

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Andrei Pitten Velloso

Juiz Federal na 4ª Região, Doutor em Direitos e Garantias dos Contribuintes pela Universidade de Salamanca (Espanha), Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS - e Professor da Escola Superior da Magistratura Federal - RS e SC.

SUMÁRIO: 1 Aspectos gerais das contribuições previdenciárias. 1.1 Natureza tributária e fundamento constitucional. 1.2 Titular da competência tributária e sujeito ativo da relação obrigacional. 2 Contribuições previdenciárias da empresa e das entidades a ela equiparadas. 2.1 Possíveis sujeitos passivos. 2.1.1 No regime constitucional original. 2.1.2 No regime da EC 20/98. 2.2 Materialidade possível. 2.2.1 No regime constitucional original. 2.2.2 No regime da EC 20/98. 2.3 Contribuição sobre as remunerações pagas aos empregados e avulsos. 2.4 Contribuição sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais. 2.5 Contribuição para o SAT. 2.6 Contribuição adicional das instituições financeiras. 2.7 Contribuição sobre serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho. 2.7.1 Base constitucional, hierarquia legislativa e constitucionalidade. 2.7.2 Majoração de alíquotas para o custeio da aposentadoria especial. 2.8 Contribuições substitutivas. 2.8.1 Inconstitucionalidade. 2.8.2 Contribuição das entidades futebolísticas. 2.8.3 Contribuição das agroindústrias. 2.8.3.1 Regime da Lei 8.870/94. 2.8.3.2 Contribuintes. 2.8.3.3 Base de cálculo. 2.8.3.4 Destinações, alíquotas e contribuições. 2.8.3.5 Contribuições ao SENAR. 2.8.4 Contribuição do empregador rural pessoa física. 2.8.4.1 Fatos tributados. 2.8.4.2 Base de cálculo. 2.8.5 Contribuição do consórcio simplificado de produtores rurais. 3 Contribuição do empregador doméstico. 4 Contribuições dos segurados. 4.1 Regime constitucional. 4.1.1 Fundamento constitucional. 4.1.2 Os possíveis sujeitos passivos. 4.1.3 Base de cálculo possível. 4.1.4 Imunidade das aposentadorias e das pensões do Regime Geral. 4.2 Filiação, qualidade de segurado obrigatório e atividades simultâneas. 4.3 Contribuição do empregado, do empregado doméstico e do avulso. 4.3.1 Alíquotas. 4.3.2 Base de cálculo. 4.3.3 Prazo e responsabilidade pelo recolhimento. 4.4 Contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo. 4.4.1 Alíquotas. 4.4.2 Base de cálculo. 4.4.3 Prazo e responsabilidade pelo recolhimento. 4.5 A base de cálculo geral da contribuição dos segurados: o salário-de-contribuição. 4.6 Contribuição do segurado especial. 5 Decadência e prescrição das contribuições previdenciárias. 5.1 Matéria de lei complementar: inconstitucionalidade da regulação pela LCSS. 5.2 Prazo decadencial na LCSS. 5.3 Prazo prescricional na LCSS. 5.3.1 Prescrição da pretensão do Fisco. 5.3.2 Prescrição da ação anulatória de decisão administrativo-tributária. 6 Contribuições em atraso: atualização e multa de mora. 6.1 Atualização. 6.2 Multa de mora. 6.2.1 Acréscimo da multa de mora. 6.2.2 Aplicação retroativa da *lex mitior*.

1 ASPECTOS GERAIS DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

1.1 Natureza tributária e fundamento constitucional.

Já se questionou e até mesmo se negou o caráter tributário das contribuições sociais, gênero do qual as previdenciárias são espécie¹. Porém, atualmente se o reconhece de forma pacífica, pois a Constituição de 1988 não só as incluiu no bojo do sistema tributário², mas também determinou que se lhes fossem aplicadas as normas gerais tributárias (art. 149, *caput*), de modo a dirimir as dúvidas acerca da sua natureza jurídica – ou, quiçá, a relevância prática da discussão. Ditas contribuições são, pois, *tributos* e, por tal razão, *estão sujeitas a todas as limitações constitucionais gerais ao poder de tributar*, tais como os princípios da estrita legalidade, da irretroatividade, da capacidade contributiva, do não-confisco, etc.

