper etc., já haviam suportado idêntico tributo. O mesmo ocorria com o IVC do produtor até a venda do retalhista. Para evitar-se essa superposição do mesmo imposto sobre o imposto antes pago, concebeu-se a técnica designada pelos franceses como *valeur ajoutée*, ou *value-added*, dos americanos, *Mehrwesrtsteuer* dos alemães: – o contribuinte terá o direito de abater o imposto já pago pelos componentes do produto final. Ou sobre ela mesma no caso de revenda comercial. A França adotou essa política nas reformas de Pinay e Laniel, colhendo elogios do Prof. Laufenburger. C. Shoup a aconselhou no Japão. Alguns Estados norte-americanos a empregaram nos impostos de venda, permitindo a dedução dos impostos relativos aos ‘ingredientes’, que entram na composição do produto final. A não-cumulatividade é regra constitucional em relação ao IPI (diferentemente do ICM, condicionado pela lei) e, assim, não pode ser limitada pelo legislador e muito menos pelo regulamento. Faz com que o IPI só incida sobre o acréscimo de valor ou preço introduzido pela nova operação, abatido o imposto pago por todos os componentes, sejam matérias-primas, sejam produtos *intermediários* consumidos na produção. (...) No Brasil, a técnica de imposição do ‘valor acrescido’ começou a partir de 1958 com o imposto de consumo. Depois da Emenda nº 18/1965, tornou-se constitucionalmente obrigatória, tanto para esse tributo quanto para o ICM, extinguindo-se a anterior, cumulativa, ou ‘à cascades’, pela qual o imposto indireto e real se tornava ainda mais regressivo e odioso para as classes de menor capacidade econômica. De cada operação a tributar, abate-se idêntico imposto já pago nas operações ou incidências anteriores. O art. 49, em termos econômicos, manda que na base de cálculo do IPI, se deduza do valor do *output*, isto é, do produto acabado, a ser tributado, o *quantum* do mesmo imposto suportado pelas matérias-primas, que, como *input*, o industrial empregou para fabricá-lo. A tanto equivale calcular o imposto sobre o total, mas deduzir igual imposto pago pelas operações anteriores sobre o mesmo volume de mercadorias. Assim, o IPI incide apenas sobre a diferença a maior ou ‘valor acrescido’ pelo contribuinte. Este o objetivo do constituinte a aclarar os aplicadores e julgadores.³⁹⁷

De ressaltar apenas que tanto o ICM quanto o IPI, nada obstante substituírem impostos com incidência múltipla, não se ajustaram exatamente ao modelo clássico de impostos sobre o valor agregado. Portanto, a técnica utilizada no Brasil para afastar a incidência “em cascata” foi aquela em que o abatimento não ocorre no instante do cálculo da base de incidência, mas sim pelo sistema de débitos e créditos, de tal maneira que, referentemente ao ICM e no IPI, passou a ser necessária a distinção entre o “valor do imposto” e o “valor do imposto a pagar”. Aquele, como resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo e este, como resultante da diferença aritmética entre os impostos incidentes sobre o produtos e mercadorias adquiridos e os produtos e mercadorias vendidos.

³⁹⁷ BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 207-208.

A partir dessa lição, tem-se que não há nenhuma incompatibilidade vertical entre o comando da Lei Complementar nº 84/96 e a vedação constitucional de cumulatividade das contribuições sociais instituídas pela via da competência residual. Aqui a incidência em cascata não se verifica, principalmente pelo fato de que a utilização do serviço é de incidência única, não havendo etapas posteriores a fazer recair a mesma contribuição social. Não há falar, portanto, em valor acrescido ou agregado e, não havendo operações intermediárias, não é possível cogitar da tributação dupla de outras operações já realizadas.

Em suma, a não-cumulatividade exige um sistema de abatimentos ou um mecanismo de deduções e, por outro giro, pressupõe a existência de várias etapas com a incidência do tributo sobre todas elas, o que não se verifica na indigitada contribuição social.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já decidiu acerca da constitucionalidade da Lei Complementar nº 84/96. No Recurso Extraordinário nº 228.321-0/RS, foi discutida a questão da identidade entre a contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84/96 e o imposto de renda (quanto ao “pro labore”) e o ISS (quanto aos honorários). Além disso, tratou-se da cobrança cumulativa entre a contribuição prevista na Lei Complementar nº 84/96 e a contribuição previdenciária incidente sobre os valores recebidos e definidos como salários de contribuição pelo artigo 21 da Lei nº 8.212/91.

O voto do relator, ministro Carlos Velloso, destacou que o Supremo Tribunal Federal já havia decidido (Recursos Extraordinários nº 177.137/RS e 165.939/RS) que, tratando-se de contribuição, a Constituição Federal não veda a coincidência de sua base de cálculo com imposto, restrição existente apenas para as taxas. Ou seja, às contribuições, mesmo assumindo natureza tributária, não se estendem as limitações a que estão sujeitos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (artigos 153, 155 e 156, Constituição Federal), a impedir a tributação. Desse modo, “a técnica da competência

residual da União para instituir imposto (CF, art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às ‘outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social’ (CF, art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (CF, art. 149)³⁹⁸.

Por fim, o voto do ministro relator sustentou que

quando o § 4º, do art. 195, da CF, manda obedecer a regra da competência residual da União – art. 154, I – não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo de impostos. As contribuições, criadas na forma do § 4º, do art. 195, da CF, não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes. É que deve ser observado o sistema. E os sistema é este: tratando-se de contribuição, a Constituição não proíbe a coincidência da sua base de cálculo com a base de cálculo do imposto, o que é vedado, expressamente, relativamente às taxas (CF, art. 145, § 2º). Ora, no ponto, não há falar que a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 84, de 1996, tenha fato gerador ou base de cálculo de contribuição já existente. É dizer, não há contribuição outra, a cargo de empresas ou pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que incida sobre remunerações ou retribuições pagas ou creditadas pelo serviço que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, autônomos ou avulsos.³⁹⁹

Ainda que sejam ricas de interesse essas questões, cujo debate tem significado não só para a própria contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84/96, mas também para os tributos em geral em face das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, a Lei nº 9.876/99, no artigo 9º, revogou, expressamente, a Lei Complementar nº 84/96.

4.5.2 Seguro Acidente do Trabalho

A contribuição para o chamado seguro contra acidente do trabalho tem origem distante no direito brasileiro. O primeiro diploma normativo a tratar especificamente do acidente de trabalho no Brasil foi a Lei nº 3.724, de 15 de janeiro de 1919,

³⁹⁸ Trecho do voto do Ministro Relator Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário n. 177.137/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 18/04/97, p. 13.788.

³⁹⁹ Trecho do voto do Ministro Relator Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário n. 228.321-0/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, julgado em 01/10/98, ainda sem publicação.

que apenas obrigava o empregador a contratar seguradora privada para fazer face aos riscos inerentes à atividade trabalhista. A Constituição Federal de 1934 já previa esse encargo (artigo 121, § 1º, “h”), o mesmo acontecendo com as Constituições Federais de 1946 (artigo 157, XVII), 1967 (artigo 158, XVII) e 1969 (artigo 165, XVI). A Constituição Federal de 1988, no artigo 7º, XXVIII, assegurou aos trabalhadores “seguro contra acidentes do trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa”.

Inicialmente esse seguro foi previsto na Lei nº 7.787/89, que, nos artigos 3º e 4º, assim dispôs:

Art. 3º – A contribuição das empresas em geral e das entidades ou órgãos a ela equiparados, destinada à Previdência Social, incidente sobre a folha de salários, será:

I – (...);

II – de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.

(...)

Art. 4º – A empresa cujo índice de acidente de trabalho seja superior à média do respectivo setor, sujeitar-se-á a uma contribuição adicional de 0,9% a 1,8%, para financiamento do respectivo seguro.

§ 1º – Os índices de que trata este artigo serão apurados em relação ao trimestre anterior.

§ 2º – Incidirão sobre o total das remunerações pagas ou creditadas as seguintes alíquotas:

Alíquota	Excesso do índice da empresa em relação ao índice médio do setor
0,9%	Até 10%
1,2%	de mais de 10% até 20%
1,8%	mais de 20%”

Posteriormente, a Lei nº 8.212/91, no inciso II do artigo 22, deu novo tratamento à contribuição:

Art. 22 – A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II – para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave”.

A Lei nº 9.528/97 (lei de conversão da Medida Provisória nº 1.523-9, de 27/06/97, reeditada até a Medida Provisória nº 1.523-13, de 23/10/97, republicada na Medida Provisória nº 1.596-14, de 10/11/97), por sua vez, modificou o inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, emprestando-lhe a seguinte redação: “...para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, conforme dispuser o regulamento, nos seguintes percentuais, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos”, mantendo as alíquotas de 1%, 2% e 3%.

Por fim, a Lei nº 9.732/98 deu nova redação ao inciso II, determinando que a contribuição para o SAT se destinaria ao “financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos”, mantendo os percentuais vinculados ao grau de risco da empresa, em relação à sua atividade preponderante. Com isso, a contribuição ao SAT passou a financiar, também, a aposentadoria especial prevista nos artigos 57 e 58 da Lei nº 8.213/91. Essa lei ainda modificou o § 6º da Lei nº 8.213/91, instituindo contribuição adicional para o custeio da aposentadoria especial, devida a partir de 04/99, a qual, conforme o artigo 6º da Lei nº 9.732/98, terá percentual progressivo nos seguintes termos:

Art. 57 – (...)

§ 6º – O benefício previsto neste artigo será financiado com os recursos provenientes da contribuição de que trata o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, cujas alíquotas serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, conforme a

atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente.

§ 7º – O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais referidas no *caput*.

Esse acréscimo, porém, foi aplicado de forma progressiva, conforme evolução exposta no artigo 6º, da Lei nº 9.732/98:

Art. 6º – O acréscimo a que se refere o § 6º do art. 57 da lei nº 8.213, de 1991, será exigido de forma progressiva a partir das seguintes datas:

I – 1º de abril de 1999: quatro, três ou dois por cento;

II – 1º de setembro de 1999: oito, seis ou quatro por cento;

III – 1º de março de 2000: doze, nove ou seis por cento.

Assim, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, as empresas pagarão os percentuais de 1%, 2% e 3%, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, a depender do grau de risco de acidentes do trabalho (leve, médio e grave) em relação à sua atividade preponderante.

Em face da selva legislativa criada, em um primeiro momento a atenção estará voltada apenas para o financiamento do seguro contra acidentes do trabalho, não apreciando as modificações legislativas que fizeram incidir alíquotas majoradas, na hipótese dos trabalhadores estarem sujeitos à aposentadoria especial. Ou seja, a hipótese que se passa a investigar é a da empresa que não tem empregados sujeitos às condições que conduzam à aposentadoria especial.

Pois bem. A aplicação e a exigência da referida contribuição, como deflui do texto da Lei nº 8.212/91, estão a depender da perfeita definição do que seja a atividade preponderante da empresa, bem como do seu enquadramento nos diversos graus de risco (leve, médio e grave).

Com o propósito manifesto de delimitar esses conceitos, o Decreto nº 612/92, no artigo 26, § 1º, considerou “preponderante a atividade econômica que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados emprega-

dos, trabalhadores avulsos e médicos-residentes”. Posteriormente, o Decreto nº 2.173/97 alterou esse conceito, dispondo, no artigo 26, § 1º: “...considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes”.

Assim, enquanto na disciplina do Decreto nº 612/92 o grau de risco era medido para cada estabelecimento da empresa, no Decreto nº 2.137/97 o grau de risco é tomado a partir do perfil da empresa como um todo, sem considerar a graduação de risco existente em cada estabelecimento.

De início, deve ser afastado o argumento de que a contribuição para o SAT seria inconstitucional tendo em vista que a sua instituição deveria dar-se por meio da lei complementar, a teor do que dispõe o § 4º, do artigo 195, da Constituição Federal. Com efeito, a instituição das contribuições sociais previstas na Constituição Federal não carece da lei complementar prevista em seu artigo 146, III, em relação à definição de seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte, conforme entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal. E a contribuição para o SAT busca seu fundamento no artigo 7º, XXVIII, da Constituição Federal, constituindo encargo do empregador. Não se trata, pois, de nova fonte de custeio, fora do âmbito constitucional.

Vencida essa etapa, tem-se que, independentemente da maneira como houve por bem o Executivo definir os conceitos de atividade preponderante e grau de risco, delimitando a forma de aplicação da discutida contribuição, há manifesta violação jurídica pela usurpação de competência legislativa. Com efeito, o Decreto nº 612/92 e posteriormente o Decreto nº 2.173/97 (fazendo o mesmo o Decreto nº 3.048/99) cuidaram não só do conceito de atividade preponderante da empresa, como também determinaram que a dosimetria do grau de riscos de acidentes do trabalho atenderia ao critério definido na “Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco”, anexa aos referidos decretos.

E mais, o § 4º do artigo 26 do Decreto nº 612/92 dispôs que o enquadramento dos estabelecimentos nos correspondentes graus de risco seria de responsabi-

lidade da própria empresa, observadas as atividades econômicas preponderantes de cada um deles, e seria feito mensalmente, cabendo ao INSS rever o enquadramento em qualquer tempo.

Do que foi apresentado, fica evidenciado que há uma lacuna legal quanto à definição do que seja “atividade econômica preponderante da empresa”, além dos critérios de fixação dos graus de risco em “leve, médio e grave”, os quais não poderiam ser preenchidos por norma infralegal.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 – aliás, seguindo a tradição constitucional brasileira – exige a edição de lei para que a ordem jurídica seja inovada, impondo obrigações e conferindo direitos às pessoas (artigo 5º, II). Em conformidade com o que afirma no início de seu texto, a Carta confere ao Chefe do Poder Executivo a competência para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução (artigo 84, IV). Celso Antônio Bandeira de MELLO recorda que, ao se referir à lei como veículo para a imposição de obrigações aos administrados, a Constituição não diz “decreto”, “regulamento”, “portaria”, “resolução” ou quejandos. “É que a Constituição brasileira, seguindo tradição já antiga, firmada por suas antecedentes republicanas, não quis tolerar que o Executivo, valendo-se de regulamento, pudesse, por si mesmo, interferir com a liberdade ou a propriedade das pessoas”⁴⁰⁰.

