

# ***ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO***

---

**JOSÉ FRANCISCO DA SILVA NETO**

*Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Bauru e  
Juiz Federal em Bauru-SP.*

## ***1. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO: CABIMENTO OU NÃO***

Centra-se a controvérsia em se examinar se teria excedido ou não o legislador, ao redigir a Lei nº 8.212/91, bem como sua antecessora, Lei nº 7.787/89, considerando-se a regra encartada pelo art. 195, do texto constitucional. Esta disposição prevê sobre as fontes de custeio da Seguridade Social, já regulamentadas deste modo:

- a) contribuição social sobre o lucro, através da Lei nº 7.689/89;
- b) contribuição social sobre o faturamento, por meio da Lei Complementar nº 70/91;
- c) contribuição social sobre folha de salários e sobre os trabalhadores, através da Lei nº 8.212/91.

Fixa a autora seu debate diante da afirmada disparidade entre a norma regulamentadora e a autorização constitucional, com relação à incidência de contribuição social sobre o décimo terceiro salário, distinto, a seus olhos, da expressão *salário*, merecedor, por conseguinte, de tratamento distinguido por via de lei complementar, por se tratar de nova fonte de custeio da Seguridade Social, tal qual já se verificou com a referente aos

autônomos e administradores, *pro labore*, âmbito no qual, por força do § 4º do art. 195, CF, surgiu a LC. nº 84/96.

Oportuno, pois, seja trazido o magistério, sempre preciso, de Arnaldo Sussekind, pertinente ao décimo terceiro, segundo o qual *in Instituições de Direito do Trabalho*, 14ª ed. LTR:

*Elevado a nível constitucional, com a denominação de décimo terceiro salário (art. 7º, VIII, da Carta de 1988), essa prestação é devida a todo o empregado urbano ou rural (art. cit., caput), inclusive o servidor público (art. 39, § 2º) e o doméstico (art. 7º, parágrafo único).*

...

*A gratificação natalina compulsória é, inquestionavelmente, de natureza salarial (grifo externo ao original). Nem seria necessário, para assim concluir, que a mencionada lei aludisse, como o fez, a gratificação salarial (art. 1º, Lei nº 4.090/62). É que o § 1º do art. 457, da CLT, ao enumerar os elementos componentes do salário, inclui expressamente as gratificações ajustadas.*

*Nem se diga, para refugar 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. Conforme expusemos no item 3-A deste Capítulo, para que determinada retribuição patronal configure salário não é indispensável que cada pagamento coincida e seja equivalente a cada prestação de serviço; o conceito de comutatividade da relação de emprego não exige a equivalência das recíprocas prestações senão em seu conjunto. Daí constituírem salários os proventos recebidos pelo empregado nos dias de repouso semanal, nas férias anuais, etc.*

*Como bem sentenciou o ilustre juiz Mário Rodrigues Martins, não constitui óbice a esse entendimento o fato do*

*empregado perder a gratificação quando der justa causa para que o empregador rescinda seu contrato. Ninguém ousará negar o caráter tipicamente salarial das férias; e, no entanto, o empregado perde o direito às férias proporcionais quando, por culpa sua, for o contrato rescindido. E o não menos ilustre magistrado paulista Aluysio Sampaio concluiu: quer por sua natureza intrínseca de contraprestação de serviço, quer por ser legalmente obrigatória e, ainda, dadas as expressões literais da lei (gratificação salarial), a gratificação de Natal prevista no artigo comentado, integra para todos os efeitos legais, o salário do empregado.*

*A gratificação natalina é proporcional aos meses de serviço do empregado em cada ano, motivo pelo qual deve entrar na formação da maior remuneração mensal, de que cogita o art. 477 da CLT, com a parcela equivalente à contraprestação de cada mês (1/12 da gratificação paga em cumprimento à Lei nº 4.090, se o empregado tiver trabalhado em todos os meses do correspondente ano). Neste sentido tornou-se iterativa a jurisprudência do TST, razão por que foi adotado o Enunciado nº 148, afirmando que:*

*É computável a gratificação de Natal para efeitos de cálculo de indenização.*

*Mas esse cômputo se faz pelo duodécimo da gratificação paga, porque dezembro é termo e não condição para a aquisição do direito à natalina. Por isso mesmo, se o contrato de trabalho terminar antes do referido termo, sem culpa por parte do empregado, a gratificação será devida proporcionalmente aos meses trabalhados no correspondente ano.*

Ora, por patente, encartado se situa o décimo terceiro, na expressão *salário*, como um seu elemento constitutivo, *ex vi legis*, fixada pelo art. 195, inc. I, nenhum extrapolamento tendo se

verificado, por parte do legislador infraconstituente, ao dar cumprimento àquele desígnio superior.