Dentre os tributos, as contribuições previdenciárias enquadram-se na espécie contribuições especiais e na subespécie contribuições sociais, da qual constituem uma *subespécie específica*³. Temos, assim, as seguintes categorias, estruturadas em relação de gênero a espécie: tributo (gênero) - contribuições especiais (espécie) - contribuições sociais (subespécie de 1º grau) - contribuições previdenciárias (subespécie de 2º grau).

¹ O STF, que reconhecia a natureza tributária das contribuições sociais à luz da redação original da Constituição de 1969 (Pleno, RE 86.595, 5.1978), negou-a após o advento da EC 8/77, que aludiu às contribuições sociais num dispositivo distinto daquele em que a CF/69 se referia aos tributos (Pleno, RE 100.790, 8.1984).

² STF, Pleno, RE 146.733, 6.1992.

³ A respeito, vale rememorar elucidativa passagem do voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 138.284: “As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza (‘Natureza tributária da contribuição ao FGTS’, RDA 112/227, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição” (STF, Pleno, RE 138.284, 7.1992).

Tais quais todos os demais tributos, as contribuições previdenciárias somente serão juridicamente válidas quando se fundarem em normas constitucionais que atribuam competência ao legislador para instituí-las, isto é, quando tenham *fundamento constitucional* - e respeitem os seus requisitos e limites.

Pois bem, o fundamento constitucional das contribuições analisadas é o *art. 195* da Constituição, que outorga à União competência para instituir: contribuição patronal sobre remunerações (inciso I, alínea *a*); contribuição a cargo dos segurados em geral (inciso II); contribuição sobre os segurados especiais (§8º); e contribuições não-previstas expressamente no art. 195, mediante o exercício da competência residual do §4º deste artigo. Rogamos vênha para transcrever esses dispositivos constitucionais, a fim de aclarar o seu alcance:

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 (Redação do inciso e das suas alíneas dada pela EC 20/98)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201"(Redação dada pela EC 20/98)

[...]

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

[...]

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exer-

çam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei (Redação dada pela EC 20/98).

No que segue, analisaremos a fundo as dimensões e os limites do poder impositivo que o art. 195 da CF confere à União, restringindo-nos, agora, a destacar um aspecto de extremo relevo para a compreensão do regime jurídico das contribuições previdenciárias: dito poder *deriva diretamente* do artigo supratranscrito e, portanto, deve ser exercido com *estrita observância* dos seus limites. Se tais limites forem desrespeitados, o tributo revelar-se-á claramente inconstitucional e, por consequência, será juridicamente nulo desde a sua origem, ensejando o direito à restituição das partes ao *status quo ante*, mediante a devolução do indébito.

1.2 Titular da competência tributária e sujeito ativo da relação obrigacional.

É a *União* que detém, com *exclusividade*, a competência para instituir, modificar e revogar os tributos ora examinados. Se os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios pretenderem atuar nessa seara, estarão violando a Constituição, haja vista carecerem de poder para exigir contribuições previdenciárias, à exceção da contribuição a cargo dos seus servidores, destinada a custear o regime previdenciário criado em prol destes (art. 149, §1º, da CF, na redação dada pela EC 41/03).

Por competência tributária, entende-se, em geral, a competência *legislativa*, de regular o tributo por atos normativos primários, e não a competência administrativa de regulamentá-lo, fiscalizá-lo, lançá-lo e arrecadá-lo.