Daí poder-se afirmar que a Constituição Federal não admite a expedição de regulamentos autônomos, como aliás destacam, além do próprio Bandeira de MELLO⁴⁰¹, Luciano FERREIRA LEITE⁴⁰², Maria Sylvia Zanella Di PIETRO⁴⁰³ e Clèmerson Merlin CLÈVE⁴⁰⁴.

⁴⁰⁰ MELLO, C.A.B. de. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 185.

⁴⁰¹ *Ibid.*, p. 184-185.

⁴⁰² LEITE, L.F. **O regulamento no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986. p. 85

Portanto, só o ato produzido no âmbito do Poder Legislativo, com caráter impessoal, é capaz de obrigar a todos. Administrar é aplicar a lei de ofício, sujeitando-se ao controle jurisdicional. É vedado ao ato administrativo inovar originariamente a ordem jurídica. O poder ordenador da Administração Pública, com validade para os administrados, é conferido aos Chefes do Executivo com o fim único de explicitar a lei, sem alargá-la. É vedada no ordenamento pátrio a edição de regulamentos autônomos: “Só a lei pode definir e limitar o exercício dos direitos individuais. O interesse individual só cede ante interesses públicos e estes são estabelecidos pela lei, não pela vontade isolada do príncipe”⁴⁰⁵.

Nem mesmo com autorização legislativa seria permitido ao Executivo usurpar função privativamente reservada ao Parlamento, definindo os conceitos utilizados pelo artigo 22 da Lei nº 8.212/91. Aliás, o Supremo Tribunal Federal, na apreciação de medida cautelar na ADIn nº 1.296-7, já acenou claramente nesse sentido ao afirmar que

a nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder à delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei

⁴⁰³ DI PIETRO, M.S.Z. **Direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 75.

⁴⁰⁴ CLÈVE, C.M. **Atividade legislativa do poder executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 240.

⁴⁰⁵ SUNDFELD, C.A. **Direito administrativo ordenador**. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 29.

comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei.⁴⁰⁶

E o intérprete deve estar atento porque nem sempre a delegação legislativa ocorre às claras. Muitas vezes, ela opera por meio da utilização pelo legislador de conceitos imprecisos, em que a falta de definição do termo impede a própria eficácia da lei. No entanto a imprecisão legislativa não é escusa para a apropriação, pelo Poder Executivo, de competência constitucionalmente outorgada à Casa de Leis.

O rigor da regra constitucional da legalidade ganha ainda mais força no caso presente, quando se está a tratar da instituição de tributos. É que nesse particular vige a regra da reserva absoluta de lei, de modo que “...a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador; necessários quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”⁴⁰⁷.

E estabelecer todos os requisitos para a instituição do tributo está a reclamar a definição da sua materialidade, além da fixação da base de cálculo e alíquota (determinação quantitativa); contribuinte (determinação pessoal); lugar (critério espacial) e tempo (critério temporal) da ocorrência do fato tributário. E a falta de um desses elementos não autoriza o Executivo a suprir a lacuna por meio dos chamados regulamentos autônomos. Daí asseverar Navarro COELHO que

Se a lei for omissa, ou obscura, ou antitética em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei, suprimindo a lacuna por analogia. É dizer, em Direito Tributário a tipicidade

⁴⁰⁶ Ação Direta de Inconstitucionalidade – Medida Cautelar n. 1.296-7/PE, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Celso de Mello, acórdão publicado no DJ, de 10/08/95, p. 23.554.

⁴⁰⁷ AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p. 110.

é cerrada oferecendo resistência ao princípio de que o juiz não se furta a dizer o direito ao argumento de obscuridade na lei ou de dificuldade na sua inteligência. Na área tributária o juiz deve sentenciar, é certo, mas para decretar a *inaplicabilidade da lei por insuficiência normativa* somente suprível através de ato formal e materialmente legislativo.⁴⁰⁸

No caso da contribuição para o SAT, a Lei nº 8.212/91 instituiu alíquotas progressivas em função do grau de risco da atividade preponderante da empresa.

Deixando de lado a questão, de duvidosa constitucionalidade, relativa à aplicação da progressividade da contribuição social, sem autorização constitucional para tanto, é fato que a lei não tratou de forma completa toda a estrutura normativa do tributo. Com efeito, o artigo 22, II, faz menção a “atividade preponderante da empresa” e a “graus de risco”, sem se preocupar em defini-los, de modo que essa tarefa não pode ser suprida por meio de decreto.

Admitir o contrário é aceitar que, por via oblíqua, o Executivo fixe as alíquota da contribuição para o SAT, pois que, na definição do que seja “atividade preponderante” e o que sejam os “graus de risco”, a discricionariedade na elaboração do regulamento permitirá a alteração do enquadramento das empresas, sem nenhum limite legal. Aliás, foi justamente isso que ocorreu na alteração promovida pelo Decreto nº 2.173/97, no artigo 26, § 1º, ao redefinir “atividade preponderante”. Com a mudança ali operada, já não se considera a composição dos empregados em cada estabelecimento, mas sim na empresa como um todo.

É dizer, a mudança dos conceitos (operada dentro do próprio poder regulamentar) tem a força de definir as alíquotas a que estão sujeitas as empresas, em manifesto desrespeito ao princípio da legalidade estrita.

Todos esses argumentos também são válidos, mesmo após a edição da Lei nº 9.528/97, pois a inovação do inciso II do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 foi apenas de dispor, expressamente, que o regulamento estava habilitado a fixar os graus de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, delegação que nem mesmo existia na legislação pretérita. Como diz Navarro

⁴⁰⁸ COELHO, S.C.N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 201.

COELHO, com precisão, “...o princípio da legalidade vai além e proíbe a *delegação*, pois de nada adiantaria, já descontadas as exceções, a Constituição reservar à lei o trato de determinada matéria, se, depois, o *legislador*, fazendo *tábula rasa*, *delegasse* o seu manejo ao *administrador*. Seria o dito pelo não dito”⁴⁰⁹.

Resta, ainda, a análise das mudanças operadas pela Lei nº 9.732/98.

A organização legislativa da previdência social está (ou estava) estruturada pela divisão coerente entre os Planos de Custeio (Lei nº 8.212/91) e o Plano de Benefícios (Lei nº 8.213/91). Ainda que guardassem perfeita harmonia, com a preocupação de manter coerência nos institutos de uma e outra lei, o legislador rompeu com essa estrutura, prevendo na lei que institui o Plano de Benefícios da Previdência Social uma nova fonte de custeio para a chamada aposentadoria especial (Lei nº 8.213/91).

Como já foi salientado, o § 6º do artigo 57 da Lei nº 8.213/91, com a redação dada pela Lei nº 9.732/98, instituiu uma contribuição, à base de 12%, 9% ou 6%, sobre a remuneração do trabalhador, conforme a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa permita a concessão de aposentadoria especial após 15, 20 ou 25 anos de contribuição, respectivamente. O que ocorreu, portanto, foi a criação de uma nova fonte de custeio, com destinação específica para atender às despesas com o benefício da aposentadoria especial, incidente apenas sobre a remuneração feita pela empresa a trabalhadores que possam, eventualmente, beneficiar-se dessa modalidade de aposentadoria⁴¹⁰.

⁴⁰⁹ COELHO, S.C.N. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 314.

⁴¹⁰ É de ressaltar que, mesmo não se relacionando com a questão do financiamento, é curiosa a alteração promovida pela Lei n. 9.528/97 no art. 58 da Lei n. 8.213/91. Com efeito, em sua redação original o Plano de Benefícios estabelecia que “a relação de atividades profissionais prejudiciais à saúde ou à integridade física será objeto de lei específica”. No entanto, com a alteração já referida, foi transferida ao Poder Executivo a competência para estabelecer a relação dos agentes nocivos, para fins de concessão de aposentadorias especiais. É novamente o Legislativo rompendo com o mandamento Constitucional e entregando ao Executivo encargo que lhe é de direito e de caráter irrenunciável.

Ocorre que a criação de nova fonte de custeio para a seguridade social, afora as hipóteses previstas no artigo 195 da Constituição Federal, exige a utilização de veículo normativo adequado, qual seja a lei complementar.

Além disso, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, por força da remissão expressa do artigo 195, § 4º, o artigo 154, I, da Constituição Federal, está vedada a instituição de nova contribuição social com o mesmo fato gerador ou base de cálculo das contribuições sociais já existentes. De fato, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 228.321-0/RS, o Supremo Tribunal Federal ressaltou, no voto condutor do ministro Carlos Velloso, que a Constituição Federal não proíbe, em relação às contribuições sociais, que tenham o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo dos impostos. No entanto, deixou expresso que “as contribuições, criadas na forma do § 4º, do art. 195, da CF, não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes”⁴¹¹.

Desse modo, a nova contribuição com destinação específica ao custeio da aposentadoria especial não poderia tomar como base de cálculo a remuneração percebida por trabalhadores sujeitos às condições que conduzam à aposentadoria especial, pois essa grandeza (folha de pagamentos) já é base de outra contribuição social (artigo 195, I, alínea “a”), mesmo que pretendesse se utilizar da autorização constitucional à competência residual (artigo 195, § 4º, Constituição Federal).

4.5.3 PIS/PASEP

PIS

A Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, que instituiu o Programa de Integração Social, determinou no artigo 3º que o Fundo de Participação para o PIS seria constituído pelas seguintes parcelas:

⁴¹¹ Trecho do voto do Ministro Relator Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário n. 228.321-0/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, julgado em 01/10/98, ainda sem publicação.

- a) a primeira, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento (artigo 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7/70);
- b) a segunda, com recursos próprios das instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizassem operações de vendas de mercadorias, em valor idêntico ao apurado para o imposto de renda devido (artigo 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 7/70);
- c) por fim, as entidades de fins não lucrativos que tivessem empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuiriam com valor calculado sobre a folha de salários (artigo 3º, § 4º, da Lei Complementar nº 7/70).

O Programa se destinava a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, pondo em prática o artigo 165, V, da Constituição Federal de 1967 (Emenda Constitucional nº 1/69), por meio da participação nos lucros⁴¹². Para isso, o legislador utilizava-se da competência residual que, no regime constitucional anterior, não exigia a edição de lei complementar (artigo 21, § 1º). Soares de MELO, porém, esclarece a opção pela lei complementar:

Como imposto residual, o PIS¹ poderia ser instituído por lei ordinária. A propósito, o projeto enviado ao Congresso pelo Presidente da república (Mensagem 258, de 20.8.70, **Diário do Congresso**, Seção II, 22.8.70, p. 3.471), era de lei ordinária. Posteriormente, optou-se por lei complementar, em razão do disposto no § 2º do art. 62 da Constituição Federal de 1969 (Mensagem 263, de 26.8.70), que vedava a vinculação da receita de qualquer tributo a fundo, órgão ou despesa, ressalvadas, entre outras, as previsões da própria Constituição Federal e de leis complementares.⁴¹³

Em sua origem, a contribuição para o PIS era compreendida, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, como um tributo da competência residual da

⁴¹² É curioso que a norma constitucional impunha a participação dos empregados nos lucros das empresas e o legislador infraconstitucional, no exercício da competência residual, a título de pô-la em execução, utilizou-se do faturamento como base de incidência.

⁴¹³ MELO, **Contribuições sociais no sistema tributário**, p. 177-178.

União. No entanto, após o advento da Emenda Constitucional nº 8/77, que incluiu o inciso X no artigo 43 da Constituição Federal, o Supremo Tribunal Federal firmou a posição de que as contribuições sociais, aí incluída aquela destinada ao PIS, deixaram de se caracterizar como tributo.

Isso porque a Emenda Constitucional nº 8/77 alterou a redação do inciso I do § 2º do artigo 21, substituindo a expressão “o interesse da previdência social” por “para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social”, ao mesmo tempo que, com idêntico objetivo de retirar das contribuições sociais o caráter tributário, acrescentou o inciso X ao artigo 43 da Constituição Federal, com a seguinte redação:

Art. 43 – Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente:

(...)

X – contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º, e 178.

Com isso, entendeu o Supremo Tribunal Federal que as contribuições deixaram de ter natureza tributária, tendo em vista a sua previsão em outro inciso, diferente daquele dedicado aos tributos em geral (inciso I, do artigo 43). E concluiu: “portanto, de 1966 a 1977 (do Decreto-lei 27 à Emenda Constitucional nº 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la a partir da Emenda nº 8”⁴¹⁴.

O Supremo Tribunal Federal ainda recusou natureza tributária à contribuição para o PIS, pois esses recursos não eram recolhidos ao tesouro público, mas mesclavam-se, nos cofres da Caixa Econômica Federal, a dinheiros desembolsados pela própria União, para afluírem, afinal, em espécie, sobre o patrimônio dos trabalhadores. No voto do ministro Francisco Rezek ficou consignado que

⁴¹⁴ Recurso Extraordinário n. 86.595/BA, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, acórdão publicado no DJ, de 30/06/78, p. 4.849.

o fato de o Estado tomar das pessoas determinada soma em dinheiro, e de o fazer compulsivamente, por força de lei, não é bastante para conferir natureza tributária a tal fenômeno. Para que algo seja tributo, é preciso que seja antes receita pública. Não se pode integrar a espécie quando não se integra o gênero. Dinheiros recolhidos não para ter ingresso no tesouro público, mas para, nos cofres de uma instituição autônoma, se mesclarem com dinheiros vindos do erário e resultarem afinal na formação do patrimônio do trabalhador: nisso o Supremo não viu natureza tributária, como, de resto, não viu natureza de finanças públicas. Não estamos aqui diante de receita⁴¹⁵

Não se enquadrando no próprio conceito de receita pública, não poderia a sua disciplina legal ter sido alterada por meio de decretos-leis sob o fundamento de utilizar-se do poder estabelecido pelo artigo 55, II, da Constituição Federal de 1969. Por esse motivo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende da ementa:

CONSTITUCIONAL. ART. 55 – II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II – Trato por meio de Decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição Federal de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS.⁴¹⁶

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, recepcionou a contribuição para o PIS nos moldes fixados pela Lei Complementar nº 7/70, dando-lhe destinação diversa, passando pois a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º do artigo 239 da Constituição Federal.