Efetivamente, consubstancia-se em contraprestação de serviço, legalmente obrigatória, não o maculando sua perda no despedimento por justa causa, o que também se verifica com as férias proporcionais, em igual situação, não a descaracterizando, por igual, como de índole tipicamente salarial.

Sendo o ordenamento combatido mera ressonância, estrita e autorizada, do quanto determinado constitucionalmente, não se está, pois, diante de nova fonte de custeio da Seguridade Social a exigir lei complementar própria, mas de exação cobrada por autorização do texto superior.

Logo, restou inagredida a estrita legalidade tributária, também, como preconizado pelo art. 150, inc. I, CF.

Por outro lado, igualmente não encontra embasamento no Direito Positivo Pátrio a afirmação, a título argumentativo, de que a redação anterior à Lei nº 7.787/89 destacava percentual que, mês-a-mês, era inserido na alíquota da contribuição social de então, enquanto as posteriores, ora discutidas, não dispuseram daquele modo.

À evidência, a incursão pelos comandos insculpidos pela Lei de Introdução ao Código Civil, acerca do tema *vigência temporal da norma*, autorizada pelo art. 101, CTN, demonstra serem consagradas três formas de revogação, hodiernamente: de modo expreso, de modo tácito, por superposição ou absorção, e de modo tácito, por incompatibilidade.

Ao disporem os textos em debate, Leis nº 7.787/89 e 8.212/91, a respeito do tema *contribuição social sobre os salários*, de modo distinto e incompatível com o ordenamento anterior, invocado pela autora, revogou-o, por contrário e inconveniente com o quanto passou a disciplinar o novo texto.

Assim, a revogação tácita, por incompatibilidade, afasta o argumento construído naquele sentido.

Em coro com esta premissa, a Lei nº 8.212/91, no § 2º de seu art. 22, exclui da expressão *remuneração* as parcelas de que cuida

o § 9º do art. 28, do mesmo diploma, o qual não envolve o décimo terceiro salário, este encartado no § 7º, da mesma disposição.

Em conclusão, desacompanhados de elementar plausibilidade jurídica os argumentos em prol da inconstitucionalidade da contribuição social incidente sobre a folha de pagamento do décimo terceiro salário, pois de conformidade à exigência com o texto superior vigente.

## **2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL RELATIVA ÀS COOPERATIVAS MÉDICAS (LC. Nº 84/96, ART. 1º, INC. II): CABIMENTO OU NÃO**

Os médicos, componentes, como associados (arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764/71), de uma cooperativa de trabalhos médicos, são categorizados como segurados, na condição de trabalhadores autônomos (arts. 12, IV, *b*, Lei nº 8.212/91, e 10, IV, *c* – 4, Dec. nº 612/91), sujeitos a recolhimento da contribuição social incidente sobre a remuneração correspondente a seu salário-base (salário-de-contribuição, Lei nº 8.212/91, arts. 21, 28, III e 29, art. 3º, LC nº 84/96, e art. 4º, Dec. nº 1.826/96), dentro do qual se insere todo tipo de ganho pecuniário, oriundo de sua atividade profissional, perante pessoas físicas e jurídicas, excluídas as verbas elencadas pelo § 1º do art. 28, da citada lei.

A seu turno, a Lei Complementar nº 84/96, em seu art. 1º, inc. II, firmou hipótese tributária segundo a qual as cooperativas de trabalho se sujeitam a recolher contribuição social sobre as importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados – os médicos, na presente lide – pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas, por intermédio da pertinente cooperativa.