Quem detém a competência para fiscalizar, lançar e arrecadar o tributo (e, normalmente, regulamentá-lo no plano infralegal) é nominado *titular da capacidade tributária ativa*, isto é, da aptidão de figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária, fiscalizando e exigindo a arrecadação do tributo pelo sujeito passivo, o contribuinte.

Atualmente, dita capacidade tributária ativa também compete, quanto às contribuições previdenciárias (do Regime Geral), à *União*. Anteriormente, era de titularidade do INSS, nos termos do art. 33 da Lei de Custeio da Seguridade Social (LCSS - Lei 8.212/91). Porém, já em 2004 foi atribuída ao titular da competência tributária (ou seja, à União), pela MP 222, que criou a Secretaria da Receita Previdenciária, órgão vinculado ao Ministério da Previdência Social. Essa mudança foi confirmada pela Lei 11.457/07, que incorporou a Secretaria da Receita Previdenciária à Secretaria da Receita Federal, dando origem à denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão subordinado ao Ministério de Estado da Fazenda.

Os recursos angariados com as contribuições analisadas deverão ser *destinados exclusivamente* ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social. De fato, além de a afetação dos recursos à finalidade perseguida ser uma característica conceitual das contribuições especiais, o art. 167, XI, da CF (incluído pela EC 20/98) interdita expressamente “a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, *a* [da empresa sobre as remunerações pagas], e II [dos segurados], para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201”⁴.

Daí a razão de se qualificarem especificamente como contribuições *previdenciárias*, e não de seguridade social: seus recursos não devem ser destinados ao custeio da seguridade social, senão de parcela desta, ou seja, de certas despesas do Regime Geral de Previdência Social.

2 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DA EMPRESA E DAS ENTIDADES A ELA EQUIPARADAS

As empresas e as entidades a elas equiparadas devem pagar contribuições tanto à seguridade social quanto à previdência. À seguridade, são devidas contribuições sobre a receita bruta e o lucro (art. 195, I, *b* e *c*, da CF), bem como sobre eventual importação de bens ou serviços

⁴ Esse comando é reiterado pelo art. 2º, §1º, da Lei 11.457/07.

(inciso IV do artigo citado). À previdência, as empresas têm de pagar a denominada “contribuição patronal”, que pode incidir 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” (art. 195, I, *a*, da CF, na redação da EC 20/98).

É desta contribuição previdenciária, incidente sobre os rendimentos do trabalho, que nos ocuparemos a seguir, oportunidade na qual evidenciaremos não ter a lei se limitado a criar uma contribuição: instituiu várias, que gravam fundamentalmente as remunerações pagas a pessoas físicas.

2.1 Possíveis sujeitos passivos.

A investigação acerca dos possíveis sujeitos passivos de uma determinada exação destina-se a responder a esta indagação: *quem pode ser obrigado a pagá-la?*

Com respeito à contribuição previdenciária da empresa, a resposta a tal pergunta deve diferenciar o regime constitucional original do posterior ao advento da EC 20/98.

2.1.1 No regime constitucional original.

Na redação original da Constituição de 1988, não havia autorização expressa para a criação de contribuições previdenciárias a cargo das empresas, senão tão-somente a cargo dos “empregadores”. Em larga medida a instituição da contribuição a cargo da empresa era legítima, pelo fato de essa exação consistir, na realidade, numa contribuição a cargo da empresa-empregadora. Mas havia casos em que a outorga de competência não autorizava a tributação das empresas, nomeadamente naqueles em que elas não tivessem empregados.

2.1.2 No regime da EC 20/98.

Em 1998, a EC 20 alterou a redação do artigo 195, I, da Constituição, que passou a prever, ao lado do termo “empregador”, também o

vocábulo “empresa” e a expressão “entidade a ela equiparada na forma da lei”. Ao fazê-lo, dita emenda alargou a competência tributária ordinária da União, com a autorização expressa da instituição de contribuições securitárias e previdenciárias a cargo da empresa e da entidade a ela equiparada.