⁴¹⁵ Trecho do voto do Ministro Relator para o acórdão Francisco Rezek, no Recurso Extraordinário n. 148.754-2/RJ, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 04/03/94, p. 3.290.

⁴¹⁶ Recurso Extraordinário n. 148.754-2/RJ, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Ministro Relator para o acórdão Francisco Rezek acórdão publicado no DJ, de 04/03/94, p. 3.290.

A natureza jurídica do PIS, após a edição da Constituição Federal de 1988, já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1-1/DF, cujo voto condutor do ministro Moreira Alves consignou que

no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS. De feito, se o PIS/PASEP, que foi caracterizado, pelo artigo 239 da Constituição, como contribuição social por lhe haver dado esse dispositivo constitucional permanente destinação previdenciária, houvesse exaurido a possibilidade de instituição, por lei, de outra contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores, essa base de cálculo, por já ter sido utilizada, não estaria referida no inciso I do artigo 195, que é o dispositivo da Constituição que disciplina, genericamente, as contribuições sociais, e que permite que, nos termos da lei (e, portanto, de lei ordinária), seja a seguridade social incidente sobre o faturamento dos empregadores.⁴¹⁷

É inegável, portanto, a natureza tributária desta exação especificamente qualificada como contribuição social. A decisão do Supremo Tribunal Federal, porém, diz mais: o PIS tem natureza específica e diversa da COFINS, cujos fundamentos constitucionais estão albergados em dispositivos distintos. Com isso, o Supremo Tribunal Federal assegurou a cobrança simultânea das duas exações, sem que se pudesse afirmar a inconstitucionalidade de uma delas.

Posteriormente, a contribuição para o PIS foi substancialmente alterada por diversos diplomas legislativos, não cabendo, nos limites estreitos do presente trabalho, a indicação de cada uma dessas modificações⁴¹⁸. No entanto, em face de sua relevância, será dispensada uma maior atenção às modificações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212/95 e sucessivas reedições⁴¹⁹, com conversão na Lei nº 9.715/98, a

⁴¹⁷ Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Moreira Alves, acórdão publicado no DJ, de 16/06/95, p. 18.213.

⁴¹⁸ Para tanto, recomenda-se a excelente obra de Octavio Campos FISCHER, **A contribuição ao PIS**, especialmente as páginas 84 a 90.

⁴¹⁹ A Medida Provisória n. 1.212, de 28/11/95, foi sucedida pelas seguintes Medidas Provisórias: 1.249, 1.286, 1.325, 1.365, 1.407, 1.447, 1.495, 1.495-8, 1.495-9, 1.495-10, 1.495-11, 1.495-12, 1.495-13, 1.546, 1.546-15, 1.546-16, 1.546-17, 1.546-18, 1.546-19, 1.546-20, 1.546-21, 1.546-22, 1.546-23, 1.546-24, 1.546-25, 1.546-26, 1.623-27, 1.623-28, 1.623-29, 1.623-30, 1.623-31, 1.623-32, 1.623-33, 1.676-34, 1.676-35, 1.676-36, 1.676-37, até que a Medida Provisória n. 1.676-38, de 26/10/98, foi convertida na Lei n. 9.715, de 25/11/98.

qual, ao lado da Lei nº 9.718/98, alterou profundamente a própria regra-matriz da contribuição.

Com efeito, o artigo 2º da Lei nº 9.715/98 dispôs que a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II – pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

III – pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão também a contribuição calculada na forma do inciso I em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não-associados (artigo 2º, § 1º).

O artigo 3º ainda definiu o faturamento, equiparando-o à receita bruta, tal como definida pela legislação do imposto de renda proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia, não se incluindo as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o IPI e o ICMS retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

No Recurso Extraordinário nº 232.896-3/PA, o Supremo Tribunal Federal apreciou a questão debatida acerca da constitucionalidade da Medida Provisória nº 1.212/95, especialmente quanto à utilização dessa espécie normativa. Nessa ocasião, disse a Corte Suprema que não perde eficácia a medida provisória que, não apreciada pelo Congresso Nacional, é reeditada por meio de outro provimento da mesma espécie dentro de seu prazo de validade de 30 dias. Admitindo a possibilidade de reedição das medidas provisórias, o STF considerou como “conseqüência natural” a preservação de eficácia do provimento com força de lei, sem solução de continuidade, até que

eventualmente se consume, sem reedição, o seu prazo de validade ou seja convertida em lei.

Com esses fundamentos, deu provimento em parte apenas para que fosse observado o princípio da anterioridade nonagesimal, de modo que os noventa dias fossem contados a partir da veiculação da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, declarando-se a inconstitucionalidade da disposição inscrita no seu artigo 15 (“aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”) e no artigo 18 da Lei nº 9.715/98.

É de ressaltar a posição do ministro Marco Aurélio de Mello, em voto divergente: “o fato de se haver logrado a conversão de medida provisória em lei não afasta vício notado originariamente; porque vislumbro, nesse processo legislativo, um ato complexo, dependendo, portanto, o subsequente – a conversão – da observância das formalidades constitucionais quanto ao ato anterior, a edição da própria medida provisória”⁴²⁰.

No caso, o ministro acusou a utilização de instrumento normativo que, por sua natureza, é incompatível com as contribuições sociais, pois estas só podem ser exigidas após a passagem de 90 dias, ao passo que, de acordo com o artigo 62 da Constituição Federal, a medida provisória é editada para vigor não por 90 mas apenas por 30 dias.

Além disso, o ministro Marco Aurélio apontou o vício decorrente das sucessivas reedições que, sob a sua óptica,

não se harmonizam com o disposto no artigo 62 da constituição Federal, tanto assim que esse mesmo preceito contém regra sobre a convocação do Congresso Nacional em estando este em recesso. Editada a medida provisória, e aí os predicados ‘relevância’ e ‘urgência’ estão potencializados, o Congresso Nacional deve ser convocado extraordinariamente para reunir-se no prazo de cinco dias. Para que essa convocação, se é possível, no vigésimo nono dia, reeditar-se a medida provisória, driblando-se, com a devida vênia, o prazo de caducidade do parágrafo único do artigo 62? Aliás, regra semelhante a essa, da parte final desse artigo, só encontramos em outro campo, também revelador de excepcionalidade

⁴²⁰ Recurso Extraordinário n. 232.896-3/PA, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Carlos Velloso, acórdão publicado no DJ, de 01/10/99, p. 52.

maior, o relativo ao estado de defesa. Mais do que isso: há um outro aspecto que foi projetado quando do exame do pedido de concessão de medida acauteladora para esta fase, e diz respeito à urgência do trato da matéria, em penada única, pelo Chefe do Poder Executivo. Creio que não estamos diante de hipótese que sugira essa urgência, a qual, como já consignei, tal como prevista no artigo 62 da Constituição Federal, deve ser tomada com o maior rigor. Entendo que o vício inicial contamina a lei de conversão, mesmo porque sabemos que há uma diferença substancial entre a aprovação de uma lei via tramitação de projeto, no sistema bicameral, e a aprovação de medida provisória para a conversão no sistema unicameral.⁴²¹

Apesar desse voto divergente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da Medida Provisória nº 1.212./95 e suas reedições.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.417-0/DF, o Supremo Tribunal Federal enfrentou as questões de fundo relativas à Medida Provisória nº 1.212/95 e, conseqüentemente, da Lei nº 9.715/98.

Quanto à identidade de base de cálculo (faturamento) entre o PIS e a COFINS, o STF reafirmou entendimento anterior de que a restrição constante do artigo 154, I, combinado com o artigo 195, § 4º, ambos da Constituição Federal, só condiciona a criação de novas contribuições não previstas na Lei Fundamental, o que não é o caso da contribuição destinada ao PIS/PASEP, expressamente recepcionada no artigo 239.

O mesmo fez em relação à competência atribuída à Receita Federal para a administração e fiscalização da contribuição ao PIS/PASEP, pois, “de modo algum implica, essa providência de natureza simplesmente executiva, na receada confusão orçamentária do produto da contribuição com o de outras fontes da receita tributária da União. Trata-se, assim, não mais do que do regular desempenho da cooperação entre órgãos públicos, com vistas à eficiência e à economia do serviço”⁴²².

Posteriormente, dispôs a Lei nº 9.718/98:

⁴²¹ Recurso Extraordinário n. 232.896-3/PA, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Carlos Velloso, acórdão publicado no DJ, de 01/10/99, p. 52.

⁴²² Trecho do voto do Ministro Relator Octavio Gallotti, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.417-0/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 23/03/2001, p. 85.

Art. 2º – As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º – O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º – Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Assim, com essa alteração, o PIS teve sua base de cálculo alterada, visto que foi dado novo conceito a receita bruta, incluindo nela a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica e tornando irrelevantes o tipo de atividade por esta exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (artigo 3º, § 1º).

A análise da nova definição de receita bruta já foi realizada no estudo do critério material da COFINS. Aí foi dito que a definição de faturamento está presa à idéia do somatório das receitas decorrentes da atividade normal da empresa: se mercantil, seu faturamento decorrerá das diversas operações com vendas de mercadorias; se prestadora de serviços, o seu faturamento decorrerá das diversas operações com prestação de serviços; para as demais empresas, o seu faturamento decorrerá do somatório das operações de venda que constituem o seu objeto regular.

Também foi salientado que o Supremo Tribunal Federal, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”, apenas o fez porque, na conceituação de receita bruta, deu-lhe os contornos próprios do que seja faturamento. Assim, ao menos de forma indireta, manteve a base de cálculo da contribuição calcada na idéia de faturamento, nada obstante chamá-la indevidamente de receita bruta.

Ou seja – e isto é de suma importância – só foi possível a equiparação entre faturamento e receita bruta porque a lei reduziu o conceito de receita bruta ao de faturamento, apesar de manter a denominação dessa última. No entanto, como já foi dito, essa equiparação foi abandonada com a nova redação dada pela Lei nº 9.718/98, pois o termo “receita bruta” deixou de assumir o significado emprestado pela Lei Complementar nº 70/91, para alcançar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa

jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Portanto, todos os argumentos expendidos para a COFINS são plenamente válidos para a contribuição ao PIS/PASEP.

Em alguns julgados não se tem atentado para o esforço hermenêutico levado a efeito pelo Supremo Tribunal Federal quando da análise da COFINS, e neles se passa a admitir *qualquer* definição para receita bruta.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em julgamento da Apelação no Mandado de Segurança nº 2000.33.00.003782-9/BA, relator juiz Cândido Ribeiro, analisando o argumento de que a expressão “receita bruta” usada na Lei nº 9.718/98 teria ampliado os contornos do conceito de faturamento previsto na Carta, na redação que antecedeu a Emenda nº 20/98, disse que não houve criação de nova fonte de financiamento da seguridade social, somente possível por intermédio de lei complementar. E concluiu:

No primeiro aspecto abordado (*sic*), cumpre esclarecer que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 150.755/PE, relativo à majoração do FINSOCIAL, enfrentou o tema, tanto no aspecto relativo à instituição de contribuição prevista no art. 195, I, da Carta, por lei ordinária, quanto pela inexistência de contradição insuperável nos conceitos do que se entende por receita bruta e faturamento, assim:

(...)

Como se pode observar, ao examinar situação em tudo semelhante a que ora se apresenta ao debate, a Corte Suprema não fez distinção entre as expressões ‘faturamento’ e ‘receita bruta’, quando dizem respeito à base de cálculo da contribuição.

O mesmo Supremo Tribunal, aliás, por mais de uma vez já decidiu que as contribuições de que trata o art. 195 da Lei Maior não reclamam lei complementar para sua instituição (RE nº 138.284-8/CE, ADCon nº 1-1/DF).⁴²³

Pela análise do voto do juiz relator, é clara a falta de percepção da diferença entre a questão julgada pelo Supremo Tribunal Federal e a suscitada pela Lei nº 9.718/98.

⁴²³ Trecho do voto do Juiz Relator Cândido Ribeiro, na Apelação em Mandado de Segurança n. 2000.33.00.003782-9/BA, 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, acórdão publicado no DJ, de 16/02/2001, p. 117.

Naquela ocasião, a Lei Complementar nº 70/91 definia faturamento como receita bruta, mas esta expressão era tomada como a receita decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza (artigo 2º). Ou seja, o legislador complementar havia-se equivocado ao alterar a materialidade da COFINS tomando a receita bruta como base da incidência. No entanto, mais adiante corrigiu seu erro, definindo receita bruta como faturamento, o que anulou o seu pecado original.

No caso da Lei nº 9.718/98, a situação é completamente diversa. O legislador ordinário manteve a equiparação entre faturamento e receita bruta, mas abandonou o sentido emprestado pelo Decreto-Lei nº 2.397/97, para abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tornando irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Com isso, caiu por terra a base exegética do Supremo Tribunal Federal, que se escorava no conceito restrito de receita bruta adotado pela Lei Complementar nº 70/91.

Ainda outra discussão tem passado ao largo da doutrina e da jurisprudência. O equívoco é semelhante àquele já demonstrado na análise da definição de lucro, cuja promiscuidade conceptual no trato do imposto de renda e da CSLL tem conduzido a conclusões inaceitáveis.

Centrando a discussão nos conceitos de faturamento e receita bruta, a doutrina não tem procurado demonstrar que os fundamentos da COFINS e da contribuição ao PIS/PASEP são completamente distintos. O elo entre essas duas contribuições residia apenas na materialidade tomada pela Constituição (faturamento) e na destinação de sua receitas (ainda que não completamente coincidentes).

Tanto é verdade que essas duas contribuições encontram esteios constitucionais distintos, que o Supremo Tribunal Federal permitiu a exigência de ambas sem reconhecer um caso de *bis in idem* inadmitido.

No entanto a tarefa da doutrina tem sido demonstrar que o conceito de faturamento não foi respeitado pela Lei nº 9.718/98 e que esta não poderia ter sido

“constitucionalizada” pela Emenda Constitucional nº 20/98 pelos motivos que também já foram discutidos. Ocorre que, mesmo reconhecendo o acerto desses argumentos, deve ser bem definida a situação da COFINS e da contribuição ao PIS/PASEP, em face dessa Emenda.