No cenário atual, tem-se sustentado a respeito da agressão, pelo art. 1º, inc. II, da referida LC aos dogmas da anterioridade tributária, do tratamento diferenciado ao ato cooperado, da não-confiscatoriedade e da tipologia tributária brasileira.

Quanto àquele primeiro item, afeto à anterioridade, sem amparo pertinente a sustentação da sujeição da contribuição social, instituída pela LC nº 84/96, ao dogma constitucional da

anterioridade do exercício financeiro, inculpido a partir do art. 150, III, *b*.

Com efeito, o exame detido das regras estatuídas pelo art. 195, do texto constitucional, implica na constatação destas mensagens:

*- os incisos do art. 195 arrolam fontes de custeio da Seguridade Social, expressão esta esclarecida pelo caput do art. 194;*

*- o § 4º do art. 195 autoriza a criação de outras fontes para o mesmo mister das contempladas expressamente, observado o art. 154, I, este tratando da denominada competência residual da União, poder tributante que, para seu exercício legítimo, verga-se à observância de que o novo tributo criado (na hipótese prevista pelo referido § 4º, a nova contribuição social custeadora da Seguridade Social) atenda aos requisitos de veiculação por meio de lei complementar, da não-cumulatividade e da não-coincidência de sua base de cálculo ou fato gerador com os próprios dos impostos discriminados pela Constituição;*

*- o § 6º, do art. 195, a seu turno, fixa sujeitarem-se ...as contribuições sociais de que trata este artigo... à anterioridade nonagesimal (exigibilidade somente após noventa dias contados da publicação do texto introdutório);*

*- por fim, o art. 149, caput, parte final, CF, traça ressalva primorosa, ao se referir ao art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo...*

Está-se, pois, diante da imperiosidade de intelecção conjugada das normas magnas.

Efetivamente, nas duas oportunidades em que tratou do tema – princípio da anterioridade relativo às contribuições sociais custeadoras da Seguridade Social – fez menção expressa a Lei Maior às *contribuições sociais de que trata o dispositivo* (art. 195, *in casu*), não distinguindo entre as disciplinadoras das fontes elencadas nos incisos do *caput* do art. 195 e outras eventualmente criadas a partir da regra consagrada pelo § 4º, do mesmo artigo.

Ora, à evidência, tanto o *caput* do art. 149 como o § 6º do art. 195, ao se reportarem às exações em debate – contribuições sociais para a Seguridade Social – não distinguiram a submissão à anterioridade nonagesimal em razão de ser a contribuição prevista pelos incisos do *caput* ou pelo § 6º, ambos do art. 195, impondo-se límpida compreensão no sentido da obediência a esta espécie de anterioridade.

Igualmente, constata-se que o art. 149, CF, que encerra, dentro do gênero *contribuições sociais*, as previsões das denominadas *contribuições interventivas*, *contribuições categoriais* ou *corporativas* e *contribuições sociais custeadoras da Seguridade Social*, fez menção expressa à necessidade de que o regramento sobre aquelas observasse o art. 150, I e III, ressaltando, quanto à última espécie, o disposto pelo § 6º do art. 195, CF, o que denota o claro intuito de que as duas primeiras espécies se vergassem diante dos dogmas encartados pelas alíneas *a* e *b* do inc. III do cit. art. 150 (princípios da irretroatividade e da anterioridade do exercício financeiro), o que não se verificou quanto à contribuição social para custeio da Seguridade Social, a qual sofre, pois, a incidência do dogma da não anterioridade do exercício financeiro, regra para todos os demais *tributos*, como gênero (art. 3º, CTN e art. 150, III, *b*, CF), mas da anterioridade nonagesimal, a teor do prescrito pelo § 6º do art. 195.

Logo, ausente plausibilidade jurídica mínima para pretensão de sujeição do texto tributante em tela (art. 1º, inc. II, LC. nº 84/96) ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, regra para os demais tributos e afastado, limpidamente, no tocante às contribuições sociais de custeio da Seguridade Social, como se dá com a consagrada pelo art. 1º, inc. II, da LC enfocada, razão pela qual o termo inicial da força vinculante da exação sob debate se afigura escorreito, legítimo (a partir do 1º dia de maio de 1996, art. 8º, LC nº 84/96, e art. 9º, Dec. 1.826/96).