Uma das razões para a alteração, pela EC 20/98, do artigo 195, I, da CF consistiu no questionamento da possibilidade de se tributar, com base nesse preceito, as empresas que não possuíam empregados, as quais obviamente não eram abrangidas pelo vocábulo “empregador”. Havia uma dissonância entre a autorização constitucional para a tributação dos “empregadores” e a instituição, pela Lei 8.212/91, da contribuição da “empresa”, sem que qualquer restrição fosse feita com respeito às empresas não-empregadoras, como ocorre com certas *holdings*, firmas individuais e sociedades civis.

Se o Supremo Tribunal Federal tivesse sido coerente com os célebres precedentes atinentes à contribuição sobre as remunerações pagas a autônomos, administradores e avulsos (REs 166.772 e 177.296), teria declarado a impossibilidade de se cobrar, no exercício da competência do art. 195, I, em sua redação original, contribuições sociais das empresas sem empregados. Sem embargo, em diversas decisões o Pretório Excelso declarou que o termo “empregadores” abarca até mesmo os *potencialmente* empregadores, chancelando a tributação das empresas não-empregadoras⁵.

De qualquer forma, é certo que a incompetência para a tributação de tais empresas cessou com o advento da EC 20/98, embora haja quem ainda sustente ser ilegítima a sujeição das empresas sem empregados ao recolhimento de contribuições previdenciárias.

2.2 Materialidade possível.

Quando se questiona acerca da materialidade possível das contribuições previdenciárias, indaga-se a respeito dos *atos que podem se sujeitar*

⁵ STF, 1ª Turma, RE 442.725 AgR, 6.2005; 2ª Turma, RE 364.215 AgR, 8.2004; RE 335.256 AgR, 2.2006.

à sua incidência e, conseqüentemente, das manifestações de capacidade contributiva que podem ser adotadas como a sua base de cálculo.

2.2.1 No regime constitucional original.

À luz do texto original da Constituição de 1988, a contribuição previdenciária patronal deveria incidir sobre a “*folha de salários*” (art. 195, I). Porém, a legislação ordinária desbordou dessa autorização constitucional, incorrendo em inconstitucionalidade quanto à tributação dos valores pagos a *autônomos, administradores e avulsos*.

Com efeito, a Lei 7.787/89 e, posteriormente, a Lei 8.212/91 determinaram a incidência da contribuição não apenas sobre a folha de salários, senão também sobre as “remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços” (redação do art. 22, I, da Lei 8.212/91). Ao fazê-lo, *extrapolaram* a autorização do art. 195, I, da CF, tributando todas as *remunerações* pagas pelas empresas a segurados, quando tal dispositivo constitucional somente autorizava que se gravasse a folha de salários, isto é, as remunerações pagas aos segurados *empregados*.

No julgamento do RE 166.772, o STF declarou a inconstitucionalidade dos vocábulos “administradores” e “autônomos” contidos no artigo 3º, I, da Lei 7.787/89. Lê-se na ementa desse precedente:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇOS – PAGAMENTO A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – REGÊNCIA. 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 de 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 da norma ordinária disciplinadora da matéria⁶

⁶ STF, Pleno, RE 166.772, 5.1994.

A invalidade do vocábulo “avulsos” não foi declarada nessa decisão, pelo fato de não ser objeto do RE 166.772. Mas pouco após, o STF, pelos mesmos fundamentos, reconheceu a inconstitucionalidade do termo “avulsos” constante do dispositivo suprarreferido (art. 3º, I, da Lei 7.787/89)⁷. Por coerência, pronunciou, quando do julgamento do ADI 1.102, a ilegitimidade constitucional das expressões “empresários” e “autônomos” contidas no art. 22, I, da Lei 8.212/91, em sua redação original⁸.