Que a contribuição ao PIS/PASEP não encontra fundamento no artigo 195 da Constituição Federal já é pressuposto correntemente aceito na doutrina e na jurisprudência e satisfatoriamente discutido neste trabalho, de modo que não vale a pena qualquer esforço adicional para prová-lo.

Sendo assim, as disposições constitucionais (originárias ou derivadas) que se apliquem exclusivamente às contribuições previstas no artigo 195 não têm influência alguma sobre as demais espalhadas pelo texto constitucional. Essa proposição é um truísmo que não carece de enunciação.

Pois bem. No que se refere às contribuições à seguridade social, a Emenda Constitucional nº 20/98 limitou-se a dar nova redação ao artigo 195, possibilitando, em relação à COFINS, a sua incidência, também sobre a receita. No entanto não há nenhuma disposição na Emenda que estenda essas alterações da contribuição sobre o faturamento àquela contribuição prevista no artigo 239, do Texto (PIS/PASEP).

Ou seja, em relação à contribuição ao PIS/PASEP, não houve ampliação alguma de sua materialidade a partir das modificações operadas pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Portanto, para essa contribuição (ao contrário do que se dá com a COFINS), nem mesmo legislação posterior está habilitada a ampliá-la de modo que incida sobre a receita. Em face da mudança em sua materialidade, a COFINS se afasta ainda mais da contribuição ao PIS/PASEP, daí por que o legislador ordinário deve ficar bem atento e não pretender (como fez com a Lei nº 9.718/98) dispensar tratamento semelhante às duas contribuições. A contribuição ao PIS/PASEP, por não ter sido alvo de nenhuma alteração no plano constitucional, ainda guarda a mesma materialidade expressamente recepcionada pelo artigo 239 da Constituição Federal de 1988.

Essa particularidade não passou incólume a Soares de MELO, que, após dizer que “*Os vícios normativos perpetrados com relação à COFINS – consoante elucidado anteriormente – aplicam-se rigorosamente à contribuição em análise [PIS]...*”, de forma breve sustentou que “...as sistemáticas do PIS e da COFINS não são rigorosamente iguais, haja vista que os embasamentos constitucionais são distintos – ou seja, o artigo 239 para o PIS e o artigo 195 para a COFINS –, conforme postura assumida pelo STF (ADIn 1, j. 1.12.93), referida anteriormente”⁴²⁴.

Em suma, as alterações da Lei nº 9.718/98 não podem afetar a contribuição ao PIS/PASEP, tendo em vista a falta de base constitucional de validade à tributação da receita das empresas.

PASEP

O denominado Programa de Integração Social, instituído pela Lei Complementar nº 7/70, como já salientado, destinava-se à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, por meio de sua participação nos lucros desta. Tal participação não se dava de modo direto e imediato, mas pela via de um fundo em favor do trabalhador, composto por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal. Tendo em vista que somente o empregado regido pela Consolidação das Leis do Trabalho participava do referido programa, a Lei Complementar nº 8/70 estabeleceu, paralelamente, um benefício semelhante em favor do funcionalismo público, denominado Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

Com a Lei Complementar nº 26/75, os programas foram unificados pela criação do Fundo PIS/PASEP.

O Programa do PASEP, ao contrário do que ocorria com o PIS – que era compulsório para as empresas –, dependia da adesão de Estados e Municípios, de

⁴²⁴ MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 187.

modo que seus servidores só teriam acesso ao referido benefício quando os entes políticos aos quais serviam expedissem a necessária norma legislativa. Com efeito, dispunha o artigo 8º da Lei Complementar nº 8/70:

Art. 8º – A aplicação do disposto nesta Lei Complementar aos Estados e Municípios, às suas entidades da administração indireta e fundações, bem como aos seus servidores, dependerá de norma legislativa estadual ou municipal”.

Com o advento da Constituição Federal de 1988 extinguiram-se os referidos programas. Por outro lado, a Constituição Federal aproveitou-se da estrutura de contribuições que serviam de lastro à formação do referido fundo para direcioná-los a outra finalidade. Assim, o artigo 239 do Texto Magno determinou que

a arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo.

E mais, “dos recursos mencionados no *caput* deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor” (§ 1º).

É dizer, o artigo 239 da Constituição Federal de 1988 instituiu uma nova espécie tributária, incidente na forma preconizada pelas Leis Complementares nº 7/70 e 8/70, com destinação específica do produto de sua arrecadação: atendimento ao programa do seguro desemprego, pagamento de abono anual e financiamento de programas de desenvolvimento econômico. É de ressaltar que para o financiamento do seguro-desemprego estabeleceu ainda a possibilidade de instituir uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superasse o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Dessa maneira, impôs uma participação solidária de todos na formação desse patrimônio que se destina a cobrir despesas em setores específicos. Estão aí

incluídos, além das empresas, todos os entes políticos que compõem essa atípica federação brasileira: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Portanto, com o fim dos Programas PIS/PASEP, ficou sem sentido a disposição constante do artigo 8º da Lei Complementar nº 8/70. De fato, extinto o PASEP, já não há questionar a disposição dos entes políticos de aderir a ele. Por lógica, só é possível aderir àquilo que existe. Além disso, a Constituição Federal não dispôs que os entes políticos contribuiriam de forma voluntária nem para o atendimento ao programa do seguro desemprego, nem para o pagamento de abono anual, nem para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico.

Tanto são compulsórias essas contribuições, que o Supremo Tribunal Federal já lhes conferiu caráter tributário, afirmando que o PIS e o PASEP são contribuições previdenciárias. Ora, tratando-se de tributo, é incompatível com a sua natureza a idéia de voluntariedade. Os tributos, por sua natureza ontológica, constituem obrigações compulsórias (*ex lege*). Ressalta Barros CARVALHO que o tributo, como “Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o ‘permitido’). Por decorrência, independem da vontade do sujeito passivo, que *deve* efetivá-la, ainda que contra o seu interesse”⁴²⁵. Geraldo ATALIBA também adverte: “...a obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito. Não nasce, como as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional”⁴²⁶.

A partir daí, constitui um sem sentido jurídico pretender que os Estados e os Municípios possam ou não optar pela adesão ao financiamento do programa do seguro desemprego e do pagamento de abono anual ou para o financiamento de programas de

⁴²⁵ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 21

⁴²⁶ ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 32

desenvolvimento econômico. A Constituição Federal não recomenda, impõe. É despropositado admitir que a Constituição Federal recepcionou uma estrutura complexa de imposição e ao mesmo tempo pretender que o pagamento dela decorrente está à livre escolha do sujeito passivo.

Nesse passo, já decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região pelo voto condutor da juíza Tânia Escobar, assim expresso:

embora a Lei Complementar nº 8/70 tenha sido expressamente recepcionada pelo artigo 239 das Disposições Constitucionais Gerais, isso não implica que também o foram todos os seus dispositivos, pois tendo as contribuições ao PASEP sofrido alteração na sua natureza jurídica por obra da própria Constituição Federal de 1988, a recepção da mencionada lei se deu na medida da compatibilidade dos seus dispositivos com a nova configuração constitucional da exação. Nesse contexto, e considerando que a previsão contida no artigo 8º da Lei Complementar nº 8/70 – que condiciona a cobrança das contribuições ao PASEP à edição de norma legislativa estadual ou municipal –, só se justificava à vista das finalidades e da destinação da exação na sua feição originária, as quais deixaram de existir a partir do advento da Carta de 1988, forçoso reconhecer que o dispositivo em referência foi tacitamente revogado, por absoluta incompatibilidade com a nova ordem constitucional.⁴²⁷

Nem há falar em violação do princípio da autonomia dos diversos entes da Federação, por se tratar de disposição oriunda do Poder Constituinte originário, o qual, para além de ser ilimitado e incondicionado, é justamente o que traça o perfil e a extensão da Federação e de sua descentralização. Aliás, “não se trata de uma obrigação tributária criada pela União e imposta aos Estados e Municípios, mas de uma obrigação constitucional dirigida a todos os entes da federação, indistintamente”⁴²⁸.

Em conclusão, a contribuição devida pelos entes políticos já não conta com o caráter voluntário de adesão aos antigos programas, dada a vinculação dessa receita a novos fins.

⁴²⁷ Trecho do voto da Juíza Relatora Tânia Escobar na Apelação em Mandado de Segurança n. 97.04.47597-7/PR, Turma de Férias do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

⁴²⁸ Trecho do voto da Juíza Relatora Tânia Escobar na Apelação em Mandado de Segurança n. 97.04.47597-7/PR, Turma de Férias do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

4.5.4 CPMF

A CPMF tem origem remota no IPMF (Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), previsto na Emenda Constitucional nº 3/93 e instituído pela Lei Complementar nº 77/93.

O artigo 2º da EC 3/93 havia autorizado a União a instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, cuja alíquota não poderia exceder a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei. O § 2º ainda afastou a aplicação do artigo 150, III, alínea *b* (princípio da anterioridade), do inciso VI desse mesmo artigo (imunidades) e do disposto no § 5º do artigo 153 da Constituição (tributação única do ouro como ativo financeiro).

O Supremo Tribunal Federal apreciou o tema na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, tendo enfrentado diversas questões. A mais sensível delas estava na extensão que se poderia atribuir ao artigo 60, § 4º, item IV, da Constituição Federal, onde são definidas as cláusulas perpétuas, mais especificamente a que veda a supressão de direitos e garantias individuais. É que muita discussão havia acerca da extensão dos direitos e garantias individuais, mais propriamente se eles albergavam também as garantias do contribuinte.

Em resposta, o Supremo Tribunal Federal decidiu que entre os direitos e garantias individuais referidos pelo artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, está, especialmente em face do que dispõe o § 2º do artigo 5º (“os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”), “a garantia ao contribuinte de que a União não criará

nem cobrará tributos, ‘no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou’⁴²⁹.

Da mesma forma, estão incluídas as imunidades previstas no artigo 150, VI, da Constituição, pois, “ainda que não se trate tecnicamente de direitos e garantias individuais, as imunidades ali outorgadas (...) constituem, todas elas, instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante”⁴³⁰.

Desse modo, entendeu o STF que a Emenda Constitucional n° 3/93

violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1 – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 60, § 4º, inciso IV, e art. 150, III, ‘b’ da Constituição); 2 – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, ‘a’, da C.F.); 3 – a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: ‘b’): templos de qualquer culto; ‘c’): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e ‘d’): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; em conseqüência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.93, sem redução de textos, nos postos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’ da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC. n° 77/93.⁴³¹

⁴²⁹ Trecho do voto do Ministro Relator Sydney Sanches, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 18/03/94, p. 5.165.

⁴³⁰ Trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 18/03/94, p. 5.165.

⁴³¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Sydney Sanches, acórdão publicado no DJ, de 18/03/94, p. 5.165.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal recusou a pecha de inconstitucionalidade com base na violação do artigo 154, I, da Constituição Federal, que trata da competência residual da União. Isso porque as vedações ali constantes (bitributação e não-cumulatividade) “são dirigidas à lei complementar, quando institui tributo não previsto pela própria Constituição (inciso I do art. 154), ou seja, quando a União exerce sua competência legislativa tributária residual. Mas, quando a Constituição é emendada e a emenda autoriza a instituição do tributo novo, não opera a norma em questão”⁴³².

Tendo data de óbito definida, a IPMF foi ressuscitada pela CPMF a partir da Emenda Constitucional nº 12/96, que fez inserir novo artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Na ocasião, o artigo 74 do ADCT autorizou a União a instituir o referido tributo por um prazo máximo de dois anos, com subordinação expressa ao artigo 195, § 6º, da Constituição Federal.

Sua instituição efetiva se deu por meio da Lei nº 9.311/96, que, por força do artigo 20, só teve duração de treze meses, respeitado o prazo de noventa dias contados a partir da data da publicação da lei. Assim é que alcançou os fatos tributários praticados até 23 de fevereiro de 1998.

No entanto, posteriormente, a Lei nº 9.539/97 prorrogou a cobrança do referido tributo por um prazo de 24 meses contado a partir de 23 de janeiro de 1997 (artigo 1º), de modo que a sua vigência estava previamente delimitada até 23 de janeiro de 1999.

Tal como foi exposto, a CPMF ressurgiu no cenário jurídico na forma regulamentada pela Lei nº 9.311, de 24/10/96, que definiu sua hipótese de incidência (artigo 2º), seus contribuintes (artigo 4º), sua base de cálculo (artigo 6º) e sua alíquota (artigos 7º e 8º), além de receber as alterações previstas na Lei nº 9.539, de 12/12/1997.

⁴³² Trecho do voto do Ministro Relator Sydney Sanches, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 18/03/94, p. 5.165.

Soares de MELO aponta as inconstitucionalidades que foram argüidas contra o referido tributo:

- a) ofensa ao art. 60, § 4º, da Constituição, que veda ser objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir ‘os direitos e garantias individuais’;
- b) desobediência ao art. 154, I, conjugado com o art. 195, § 4º, ambos da Constituição, que dispõem que, para a criação de novas fontes de custeio da Seguridade Social, impõe-se sejam não-cumulativas e sobre impedimento da previsão de fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição;
- c) inobservância ao art. 157, § 5º,⁴³³ que estabelece a incidência do imposto sobre operações financeiras (IOF) sobre o ouro.

Um ponto é essencial a ser destacado antes da análise da CPMF: a mudança na própria nomenclatura do tributo – de imposto para contribuição – o que decorreu da destinação do produto de sua arrecadação. Com efeito, a redação do artigo 74 do ADCT, dada pela Emenda Constitucional nº 12/96, além de batizar o tributo com o nome de contribuição e asseverar que teria sua exigibilidade subordinada ao disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição, determinou que o produto de sua arrecadação seria destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde para financiamento das ações e serviços de saúde.

Assim, assumindo a natureza de contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, sujeitou-se ao regime jurídico que lhe é peculiar.

Através de um passeio rápido pela Lei Complementar nº 77/93 (que instituiu o IPMF), pode-se verificar que não houve alteração substancial de suas cláusulas, relativamente à atual CPMF, mantendo em essência as mesmas hipóteses de incidência. O mesmo se pode dizer com relação ao contribuinte e à base de cálculo.

Já foi referida a decisão do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, considerando inconstitucional apenas alguns dispositivos referentes ao IPMF.