No tocante à agressão ao tema do tratamento adequado ao ato cooperado, de se destacar não ter sido regradada a matéria, objetivamente, perante o Direito Positivo infraconstitucional, até o momento, o que impede, por patente, sua invocação.

Com efeito, rotula-se tal preceito entre as normas constitucionais de eficácia limitada e aplicabilidade mediata, na classificação do Mestre José Afonso da Silva, a depender de texto expresso que a regulamente (na hipótese em questão, Lei Complementar, consoante o art. 146, III, c, da Lei Maior).

Assim, desprovida de amparo a utilização de força argumentativa acerca de texto cuja disciplina, no plano infraconstitucional, elementar e imprescindível à sua invocação, ainda não se verificou.

Com relação à não-confiscatoriedade, há de ressaltar assumir a mesma, cunho de relatividade extrema, como o ressalta a doutrina.

De fato, fica o tributo (que não se presta a se traduzir em sanção ou punição administrativa por atos ilícitos, art. 3º, CTN, cuja disciplina é distinta, como o ilustra o art. 243, CF) a depender dos moldes em que vazada sua construção legal, para se examinar sobre seu cunho confiscatório ou não.

Neste plano, ilustram os estudiosos com uma exação como o Imposto de Renda, cuja alíquota, hipoteticamente, correspondesse a cem por cento sobre o salário dos trabalhadores ou com o IPI, cuja alíquota equivalesse a cinquenta por cento sobre o valor de venda do arroz para consumo, âmbitos nos quais restaria caracterizada flagrante situação de confisco.

Por outro lado, acaso incidissem os citados tributos sob uma alíquota de meio por cento sobre as mesmas bases de cálculo, tanto não configuraria confisco.

Outrossim, exemplificam os comentaristas com a tributação da bebida e do fumo (200% ou 300% sobre o valor de venda do produto, *in exemplis*), a qual, apesar de exacerbada, em cotejo com outros bens, não a reveste da confiscatoriedade, pois, inserida no âmago de sua exigência, a extrafiscalidade, vital ao estímulo ou desestímulo de situações socialmente relevantes.

No caso em tela, como se observa, não se traduz como confiscatória, por notório, a contribuição discutida, pois incidente em índices ou percentuais similares aos gravames já presentes em



fiscalidades análogas, sem significar, pois, dilapidação patrimonial do acervo dos sujeitos passivos.

Assim, inócurre a invocada confiscatoriedade.

Sob outro aspecto, com relação ao tema da tipologia tributária, incumbe salientar acertada a inteligência extraída do comando insculpido pelo § 4º do art. 195, CF.

Com efeito, a *hipótese tributária* (Paulo de Barros Carvalho, *fato gerador* para o CTN) contemplada pela LC nº 84/96, art. 1º, inc. I, caracteriza nova fonte de custeio da Seguridade Social, distinta das demais já consagradas nos incisos do *caput* do art. 195, CF.

Por conseqüência, se tivesse o texto constitucional buscado apenas exigir, para a criação de nova fonte de custeio, o uso da via da lei complementar, utilizar-se-ia apenas da técnica de menção expressa a esta espécie de norma, como o ilustram as regras previstas, *in exemplis*, pelos arts. 146, 148, 155, XII, e 163.

Destarte, inexistente restrição, no § 4º do art. 195, quanto ao seu alcance apenas abordar sobre a exigência de lei complementar. Se pretendesse assim o constituinte, teria manifestado tal mister por expresso, de modo límpido.

Todavia, ao fazer o enfocado § 4º remissão ao instituto da competência residual da União, esta prevista pelo inc. I do art. 154, CF, sujeitou, por exegese límpida, a utilização do poder tributante à observância dos pressupostos fincados por aquele dispositivo, consistentes na necessidade de uso de lei complementar e de reunir a nova exação às características de ser não-cumulativa, nem ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos impostos já existentes no Sistema Tributário Nacional.