⁴³³ MELO, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 216.

Em face da identidade de algumas questões, as mesmas razões podem ser estendidas à atual CPMF. Obviamente que, pelas características próprias desta nova exação, outras questões devem ser enfrentadas.

No conjunto de pontos que discrepam da instituição do extinto IPMF tem-se a criação da CPMF por via de lei ordinária. O argumento mais forte contra a utilização dessa via legislativa está centrado na regra do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, que, tratando das denominadas “cláusulas pétreas”, veda deliberação acerca de projeto de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

A possibilidade de o poder derivado exercer o controle da constitucionalidade é matéria pacífica na doutrina e na jurisprudência, objeto já de apreciação também pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do IPMF.

A primeira advertência para a análise desta questão está no fato de que a instituição da CPMF não decorre da utilização, pela União, de sua competência residual, plasmada no artigo 154, I, e no artigo 195, § 4º, ambos da Constituição Federal. Tais dispositivos impõem ao ente federal a obrigatoriedade de, ao instituir novo imposto ou nova contribuição, fazê-lo por via de lei complementar e não instituir exações com natureza cumulativa, tomando cuidado, ainda, para que não tenham hipótese de incidência e base de cálculo próprios dos impostos discriminados no Texto Maior.

Não se pode pretender impor ao constituinte derivado as mesmas vedações referentes ao legislador infraconstitucional. Por outro lado, não se pretende afirmar com isso que o poder constituinte derivado, à imagem do originário, seja incondicionado e ilimitado. No entanto, atento ao fato de que a instituição da CPMF não decorreu do exercício da competência residual, tem-se que os limites à sua criação devem ser encontrados tão-somente no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal.

Não é por outro motivo que o ministro Carlos Velloso, em seu voto na ADIn nº 939-7/DF, sustentou que “no que toca à questão da cumulatividade, em linha de princípio a proibição é dirigida ao legislador ordinário, não ao legislador constituinte

derivado. (CF, art. 154, I). O mesmo pode ser dito em relação à não observância dos fatos geradores ou bases de cálculos já estabelecidos na Constituição: a proibição é também dirigida ao legislador ordinário, e não ao legislador constituinte derivado. (CF, art. 154, I)”. E continua:

no que toca à alegação de que a EC nº 3, no ponto em que institui o IPMF, é inconstitucional, por não respeitar o princípio da cumulatividade, acentuo que a proibição inscrita no art. 154 da Constituição dirige-se ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado. O mesmo deve ser dito relativamente à alegação de que a EC nº 3, de 1993, não observou fatos geradores ou bases de cálculo já estabelecidos. É que a técnica da competência residual da União é para o legislador ordinário (CF, art. 154, I) e não para o contribuinte derivado. Quanto à alegação de que o IPMF viola o princípio da capacidade contributiva, também peço vênia para entender de forma contrária: é que esse princípio, inscrito no art. 145, § 1º, da Constituição, não constitui garantia intangível à mão do legislador constituinte derivado, como acima foi dito. Permito-me, no ponto, afirmar que o IPMF não viola o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º). É que quem pagará esse imposto é quem tem dinheiro, é quem ganha mais dinheiro. Imaginemos, para exemplificar, alguém que perceba Cr\$ 500.000,00 por mês, que é um bom salário. Esse cidadão pagará de IPMF a quantia de Cr\$ 1.250,00, que corresponde a cerca de três garrafas de cerveja. O IPMF será pago, na verdade, pelos que movimentam grandes importâncias. E será pago por todos os que fazem movimentações bancárias. Quem ganha o salário mínimo ou pouco mais – assim a classe proletária – não vai pagar IPMF. Ou, se o fizer, vai pagar pouco mais de nada, à alíquota de 0,25%. O IPMF, portanto, longe de violar o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), a este presta obséquio.⁴³⁴

Da mesma forma, não se pode atribuir à CPMF um caráter confiscatório. Na lição de Aliomar BALEEIRO, os tributos assumem essa natureza quando “...absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”⁴³⁵. Não se pode admitir, a bem do razoável, que uma tributação no patamar de, no máximo, 0,38% possa ter a força de acarretar quaisquer daquelas conseqüências. A redução no patrimônio do contribuinte é efeito de todo e qualquer tributo, que representa, em última análise, transferência de parcela da riqueza ao Estado. No entanto o tributo somente teria essa natureza quando atingisse um determinado patamar que absorveria toda a propriedade do contribuinte

⁴³⁴ Trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, acórdão publicado no DJ, de 18/03/94, p. 5.165.

⁴³⁵ BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 564.

ou mesmo impediria o exercício de sua atividade, o que não se pode fazer crer que esteja acontecendo com a CPMF, que foi fixada em 0,38%.

Resta, ainda, a análise das objeções levantadas acerca da prorrogação do tributo e da observância do processo formal de criação de emenda constitucional.

Como já foi referido, os efeitos da Lei nº 9.311/96, cujo prazo foi dilatado por mais 24 meses, expirou no dia 23/01/99. A Emenda Constitucional nº 21, por sua vez, é de 18/03/99, e pretendeu prorrogar os efeitos da Lei nº 9.311/96 por mais 36 meses. O principal empecilho que se põe à validade da referida emenda constitucional é a utilização do termo “prorrogar”, quando a própria Lei nº 9.311/96 já não mais existia. A doutrina argumenta que só pode ser prorrogado aquilo que ainda existe, pois o que não mais existe só pode ser reinstituído. Esse pecado do constituinte derivado tornaria inconstitucional a discutida emenda.

Porém não se pode emprestar a mesma importância a esse equívoco semântico. A doutrina tem consagrado a regra hermenêutica da interpretação conforme a Constituição, de modo que, havendo interpretações plausíveis e alternativas, deve-se dar preferência àquela que permita compatibilizá-la com a Constituição. Luís Roberto BARROSO afirma que

O problema da linguagem constitucional se agravou com a *democratização* do processo constituinte. De fato, as Constituições mais recentes e, especialmente a Constituição brasileira de 1988, são geradas em meio a amplo processo dialético de discussão, participação e composição política. Como conseqüência, dificilmente apresentam uma linguagem jurídica uniforme e tecnicamente rigorosa. Parece, assim, prudente a utilização, no particular, da regra mais flexível lavrada por Linares Quintana, nos termos seguintes: ‘As palavras empregadas na Constituição devem ser entendidas em seu sentido geral e comum, a menos que resulte claramente de seu texto que o constituinte quis referir-se ao seu sentido técnico-jurídico.’⁴³⁶

Obviamente que o intérprete não pode desprezar determinadas expressões técnicas utilizadas pelo Texto Magno, especialmente quando consagradas pela cultura

⁴³⁶ BARROSO, L.R. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 120-121.

jurídica⁴³⁷. Mas a interpretação meramente gramatical não pode conduzir à sua própria anulação, de modo que a equivocidade do texto normativo deve ser remediada com a busca de sua intencionalidade, utilizando-se dos outros métodos de interpretação.

No caso presente, é evidente que a intenção do constituinte derivado era a instituição da contribuição com a utilização da mesma estrutura normativa gizada pela Lei nº 9.311/96, apenas com as alterações relativas a prazo, alíquota e destinação. Aliás, nem é mesmo correto o raciocínio de que a Lei nº 9.311/96, à época da publicação da Emenda Constitucional nº 21/99, já não era existente. Há profunda distinção entre uma lei inexistente e uma lei não mais vigente, de modo que não há um flagrante atecnicismo na utilização do termo “prorrogar”.

Quanto à alegada inconstitucionalidade da referida Emenda sob o aspecto de seu processo de formação, tem-se que a Constituição Federal impõe limitações formais à sua alteração, de modo que a inobservância dessas limitações no procedimento legislativo para aprovação de uma emenda constitucional acarreta sua invalidade. Em monografia acerca do tema, Germana de Oliveira MORAES é enfática ao afirmar que “Se o ato do procedimento legislativo impactar norma constitucional reguladora do trâmite da elaboração legislativa será suscetível de controle jurisdicional”⁴³⁸. Com efeito, a emenda deverá ser proposta por órgão habilitado (artigo 60 e incisos, Constituição Federal), cujo projeto será discutido e votado em cada Casa do Congresso Nacional em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros (artigo 60, § 2º), depois do que será promulgada pelas Mesas da Câmara e do Senado.

Isso quer significar que a votação em dois turnos em cada Casa deverá ocorrer em relação ao mesmo texto da emenda, de modo que qualquer alteração

⁴³⁷ Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio de Mello, acórdão publicado no DJ, de 16/12/94, p. 34.896.

⁴³⁸ MORAES, G. de O. **O controle jurisdicional da constitucionalidade do processo legislativo**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 87.

acarreta a necessária devolução à outra Casa do Congresso. Aplica-se, no caso, o parágrafo único do artigo 65 da Constituição Federal, que determina o seu retorno à Casa iniciadora caso o projeto seja emendado. Santi ROMANO, em seu clássico **Princípios de Direito Constitucional Geral**, assevera que “Os projetos de lei aprovados por uma Câmara são transferidos para uma outra e, até que as duas Câmaras não tenham aprovado o mesmo texto, cada uma delas será chamada a um novo exame e uma nova deliberação”⁴³⁹.

Tratando-se de textos diversos, a falta do retorno à Casa iniciadora acarreta, inexoravelmente, a aprovação de texto em turno único, o que está constitucionalmente vedado. Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO, em seu **Do Processo Legislativo**, assevera em comentário ao artigo 60 da Constituição Federal, que “Nele está claro que a aprovação de emenda obedece a um procedimento cuja exigência essencial é a aprovação de um texto igual, em dois turnos de discussão e votação, pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal”⁴⁴⁰.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal, em caso semelhante, já reconheceu como inconstitucional uma norma em face de vício no procedimento legislativo, pelo fato de uma lei ter sido sancionada sem que o projeto tivesse retornado à Câmara Federal, onde teve origem, para a devida reapreciação, na forma imposta pelo artigo 65, parágrafo único, da Constituição Federal. Na ocasião, o ministro Celso de Mello, em seu voto, deixou assinalado que

o comportamento institucional imputado ao Senado da República reveste-se de inquestionável gravidade, pois, ao suprimir uma indisponível fase procedimental de observância obrigatória – retorno à Casa iniciadora da proposição legislativa por ele emendada –, incidiu, por inobservância da determinação imposta pela Constituição (art. 65, parágrafo único), em vício formal inquinador de nulidade do próprio processo de formação da lei ora impugnada.⁴⁴¹

⁴³⁹ ROMANO, S. **Princípios de Direito Constitucional Geral**. Trad. de Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 336-337.

⁴⁴⁰ FERREIRA FILHO, *op. cit.*, p. 282.

⁴⁴¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 574-0/DF, Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Ilmar Galvão, acórdão publicado no DJ, de 11/03/94, p. 4.111.

É de salientar que a inconstitucionalidade foi reconhecida à unanimidade.

Daí serem inaceitáveis decisões que afirmam que “o rito procedimental de discussão e votação das Emendas Constitucionais é matéria própria dos Regimentos Internos de cada uma das Casas do Congresso (normas materialmente legais à luz do art. 59 da Carta)”⁴⁴², de modo que disposições regimentais aplicáveis à tramitação legislativa de proposta de emenda à Constituição são matéria *interna corporis* do Poder Legislativo, não se configurando atentado à disciplina constitucional.

No caso da CPMF, o projeto aprovado no Senado (origem) em 19 de janeiro de 1999 estabelecia a seguinte redação ao artigo 75, § 1º: “Observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição, a alíquota da contribuição será de trinta e oito centésimos, nos meses subseqüentes, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou *restabelecê-la* total ou parcialmente, nos limites aqui definidos”. Ocorre que o projeto aprovado na Câmara (Casa revisora) sofreu alteração, de modo que foi suprimido o verbo *restabelecer*: “Observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição, a alíquota da contribuição será de trinta e oito centésimos, nos meses subseqüentes, facultado ao Poder Executivo reduzi-la total ou parcialmente, nos limites aqui definidos”. A mesma irregularidade pode ser observada em relação ao § 3º do mesmo artigo 75 do ADCT, no qual foi suprimida a expressão “*hipótese em que o resultado da arrecadação verificado no exercício financeiro de 2002 será integralmente destinado ao resgate da dívida pública federal*”.

Sendo assim, a falta de remessa à Casa iniciadora (Senado Federal) para apreciação das supressões operadas na Câmara dos Deputados contamina os §§ 2º e 3º do artigo 75 do ADCT.

No entanto, é de admitir como razoável a interpretação que recusa vício de inconstitucionalidade formal da Emenda Constitucional nº 21/99 sob o argumento de que,

⁴⁴² Apelação em Mandado de Segurança n. 1999.38.00.035438-0/MG, 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Relatora Juíza Maria de Fátima de Paula Pessoa Costa, acórdão publicado no DJ, de 29/06/2001, p. 750.

conquanto tenha ocorrido alteração na Câmara dos Deputados do projeto que tramitou originariamente no Senado Federal, essa modificação foi meramente supressiva e sem comprometimento do sentido do texto, razão pela qual não se faz mister nova votação na Casa Legislativa de origem. Outrossim, a supressão da expressão 'restabelecê-la' constante da redação original do art. 75, § 1º, não comprometeu a finalidade do texto legal questionado, que é a de definir a alíquota de contribuição, não ocorrendo, portanto, a alegada inconstitucionalidade.⁴⁴³

É oportuna a menção à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento da liminar da ADIN nº 2031-5:

deferiu, em parte, o pedido de medida liminar, para suspender, até a decisão final da Ação Direta, a execução e a aplicabilidade do § 3º do art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 21, de 18/03/1999

Verifica-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal entendeu que o vício de inconstitucionalidade da questionada emenda constitucional se restringiu ao § 3º do artigo 75, não abrangendo, portanto, os demais parágrafos.

⁴⁴³ Trecho do voto do Juiz Ítalo Mendes na Apelação em Mandado de Segurança n. 1999.36.00.004796-0/MT, 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, acórdão publicado no DJ, de 13/06/2001, p. 158.

CONCLUSÕES

O Financiamento da Seguridade Social – Evolução

A formação de um sistema de seguridade social, no Brasil e no mundo, é fruto de uma longa evolução dos sistemas de proteção contra os riscos sociais. A implantação inicial de um sistema de previdência social só foi possível a partir da instituição do processo capitalista de produção, o qual é responsável pelo agravamento dos riscos sociais, sem que houvesse meios adequados de proteção ao infortúnio.

No entanto, diversos meios primitivos de proteção podem ser observados ao longo da história, os quais permitem o exame a partir de duas perspectivas: objetiva e subjetiva. A primeira qualifica os riscos como “sociais”, pelo fato de atingirem todos os indivíduos, enquanto que a segunda o faz, pelo fato de só a sociedade ter condições de organizar a prevenção e promover a reparação desses riscos. Sob a perspectiva objetiva, podem ser apontadas as seguintes medidas: poupança, caridade, mutualismo e seguros privados, os quais também são denominados inespecíficos. Sob a perspectiva subjetiva, tem-se: o mutualismo obreiro, as leis de acidentes do trabalho e os seguros sociais, os quais são técnicas específicas de proteção aos riscos sociais. Essa segunda perspectiva, com a implementação de técnicas específicas, surgiu em fins do século XIX, a partir da conscientização da questão social, de modo que as condições históricas permitiram uma política de integração da classe trabalhadora, com a implementação, na Alemanha, dos chamados seguros sociais.

A partir de então, diversos países adotaram o modelo alemão de proteção aos riscos, com as características de obrigatoriedade, financiamento tripartido, gestão pública e beneficiários previamente definidos em lei. No entanto, com os relatórios emitidos pela comissão presidida por William Beveridge, uma visão crítica foi dispensada ao sistema de seguros sociais, dando origem à idéia de seguridade social.

No Brasil, somente com a famosa Lei Eloy Chaves, pode-se dizer que foi implementado um verdadeiro sistema de proteção aos riscos sociais, impulsionado pela necessária intervenção do Estado na causa trabalhista, como forma de sustentação das próprias oligarquias. É possível destacar quatro grandes momentos da previdência social no Brasil: o primeiro que corresponde à implementação das Caixas de Aposentadorias e Pensões (CAP); o segundo, com a criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAP); o terceiro, a partir da unificação do sistema previdenciário (INPS) e, finalmente, o quarto, com a adoção de um sistema de seguridade social, a partir da Constituição Federal de 1988 (INSS).

Com o sistema das CAPs, cada empresa contava com a sua caixa e a gestão era eminentemente privada, com a participação do Poder Público apenas na condição de intermediador. O financiamento estava a cargo de empregadores e empregados, sem qualquer auxílio estatal. As empresas participavam com o equivalente a 1% de sua renda bruta e os trabalhadores com 3% de seus respectivos vencimentos, tendo sido instituído um sistema que garantia a equivalência da participação de empregados e empregadores, de modo que a contribuição da empresa não poderia ser inferior à contribuição de seu pessoal.

O sistema implementado, a partir dos anos 30, com os IAPs, permitiu a reunião dos trabalhadores, agora em função de sua atividade profissional, com âmbito nacional de cobertura. A criação dos IAPs permitiu, ainda que por um breve momento, a uniformização da legislação pela edição do Decreto nº 35.448/54. Nos IAPs, de uma forma geral, a contribuição dos empregados contava com alíquotas progressivas com base em sua própria renda, além de ser instituído um sistema tripartite de financiamento, com a participação das empresas e da União. As empresas, por sua vez, contribuía com um valor equivalente àquele descontado de seus empregados, o mesmo ocorrendo em relação à União.

A unificação do sistema de previdência no Brasil ocorreu em dois momentos: o primeiro, no plano legislativo, com a LOPS (Lei nº 3.807/60); o

segundo, no plano administrativo, com a criação do INPS. Com a LOPS, a contribuição dos segurados ficou estabelecida com base no salário de contribuição que não poderia ser superior a cinco salários mínimos e alíquotas entre 6% e 8%. A contribuição das empresas manteve-se igual à devida pelos segurados a seu serviço, inclusive aquela paga pelos titulares de firma individual e diretores, sócios-gerentes, sócios solidários, sócios quotistas e sócios de indústria. A União, por sua vez, passou a contribuir com quantia equivalente ao total das contribuições dos segurados, destinando-se ao custeio do pagamento do pessoal e das despesas de administração geral das instituições de previdência social. Essa paridade foi extinta em 1973, quando a União passou a estar obrigada, apenas, a custear o pagamento de pessoal e as despesas de administração geral da previdência social.

A conformação do sistema de seguridade social, presente na Constituição Federal de 1988, é decorrência de longo processo de discussão para reestruturação das bases de financiamento e reformulação dos planos de benefícios previdenciários. As conclusões elaboradas pelo grupo de trabalho, criado pelo Decreto nº 92.654/86, serviram de norte para a própria estruturação do capítulo *Da Seguridade Social*, presente no atual Texto Constitucional, especialmente quanto à forma de financiamento tripartite.

As Contribuições Sociais e o Fenômeno da Parafiscalidade

A origem remota da parafiscalidade está nos antigos impostos cobrados com destinação a fins específicos. No entanto, somente com a instalação do Estado intervencionista e, conseqüentemente, com a necessidade de criação de órgãos de caráter público, aptos a exercerem atividades de forma descentralizada, é que se verificou o crescimento quantitativo da parafiscalidade, despertando a atenção de financistas e juristas.

Não é correta a vinculação da parafiscalidade com os sistemas autoritários de governo. Ainda que, em sua origem, essas contribuições não tenham se submetido

aos clássicos princípios balizadores da tributação, o campo de atuação da parafiscalidade – economia dirigida, organização profissional e seguridade social – são fenômenos típicos do Estado Social, cuja conformação é característica dos países democráticos.

O aparecimento da expressão “parafiscalidade” se deve à elaboração de um relatório, em 1946, que buscava fazer um levantamento das finanças públicas na França – o famoso *Inventário Schuman*. A falta de critérios coerentes, nesse Inventário, para a identificação dessas contribuições, exigia a elaboração de uma doutrina jurídica adequada que fosse apta a definir o seu regime jurídico.

Essa tarefa coube, por primeiro, a Emanuele Morselli que, mesmo antes de 1946, já identificava a existência de entes estatais não-territoriais, instituídos para fins administrativos de caráter especial e que correspondiam a necessidades que não poderiam ser satisfeitas segundo os princípios financeiros tradicionais. Baseado na distinção entre necessidades públicas fundamentais e complementares, o autor sustenta que as novas necessidades econômicas estavam a reclamar, também, novos limites teóricos e práticos para a regulação dessas contribuições, fora do velho esquema da simples fiscalidade.

Em oposição às idéias de Morselli, Jean-Guy Mérigot pugnava pela elaboração de uma doutrina da parafiscalidade a partir das categorias utilizadas no estudo da ciência tradicional das finanças. Para ele, a parafiscalidade é caracterizada pelo fato de não estar contabilizada no orçamento estatal e a receita estar vinculada a aplicações especiais. No entanto, mesmo com essas características, as contribuições parafiscais devem ser exigidas por autoridade e mediante sujeição fiscal, tratando-se, em verdade, de impostos, pois a técnica de cobrança não é suficiente para alterar sua natureza.

No Brasil, o precursor no estudo sistematizado da parafiscalidade foi Sylvio Santos Faria, o qual, a exemplo de Morselli e Mérigot, também reivindicava uma doutrina adequada ao novo fenômeno jurídico-financeiro. Para o autor, a parafisca-

lidade se caracteriza pela destinação especial das receitas, no atendimento das necessidades públicas de caráter social ou econômico, fora do orçamento estatal.

A doutrina contemporânea tem definido a parafiscalidade como a transferência da capacidade tributária ativa a pessoa diversa daquela que detém a competência tributária. Outros aspectos também têm sido destacados, como é o caso do seu caráter extra-orçamentário; sua afetação a fins específicos; sua gestão estar atribuída a órgãos autônomos não integrados à administração central; ou mesmo, à circunstância de que essas receitas não estejam submetidas ao controle do órgão encarregado dessa tarefa. No entanto, muitos desses aspectos destacados pela doutrina estrangeira não têm serventia no caso brasileiro, pois o direito lhe defere uma conformação toda peculiar. No direito pátrio, a parafiscalidade é marcada pela afetação de sua receita a órgãos ou fundos constitucionalmente competentes e pelo fato da gestão desses recursos estar afeta a esses mesmos entes, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo.

A Regra-Matriz de Incidência Tributária

A utilização da regra-matriz de incidência, a partir das lições de Paulo de Barros Carvalho, se deve à facilidade que a decomposição da estrutura normativa oferece ao estudo dos tributos, em sua dimensão estática. No entanto, a regra-matriz não descreve o processo real de formação dos conceitos e dos sentidos do jurídico.

A exposição dos paradigmas do pensamento filosófico mostra a evolução dos fundamentos do conhecimento: de uma natureza ontológica a outra intersubjetiva, intermediados pela fundamentação subjetiva. A partir daí, recusa-se a pretensão do conhecimento como revelador “daquilo que é” ou das essências (fundamentação metafísica), passando-se a atribuir à linguagem um papel edificador da realidade, cuja atividade é determinada pelos condicionantes de ordem social, econômica e política.

A norma jurídica não tem natureza imperativa, pois o Direito não assume um sentido de ordem, comando ou mandamento. Há distinção entre o material

produzido pelas autoridades no processo legislativo (proposições prescritivas) e os atos de conhecimento desse produto da autoridade, a cargo da Ciência do Direito (proposições descritivas).

Hans Kelsen e Carlos Cossio têm formulações distintas para a estrutura da norma jurídica. Kelsen atribui à norma o caráter de juízo hipotético, expressando-se por um enlace específico de imputação, a partir de uma situação de fato condicionante produzindo uma conseqüência condicionada. Tanto a norma que impõe uma conduta quanto a norma que prescreve a sanção têm a mesma estrutura lógica. Para Cossio, porém, a norma jurídica é um juízo disjuntivo, de modo que ela é estruturada, logicamente, em uma só expressão que contempla tanto a transgressão e a aplicação da sanção, quanto o dever jurídico e a correspondente prestação.

Paulo de Barros Carvalho foi quem melhor idealizou a formulação da estrutura normativa e sua aplicação ao estudo dos tributos, descrevendo a norma como um juízo condicional, associando uma conseqüência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente. No antecedente estará sempre descrito um fato social de possível verificação e, no conseqüente, o estabelecimento de uma proposição relacional, vinculando dois ou mais sujeitos, em face de uma conduta que passa a ser obrigada, vedada ou permitida. Unindo-os, tem-se o operador deôntico (dever-ser), chamado de *interproposicional*. No antecedente (hipótese) estão localizados os critérios material, espacial e temporal e, no conseqüente, os critérios pessoal e quantitativo.

O critério material é o dado central da hipótese tributária e é sempre identificado por um verbo e um complemento, abstraindo-se as condições de tempo e lugar. O critério espacial é aquele que estabelece os elementos necessários e suficientes para a identificação das circunstâncias de lugar que condicionam o acontecimento do fato jurídico. O critério temporal é aquele conjunto de dados que permite identificar o momento preciso em que o fato descrito na hipótese considera-se ocorrido, determinando-se o momento exato do nascimento da obrigação tributária.

Na conseqüência estão presentes os critérios que permitem a identificação do vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos. São eles: o critério pessoal e o critério quantitativo. O critério pessoal é aquele que permite identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto. O critério quantitativo é aquele que determina o conteúdo da prestação a cargo do sujeito passivo, cuja tarefa é realizada pela conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Outras propostas de estruturação da regra-matriz de incidência podem ser encontradas na doutrina. É o caso de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem, existe um aspecto pessoal na hipótese, além de identificar, na conseqüência, outros aspectos, como a forma de pagamento, o tempo e o lugar. Marçal Justen Filho também deu sua contribuição, recusando a existência de “critérios” no conseqüente, substituindo a expressão pelo termo “determinações”. Além disso, o autor vislumbra na hipótese, a existência de um critério subjetivo, inerente à descrição do fato.

No presente trabalho, adotou-se a formulação de Paulo de Barros Carvalho, com a ressalva de que a terminologia, para o conseqüente, foi aquela proposta por Marçal Justen Filho, no sentido da existência de “determinações”. Ademais, localizou-se, no antecedente, um critério subjetivo.

As Contribuições Sociais das Empresas para a Seguridade Social

Considerações gerais

Antes das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, consagrava um critério pessoal específico no antecedente da regra-matriz de incidência das contribuições sociais destinadas à seguridade social, pois era exigida a qualidade de *empregador* daquele que era posto na condição de materializador do fato tributário.

O termo “empregador”, constante da redação do artigo 195, I, da Constituição Federal, antes do advento da Emenda Constitucional nº 20/98, tem a mesma extensão dada pelo Direito do Trabalho, de modo que é necessária a sua participação em uma relação jurídica de natureza empregatícia, contratando trabalhador para atuar de forma subordinada, mediante salário. Atualmente, em face das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/98, não há mais a exigência da qualidade de empregador do contribuinte da seguridade social, bastando apenas que seja uma “empresa”. No entanto, essas mudanças constitucionais estavam a reclamar sua implementação, por meio da legislação ordinária, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 9.876/99, para a contribuição sobre a folha de pagamentos.

Contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho

O artigo 195, I, da Constituição Federal, deferiu competência à União para a instituição de uma contribuição social a incidir sobre a “folha de salários”, de modo que é inconstitucional a Lei nº 7.787/89 que, em seu artigo 3º, inciso I, estipulou que a contribuição incidiria sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados avulsos, autônomos e administradores. No mesmo vício incorreu a Lei nº 8.212/91 que, tratando do Plano de Custeio da Seguridade Social, em seu artigo 22, inciso I, fixou a contribuição sobre a folha de salários em 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços. Isso porque, o termo salário assume significado próprio e já consagrado pelo Direito do Trabalho, referindo-se à remuneração devida pelo empregador àquele que lhe presta serviço, em virtude de uma relação de emprego, o que não se dá com os trabalhadores avulsos, autônomos e administradores. Além disso, a lei tributária não pode modificar conceitos do Direito Privado, nas hipóteses em que esses conceitos sejam utilizados pela Constituição Federal para a definição de competência.