Neste passo, fere-se o ponto nevrálgico de força argumentativa da demandante, a qual, com estribo no art. 154, I, ostenta tese segundo a qual está a se verificar indevida duplicidade de tributação, através de duas contribuições sociais, sobre a mesma hipótese tributária (parte antecedente da regramatriz de incidência) ou sobre o mesmo fato jurídico tributário (conseqüente, daquela mesma regramatriz).

Deveras, como se descreveu ao início destas considerações, extrai-se estar-se, sim, diante de situação na qual os médicos associados se sujeitam, por um lado, ao recolhimento de contribuição social de custeio da Seguridade Social, incidente sobre seu salário-de-contribuição, o qual engloba o que lhes é pago, distribuído ou creditado pela cooperativa, em razão dos serviços prestados a pessoas jurídicas, através da requerente, e, por outro, a cooperativa se verga diante do dever jurídico (gênero) obrigacional (espécie) de recolher contribuição social, de custeio da Seguridade Social, por força da combatida LC em testilha (art. 1º, inc. II), sobre as importâncias pagas distribuídas ou creditadas a seus associados, os médicos, decorrentes de serviços prestados a pessoa jurídica, por intermédio da cooperativa.

Todavia, descuram, os que sustentam a mácula da enfocada exação, da atenção precisa à vedação constitucional, segundo a qual não pode o Sistema Tributário Nacional conviver com nova contribuição social, de custeio da Seguridade Social, que desrespeita, o teor do § 4º do art. 195, CF, o quanto exigido pelo art. 154, I, da mesma Carta, disposição esta que, ao tratar da denominada competência residual da União, exigiu não pudesse a nova exação ter a mesma base de cálculo ou fato gerador dos *impostos* discriminados na Lei Maior.

Ora, não se está, pois, diante de nova contribuição social de custeio da Seguridade Social, trazida pela Lei Complementar sob comento, que reincida sobre base de cálculo ou fato gerador próprios de *impostos* presentes no sistema, estes como espécie do gênero *tributo* (art. 5º, CTN, e art. 145, CF), situação também proibida entre taxas e impostos, às expressas (art. 145, § 2º, CF), quanto à base de cálculo.

Logo, não proibiu o texto supremo a instituição de nova contribuição social, como fonte de custeio da Seguridade Social, a incidir sobre hipótese tributária já configuradora de palco da exigência de outra contribuição também de custeio da Seguridade Social, mas, sim, como antes enfatizado, a criação de Contribuição Social nova que repisasse mesma *base de cálculo* ou *fato gerador* próprios dos impostos já previstos no Sistema.

Ora, à evidência, correspondendo imposto (arts. 16, CTN e 145, I, CF) e contribuição social (arts. 149 e 195, CF) a espécies distintas, detentoras de contornos peculiares, como pertencentes ao gênero *tributo*, resta claro não existir proibição, desde o plano das normas magnas, para a exigência de Contribuição Social nova a incidir sobre situação já contemplada para a cobrança de outra Contribuição Social, a primeira exigida das cooperativas (LC nº 84/96) e, a segunda, dos médicos, como trabalhadores autônomos (Lei nº 8.212/91).

Assim, deflui límpido não terem sido agredidos os preceitos encartados nos arts. 195, § 4º, e 154, I, ambos da CF, pois a proibição, para a instituição de nova fonte de custeio da Seguridade Social, através de Contribuição Social pertinente, prende-se a que não tenha a novel exação *base de cálculo* ou *fato gerador* (expressão substituída, com acerto, por *hipótese tributária*, no plano abstrato, e por *fato jurídico tributário*, no plano concreto, pela doutrina) próprios dos impostos presentes no Sistema Tributário Nacional.

Dessa forma, inócua transgressão, pela Lei Complementar nº 84/96, em seu art. 1º, II, aos pressupostos vitais ao exercício da competência residual pela União, a qual, aliás, revela também ter sido obedecida a estrita legalidade tributária (art. 150, I, CF), dado o instrumento que a veiculou, uma Lei Complementar.

Em conclusão, restam afastados os apontados óbices constitucionais à exigência da contribuição sob análise, a revelar sua conformidade com os ditames daquela estatura, existentes na atualidade.