Assim, o critério material da contribuição social sobre a folha de salários é “ter despesas com salários”, ou seja, incorrer em uma despesa pela utilização de serviços decorrentes de uma relação empregatícia, independentemente da efetiva remuneração, por parte do empregador.

Após a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 e publicação da Lei nº 9.876/99, dando nova redação ao artigo 22, da Lei nº 8.212/91, a antiga contribuição social sobre a folha de salários assumiu estrutura muito mais complexa e abrangente, dando origem a três espécies distintas de contribuição social: a) a primeira, incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a empregados e trabalhadores avulsos; b) a segunda, incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais; c) a terceira, incidente sobre a prestação de serviços das cooperativas de trabalho, a cargo do tomador.

A parcela do 13º salário (ou gratificação natalina), por ter natureza salarial, compõe a base de cálculo da contribuição social incidente sobre os segurados empregados.

A contribuição social incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, de uma certa forma, corresponde àquela instituída pela Lei Complementar nº 84/96 e revogada pela Lei nº 9.876/99, de modo que o seu critério material é “ter despesas com serviços prestados por contribuintes individuais”.

A contribuição que impõe às empresas tomadoras de serviço a obrigação de recolher 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, é, em verdade, uma contribuição social sem qualquer esboço constitucional, mesmo após as modificações operadas pela Emenda Constitucional nº 20/98, pois extrapolou a competência conferida à União, na medida em que, no Texto Constitucional, não há qualquer referência à prestação de serviços como materialidade das contribuições sociais para a seguridade social.

A contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho se ajusta à espécie de tributos que tem critério espacial bem genérico, pois, não havendo indicação expressa de uma área específica para verificação do fato tributário, seu critério espacial será todo o território nacional.

A contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho se ajusta à espécie de tributos em que a própria lei define um momento específico para a realização da hipótese normativa, tendo sido fixado o último dia de cada mês como o critério temporal dessa contribuição.

O INSS é sujeito ativo da contribuição social incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Em relação ao sujeito passivo, por sua vez, após a edição da Emenda Constitucional nº 20/98 e a respectiva implementação pela Lei nº 9.876/99, deixou de ter relevância a discussão acerca da qualidade de empregador para que as contribuições sociais fossem exigidas. Dessa forma, o sujeito passivo já não carece mais de uma qualidade especial, bastando constituir-se em empresa.

Não há inconstitucionalidade na elevação da alíquota da contribuição incidente sobre pagamentos efetuados a administradores, avulsos e trabalhadores autônomos, na passagem da Lei Complementar nº 84/96, para a Lei nº 9.876/99, pois esta lei não encontra fundamento de validade na competência residual da União.

Da mesma forma, não há vício de inconstitucionalidade no estabelecimento de alíquota diferenciada (majorada) para um determinado setor da atividade econômica, como é o caso da fixação do adicional de 2,5% sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91. A diversidade econômica desse setor impõe ao legislador consagrar regimes tributários também diversos, a fim de compensar as desigualdades, sem que possa dizer que haja sanção para um setor da atividade econômica, mas sim uma discriminação, de natureza jurídica e política, razoavelmente justificada.

Contribuição social sobre o faturamento

A COFINS busca seu fundamento de validade no artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece uma divisão tripartida da base de financiamento: folha de salário, faturamento e lucro, convivendo com a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 7/70 (PIS), a qual encontra seu fundamento de validade no artigo 239 da Constituição Federal, nada obstante incidirem sobre a mesma grandeza – o faturamento.

O critério material da hipótese da COFINS é obter receita decorrente daqueles fatos que determinam o faturamento e não cada uma das operações com venda de mercadorias ou prestação de serviços. Os fatos que, em tese, originam a receita denominada faturamento são: venda de mercadorias; venda de serviços; venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços.

A Lei Complementar nº 70/91 não contemplou a incidência da COFINS sobre a venda de bens que não configuram mercadorias, de modo que não há possibilidade de incidência da COFINS sobre o faturamento decorrente da venda de imóveis. No entanto, não há empecilho à exigência da contribuição sobre o faturamento decorrente das operações de corretagem de compra e venda e locações de imóveis, realizadas por pessoas jurídicas.

Não é extensiva à COFINS a imunidade referida no § 3º, do artigo 155, da Constituição Federal, pois o seu critério material não é realizar operações, mas obter receita decorrente de faturamento.

As modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 20/98 carecem, ainda, de regulamentação legal, na medida em que a Lei nº 9.718/98 é anterior à referida Emenda e, portanto, inconstitucional.

É inconstitucional a revogação do inciso I, do artigo 6º, da Lei Complementar nº 70/91, operada pela Medida Provisória nº 1.858-6 e suas reedições, dada a necessária veiculação por meio de lei complementar e a impossibilidade do trato por meio de medida provisória, em vista do que dispõe o artigo 246 da Constituição Federal de 1988.

O critério espacial da COFINS é todo o território nacional e o seu critério temporal é o último dia de cada mês.

A União é que possui capacidade tributária ativa para a relação jurídica que tem por objeto a contribuição social sobre o faturamento, por força do que dispõe o artigo 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 e o sujeito passivo da contribuição é o empregador que realize os fatos jurídicos conducentes à obtenção de faturamento. No entanto, nada impede que a lei ordinária redefina a norma jurídica de incidência para aí incluir, além do empregador, qualquer empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, em face da nova redação do artigo 195, da Constituição Federal, imposta pela Emenda Constitucional nº 20/98.

A base de cálculo da COFINS é o faturamento, ou seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, com as exclusões previstas na Lei Complementar nº 70/91, sendo que o ICMS não compõe a sua base de cálculo. As alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 são inconstitucionais, de modo que a alíquota da COFINS permaneceu fixada em 2%, somente sendo elevada para 3%, em vista do artigo 35, inciso III, da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições, que revogou o mecanismo de compensação previsto nos parágrafos 1º a 4º, do artigo 8º, da Lei nº 9.718/98.

Contribuição social sobre o lucro

A contribuição social sobre o lucro não é um mero adicional do imposto de renda da União pois, enquanto o imposto incide sobre a “renda”, a contribuição social incide sobre o “lucro”, sendo lucro e renda realidades distintas. Com efeito, renda tem o sentido de acréscimos patrimoniais totais (renda em sentido estrito poupada + demais acréscimos patrimoniais) mais a renda consumida. Por sua vez, o lucro, apesar de não assumir significado unívoco – tendo o legislador comercial adotado diversas acepções de lucro – para fins de incidência da CSLL, lucro é o resultado do exercício que remanescer, depois de deduzidas as participações de empregados, administradores e partes beneficiárias, com as adições e subtrações definidas pela legislação específica.

Por assumirem significados distintos, os termos **renda** e **lucro** reclamam estruturas normativas próprias. E, por encontrarem fundamentos constitucionais diversos, nem todas as regras relativas ao imposto de renda são extensíveis à CSLL.

A CSLL pertence àquela espécie de tributos cujo critério espacial não reclama a realização da hipótese em lugar particular do ente competente para a sua instituição, de modo que todo e qualquer fato que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

A CSLL pertence à modalidade de tributos cuja hipótese de incidência define (expressa ou implicitamente) o momento de ocorrência do fato jurídico tributário. Isto porque, o lucro, por ser um resultado, só é passível de conhecimento, em uma data específica, após o transcurso de um período definido normativamente. A Lei nº 7.689/88, no artigo 2º, § 1º, impôs um período anual, ao considerar como lucro o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, de tal maneira que, somente no último dia de cada ano é que se considerava ocorrido o fato jurídico tributário da CSLL. Posteriormente, a reboque das modificações operadas no IRPJ, esse período passou a ser mensal e, atualmente, trimestral.

Ao mesmo tempo que o desempenho da empresa não pode ser avaliado apenas por ocasião de sua liquidação, esse tempo não pode ser curto demais, pois algumas grandezas carecem de uma quantidade de tempo suficiente para que seja passível de avaliação adequada, pois o lucro decorre de um emparelhamento entre receitas e despesas a elas correspondentes. A periodicidade não só participa do conceito de lucro, como também da sua quantificação, pois deve haver o transcurso de tempo necessário à sua formação. E, como a lei comercial encarregou-se de definir esse período em um ano, o legislador tributário, por força do artigo 110, do Código Tributário Nacional, não poderia contrariá-la. No entanto, pelo fato da legislação autorizar a compensação dos prejuízos verificados em meses compreendidos no interior do exercício anual, com lucros verificados nesse mesmo período, nada impede que essa periodização seja inferior a um ano, pois fica mantida a base de cálculo anual

e respeita as variações sazonais tão influentes no desempenho econômico das empresas.

O sujeito ativo da CSLL é a União, não havendo aí qualquer inconstitucionalidade. Quanto ao sujeito passivo, após a Emenda Constitucional nº 20/98, nada impede que a lei ordinária redefina a norma jurídica de incidência para aí incluir, além do empregador, qualquer empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei.

A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda ajustado pelas adições e subtrações definidas pela legislação pertinente, sendo que, a partir do exercício de 1992, a forma de tributação foi variável, de acordo com as alterações promovidas no IRPJ.

Tendo em vista que o lucro líquido é resultado e, portanto, se refere a determinado exercício, seu valor não é afetado por resultados relativos a períodos anteriores, mas apenas pelas contas de resultado que, por definição, são encerradas em cada fim de período. Desse modo, os prejuízos acumulados não compõem o cálculo do lucro do exercício.

Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84/96

A hipótese de incidência da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84/96 era o fato da empresa incorrer em despesas relativas à utilização de serviços, sem vínculo empregatício, dos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, bem como prestar serviços a pessoas jurídicas por intermédio das cooperativas de trabalho. O sujeito ativo era o INSS, com destinação constitucional da receita à seguridade social. Os sujeitos passivos eram as empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que se utilizassem dos serviços prestados por segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas. Sua base de cálculo era o montante total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, além do total das

importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, pelos serviços prestados a pessoas jurídicas, por meio das cooperativas, com incidência de alíquota de 15%, com um adicional de 2,5%, no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

A não-cumulatividade, a que se refere o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, tem o mesmo significado dado pelo Texto Magno para o IPI e o ICMS, de modo que a contribuição social instituída pela Lei Complementar n° 84/96 atende, neste aspecto, ao comando constitucional.

O Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei Complementar n° 84/96, no Recurso Extraordinário n° 228.321-0/RS, afastando a identidade entre a referida contribuição social e o imposto de renda e o ISS, além de dizer que, tratando-se de contribuição, a Constituição Federal não veda a coincidência de sua base de cálculo com imposto, cuja restrição existe apenas para as taxas. Assim, quando o § 4º, do artigo 195, da CF, manda obedecer à regra da competência residual da União, prevista no artigo 154, I, não veda que as contribuições tenham fato gerador ou base de cálculo de impostos.

Em face das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional n° 20/98, a Lei n° 9.876/99, em seu artigo 9º, revogou, expressamente, a Lei Complementar n° 84/96.

Contribuição para o seguro acidente do trabalho

A contribuição para o SAT não reclama a utilização da lei complementar para a sua instituição, pois a criação das contribuições sociais previstas na Constituição Federal não carecem dessa via legislativa, tal como prevista em seu

artigo 146, III, em relação à definição de seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Com efeito, a contribuição para o SAT busca seu fundamento no artigo 7º, XXVIII, da Constituição Federal, constituindo-se em encargo do empregador.

O Poder Executivo não poderia definir os conceitos de atividade preponderante e grau de risco, delimitando a forma de aplicação da contribuição para o SAT, por manifesta usurpação de competência legislativa. Havendo uma lacuna legal quanto à definição do que seja “atividade econômica preponderante da empresa”, além dos critérios de fixação dos graus de risco em “leve, médio e grave”, os mesmos não poderiam ser preenchidos por norma infralegal.

No mesmo vício incorreu a Lei nº 9.528/97, pois a inovação do inciso II, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91, foi apenas no sentido de dispor, expressamente, que o regulamento passava a estar habilitado a fixar os graus de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, ferindo o princípio da indelegabilidade das funções estatais.

Nas mudanças operadas pela Lei nº 9.732/98, houve a criação de uma nova fonte de custeio, com destinação específica para atender às despesas com o benefício da aposentadoria especial, incidente apenas sobre a remuneração feita pela empresa a trabalhadores que possam, eventualmente, se beneficiar dessa modalidade de aposentadoria. No entanto, a criação de nova fonte de custeio para a seguridade social, afora as hipóteses previstas no próprio corpo da Constituição Federal, exigem a utilização de lei complementar.

Esta contribuição para financiar o benefício da aposentadoria especial também não poderia ter sido instituída, pois, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, por força da remissão expressa do artigo 195, § 4º, o artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, está vedada a instituição de nova contribuição social, com o mesmo fato gerador ou base de cálculo das contribuições sociais já existentes, de modo que a nova contribuição não poderia tomar como base de cálculo a remuneração percebida por trabalhadores sujeitos às condições que conduzam à aposentadoria

especial, pois esta grandeza (folha de pagamentos) já é base de outra contribuição social (artigo 195, inciso I, alínea “a”).

Contribuição ao PIS

A partir da Constituição Federal de 1988, a contribuição instituída pela Lei Complementar nº 7/70, instituidora do Programa de Integração Social, voltou a ter natureza tributária, pertencendo à espécie das contribuições sociais.

A contribuição ao PIS, mesmo incidindo sobre a receita decorrente do faturamento, encontra fundamento de validade diverso daquele previsto para a COFINS, estando, ambos os tributos, localizados em dispositivo constitucionais distintos.

Não há inconstitucionalidade no fato Receita Federal ter recebido, pela via legislativa, a atribuição para a administração e fiscalização da contribuição ao PIS/PASEP.

A nova definição de faturamento, dada pela Lei nº 9.718/98, equiparando receita bruta à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, está eivada do vício de inconstitucionalidade, por exceder a competência prevista no artigo 239, da Constituição Federal. Com efeito, as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 20/98 não autorizam o legislador ordinário a ampliar a materialidade da contribuição ao PIS, pois essas alterações atingiram apenas a contribuição prevista no artigo 195, da Constituição Federal (COFINS).

Contribuição ao PASEP

Com o advento da Constituição Federal de 1988, extinguiu-se o programa do PASEP, de modo que essa contribuição passou a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º do artigo 239, da Constituição Federal. Ou seja, esse dispositivo constitucional instituiu uma nova espécie tributária, incidente na

forma preconizada pela Lei Complementar nº 8/70, com destinação específica do produto de sua arrecadação, aproveitando-se do arcabouço legislativo já existente.

Com o fim dos programas PIS/PASEP, ficou sem sentido a disposição constante do artigo 8º, da Lei Complementar nº 8/70, que facultava aos Estados e Municípios o ingresso nos referidos programas.

CPMF

A instituição da CPMF não decorre da utilização, pela União, de sua competência residual, plasmada no artigo 154, inciso I, e no artigo 195, § 4º, ambos da Constituição Federal. Dessa forma, não se aplicam a essa contribuição as vedações previstas nesses dispositivos constitucionais. Os limites de criação da CPMF devem ser encontrados tão-somente no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal.

A CPMF não tem caráter confiscatório, pois a fixação de sua alíquota não tem a força de acarretar a absorção da propriedade do contribuinte, em parte que fugiria ao razoável e nem mesmo impede o exercício da atividade empresarial.

O termo “prorrogar”, utilizado pela Emenda Constitucional nº 21/99, significa que o constituinte derivado pretendeu utilizar a mesma estrutura normativa gizada pela Lei nº 9.311/96, apenas com as alterações relativas a prazo, alíquota e destinação.

Há vício de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 21/99, sob o aspecto de seu processo de formação, pois o projeto aprovado no Senado, em 19/01/99, teve sua redação alterada pela Câmara dos Deputados, especificamente, em relação aos §§ 1º e 3º, do artigo 75, do ADCT. No entanto, é de se admitir como razoável a interpretação que recusa vício de inconstitucionalidade formal da Emenda Constitucional nº 21/99, em relação ao § 1º, pois a modificação foi meramente supressiva e sem comprometimento do sentido do texto.

Com isso o trabalho chega ao seu fim. Muitos temas ainda poderiam ser objeto de investigação, ainda que para alguns leitores, outros tantos nem deveriam compô-lo. São idéias como sementes lançadas à terra que buscam crescimento e

serventia. Mas exatamente por ter vida caminha para o envelhecimento. “Toda obra científica concluída não tem outro sentido, a não ser o de fazer surgir uma pergunta: ela pede, pois, para ser ‘ultrapassada’ e para envelhecer. Quem quer servir à ciência deve se conformar com essa sorte” (Max Weber).

REFERÊNCIAS

AFTALIÓN, E.; VILANOVA, J. **Introducción al derecho**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, [19--].

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ASSIS, A. de O. **Compêndio de seguro social**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1963.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. Periodicidade do imposto de renda I. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 63, [19--]

_____. Programa de Integração Social – PIS. In: CADERNO de Pesquisas Tributárias. 2. tiragem. São Paulo: Resenha Tributária, 1991. p. 185-223. v. 2: Contribuições Especiais Fundo PIS/PASEP.

_____. Regime constitucional da parafiscalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 86, out./dez. 1966.

_____. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ATALIBA, G.; GIARDINO, C. PIS: exclusão do ICM de sua base de cálculo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 35, jan./mar. 1986.

AULETE, C. **Dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Delta, 1958. v. 2.

BALEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizadora Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BALERA, W. A contribuição social sobre o lucro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 67, [19--].

_____. **A seguridade social na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. Contribuições sociais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 60, [19--].

_____. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 49, jul./set. 1989.

BARRETO, A.F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROSO, L.R. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, A.A. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BELMONTE, R. **Obrigações das empresas junto à previdência social**. São Paulo: LTr, 1996.

BELSUNCE, H.A.G. **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1967.

BOBBIO, N. **Direito e Estado no pensamento de Emanuel Kant**. 4. ed. Tradução de Alfredo Fait. Brasília: UnB, 1997.

_____. **Teoria generale del diritto**. Torino: Giappichelli, 1993.

BORBA, J.E.T. **Direito societário**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1986.

BOTELHO, W. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CANTO, G. de U.; SOUZA, A.C.G. & FONSECA, M.B. da. Contribuições Sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 25-67.

CARACUEL, M.R.A.; ORTEGA, S.G. **Compendio de seguridad social**. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1991.

CARBONE, C.O. **Seguridade social no Brasil: ficção ou realidade?** São Paulo: Atlas, 1994.

CARNEIRO, E. **O Balanço e as demonstrações financeiras na nova lei das S.A.** Rio de Janeiro: Erymá Carneiro Auditores, 1978.

CARRAZZA, R.A. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **ICMS**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

CARVALHO, P. de B. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CASSONE, V. Contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 84/96. **Repertório IOB Jurisprudência**, n. 12/96, 2. quinz. jun. 1996.

CLÈVE, C.M. **Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

- CLÈVE, C.M. **Medidas provisórias**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- COELHO, F.U. **Manual de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- COELHO, S.C.N. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **O controle da constitucionalidade da leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- _____. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- COELHO, S.C.N.; DERZI, M. de A.M. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.
- COIMBRA, J. dos R.F. **Direito previdenciário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ed. Trabalhistas, 1993.
- COSTA, R.V. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Santa Fé de Bogotá: Temis, 1996.
- DEL VECCHIO, G. **Lições de filosofia do direito**. 5. ed. Tradução de António José Brandão. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1979.
- DERZI, M. de A.M. Tributação da renda versus tributação do patrimônio. IMPOSTO de renda: questões atuais e emergentes. São Paulo: Dialética, 1995.
- DERZI, M. de A.M. Contribuições Sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 109-148.
- DI PIETRO, M.S.Z. **Direito administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- DINIZ, M.H. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- _____. **Conceito de norma jurídica como problema de essência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- DÓRIA, A.R.S. Área de imóveis e base imponible. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 1, 1979.
- _____. Contribuição: lucros – a incidência da contribuição social prevista na constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 50, out./dez. 1989.
- FALCÃO, A. de A. **Fato gerador da obrigação tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- FANUCCHI, F. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. tiragem da 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. v. 2.

- FARIA, S.S. **Aspectos da parafiscalidade**. Salvador: Progresso, 1955.
- FERREIRA, A.B. de H. **Dicionário Aurélio básico da língua portuguesa**. 1. ed. 3. reimpr., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988.
- FERREIRA FILHO, M.G. **Do processo legislativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- FISCHER, O.C. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.
- FONROUGE, G. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Depalma, 1962. v. 2.
- GOMES, O. **Obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- GOMES, O.; GOTTSCHALK, E. **Curso de direito do trabalho**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- GONÇALVES, J.A.L. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GONTIJO, P.C. **A parafiscalidade**. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1958. (Publicação n. 7 do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro).
- GONZÁLEZ, A.J. **Lecciones de derecho tributario**. 5. ed. México: ECAFSA, 1998.
- GOUVEIA, N. **Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.
- GRUPENMACHER, B.T. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
- GUIMARÃES, Y.J. de M. **Parafiscalidade**. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, n. 5, out. 1974.
- HABERMAS, J. **Pensamento pós-metafísico: estudos filosóficos**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1990.
- HADOT, P. **O que é a filosofia antiga?** Trad. de Dion Davi Macedo. São Paulo: Loyola, 1999.
- HENDRIKSEN, E.S.; BREDA, M.F. van. **Teoria da contabilidade**. Trad. de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- IHERING, R. von. **El fin en el derecho**. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1978.
- IUDÍCIBUS, S. de et alii. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- JARACH, D. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- JOLIVET, R. **Curso de filosofia**. Rio de Janeiro: Agir, 1990.
- JUSTEN FILHO, M. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- _____. Periodicidade do imposto de renda I. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 63, [19--].

JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

_____. **Contribuições Sociais**. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 149-170.

KELSEN, H. **La idea de derecho natural y otros ensayos**. Buenos Aires: Losada, 1946.

_____. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. 2. ed. Tradução de Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 1992.

KUHN, T. **A estrutura das revoluções científicas**. 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 1998.

LACOMBE, A. M. **Imposto de importação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. Periodicidade do imposto de renda I. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 63, [19--].

LEITE, C.B. **A crise da previdência social**. Rio de Janeiro: Zahar, 1981.

LEITE, G.S. **Do imposto territorial rural**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

LEITE, L.F. **O regulamento no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

LEITE JUNIOR, O. **A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**. São Paulo: Gonçalves, 1993.

LEMKE, G. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LOPES, E. **A identidade e diferença: raízes históricas das teorias estruturais da narrativa**. São Paulo: Edusp, 1997.

LUDWIG, C.L. **Formas da razão. Racionalidade jurídica e fundamentação do direito**. Curitiba, 1997. Tese (Doutorado) - Setor de Ciências Jurídica, Universidade Federal do Paraná.

MACHADO, H. de B. A imunidade tributária do art. 155, § 3º, da Constituição Federal e os conceitos de operação e de faturamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 36, set. 1998.

_____. **Cofins e operações com imóveis**. In: CONTRIBUIÇÕES sociais: questões polêmicas. São Paulo: Dialética, 1995. p. 35-39.

_____. **Compensação de prejuízos na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido**. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, Brasília: AJUFE, n. 59, out./dez. 1998.

_____. **Contribuições Sociais**. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 87-108.

MARTINEZ, W.N. **Curso de direito previdenciário**. São Paulo: LTr, 1998. t. 2: Previdência Social.

MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17).

MARTINS, I.G. da S. **O FINSOCIAL na lei de custeio da previdência**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

MARTINS, I.G. da S.; BARRETO, A.F. **Manual do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MARTINS, L.R.M.; MESSINA, R.E. Inconstitucionalidades e ilegalidades da Lei 9.876/99 relativas às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de administradores/ avulsos/autônomos e cooperativas de trabalho e adicional de 2,5% exigido das entidades fechadas de previdência privada. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 33, jul./ago. 2000.

MELLO, C.A.B. de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELLO, G.M. de. Contribuições Sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 483-514.

MELO, J.E.S. de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **PIS das prestadoras de serviços e empresas imobiliárias: base de cálculo**. In: PIS: problemas jurídicos relevantes. São Paulo: Dialética, 1996. p. 163-178.

MÉRIGOT, J.-G. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 33, jul./set. 1953.

MONTORO, A.F. **Introdução à ciência do direito**. 24. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MORAES, B.R. de. **Compêndio de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. v. 1-2.

MORAES, G. de O. **O controle jurisdicional da constitucionalidade do processo legislativo**. São Paulo: Dialética, 1998.

MORSELLI, E. **Parafiscalidade e seu controle**. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954. Publicação n. 3 do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro.

MOSQUERA, R.Q. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

NASCIMENTO, A.M. **Curso de direito do trabalho**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. **Iniciação ao direito do trabalho**. 22. ed. São Paulo: LTr, 1996.

NASCIMENTO, C.V. do. **Finanças públicas e sistema constitucional orçamentário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NEVES, L.F. de S. **COFINS: contribuição social sobre o faturamento – L.C. 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

- NOGUEIRA, R.B. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- OLIVEIRA, F.L. de. As contribuições sociais no sistema tributário nacional. In: CONTRIBUIÇÕES Especiais Fundo PIS/PASEP. São Paulo: Resenha Tributária, 1991. (Caderno de Pesquisas Tributárias – v. 2).
- OLIVEIRA, J.A. de A.; TEIXEIRA, S.M.F. **(Im)previdência social: 60 anos de história da previdência no Brasil**. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1985.
- OLIVEIRA, M.A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 1996.
- OMMATI, F.A. **Manual elementar de direito previdenciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- PASTOR, J.M. A. **Derecho de la seguridad social**. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1977. v. 1.
- PEDREIRA, J.L.B. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- _____. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1.
- PLÁCIDO E SILVA, de. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. 2.
- POLONIO, W.A. **Manual das sociedades cooperativas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- RAMOS, E. da S. **A inconstitucionalidade das leis: vício e sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994.
- REALE, M. **Filosofia do direito**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- ROCHA, L. S. **Epistemologia jurídica e democracia**. São Leopoldo: UNISINOS, 1998.
- ROCHA, V. de O. Contribuições Sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 299-310.
- RODRIGUES, M.T.M. Contribuições Sociais. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 171-208.
- ROMANO, S. **Princípios de direito constitucional geral**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- ROSA JUNIOR, L.E.F. da. **Novo manual de direito financeiro e direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- RUSSOMANO, M.V. **Curso de previdência social**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- SANTAELLA, L. **O que é semiótica**. 13. ed. São Paulo: Brasiliense, 1995.
- SANTOS, C. As Contribuições Sociais na Constituição. In: MARTINS, I.G. da S. (Coord.). **Contribuições Sociais**. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. (Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 17). p. 69-86.
- SAUSSURE, F. **Curso de lingüística geral**. 19. ed. São Paulo: Cultrix, 1996.
- SICHES, L.R. **Introducción al estudio del derecho**. 12. ed. México: Porrúa, 1997.

SILVA, F.A.R.; MAHAR, D. **Saúde e previdência social: uma análise econômica**. Rio de Janeiro: IPEA, 1974.

SILVA, J.A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SODRÉ, N.W. **Formação histórica do Brasil**. 13. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1990.

SOUSA, R.G. de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. Natureza tributária da contribuição para o FGTS. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 17, jul./set. 1971.

STEPHANES, R. **Previdência social: uma solução gerencial e estrutural**. Porto Alegre: Síntese, 1993.

STRECK, L.L. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

SUNDFELD, C.A. **Direito administrativo ordenador**. São Paulo: Malheiros, 1993.

SÜSSEKIND, A. **Instituições de direito do trabalho**. 10. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1987. v. 1.

TENÓRIO, I. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Mabri, 1970.

TERAN, J.M. **Filosofia del derecho**. México: Porrúa, 1952.

VASCONCELOS, A. **Teoria da norma jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

VEIGA JUNIOR, M.U. da. A compensação de prejuízos face ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 13, out./dez. de 1995. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas.

VIEIRA, J.R. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

VILANOVA, L. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

VILLEGAS, H.B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6. ed. Buenos Aires: Depalma, 1997.

WARAT, L.A. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

WRIGHT, G.H. von. **Norma e azione: un'analisi logica**. Trad. di Alberto Emiliani, Bologna: Società Editrice Il Mulino, 1989.