Consoante possibilidade indicada pelo próprio Pretório Excelso ao declarar a inconstitucionalidade dessa incidência, a União instituiu novamente a exação, mas por meio de lei complementar, no exercício da competência residual instituída pelo art. 195, §4º, da Constituição Federal. Pelo art. 1º, I, da LC 84/96, a exação passou a ser regulada de forma legítima, à alíquota de 15% sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas.

⁷ STF, Pleno, RE 177.296, 9.1994.

⁸ “ACAO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSOES `EMPRESARIOS´ E `AUTONOMOS´ CONTIDAS NO INC.I DO ART. 22 DA LEI nº 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO AS EXPRESSOES `AUTONOMOS E ADMINISTRADORES´ CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3. DA LEI nº 7.787/89. 1. O inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3. da Lei nº 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2., par. 1., da Lei de Introdução ao Cód. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões `avulsos, autônomos e administradores´ contidas no inc. I do art. 3. da Lei nº 7.787, pela Resolução nº 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE nº 177.296-4. 2. A contribuição previdenciária incidente sobre a `folha de salários´ (CF, art. 195, I) não alcança os `autônomos´ e `administradores´, sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4., e 154, I). Precedentes. 3. Ressalva do Relator que, invocando política judicial de conveniência, concedia efeito prospectivo ou `ex-nunc´ à decisão, a partir da concessão da liminar. 4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões `autônomos´ e `administradores´ contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 25.07.91” (STF, Pleno, ADI 1.102, 10.1995).

2.2.2 No regime da EC 20/98.

A fim de se superar a jurisprudência suprarreferida (atinentes à tributação dos valores pagos a autônomos, administradores e avulsos), editou-se a EC 20/98, que alterou a materialidade possível da contribuição previdenciária patronal, estendendo-a da “folha de salários” (art. 195, I, da CF, em sua redação original) para 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” (art. 195, I, *a*, da CF). Dessa forma, a competência ordinária atribuída por esse preceito constitucional passou a abranger a totalidade dos *rendimentos do trabalho* pagos a pessoas físicas. Esta é, atualmente, a materialidade possível da contribuição em exame.

Com essa modificação constitucional, permitiu-se a regulação por lei ordinária da contribuição a cargo da empresa sobre as remunerações pagas ou creditadas a autônomos, administradores e avulsos, haja vista ter fundamento no art. 195, I, *a*, da CF.

Dessa forma, a LC 84/96 passou a ter, nesse ponto, *status* de lei ordinária, viabilizando a modificação implementada pela Lei 9.876/99: esta revogou a LC 84/96, alterou a redação do inciso I e incluiu o inciso III no art. 22 da LCSS, trazendo para o bojo da Lei de Custeio da Seguridade Social o regramento da contribuição, outrora inconstitucional, sobre as remunerações pagas aos não-empregados.

2.3 Contribuição sobre as remunerações pagas aos empregados e avulsos.

O artigo 22, I, da LCSS prevê a contribuição da empresa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, nestes termos:

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, inclu-

sive 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 9.876, de 26/11/99)

Portanto, a contribuição incide, à *alíquota de 20%*, sobre as remunerações *pagas, devidas ou creditadas*, a tais segurados.

A respeito, verifica-se uma *dissonância* perante a redação do art. 195, I, *a*, da CF, que alude às remunerações pagas e creditadas, mas não às *devidas*. Visto que a lei ordinária não pode criar um novo fato ensejador da incidência da contribuição, das duas, uma: ou as remunerações devidas são abarcadas pelas remunerações pagas e creditadas, ou o adjetivo “devidas” inserido pela Lei 9.876/99 é inconstitucional.

Concebemos não ter o legislador inovado ao se referir às remunerações “devidas”, pois as creditadas as abrangem: o crédito da remuneração não é o contábil, senão o jurídico, o nascimento do direito às remunerações.

Quanto às *remunerações abarcadas* pelo art. 22, I, da LCSS, vale destacar que:

a) não são todas as remunerações que estão sujeitas à exação, senão apenas aquelas “*destinadas a retribuir o trabalho*”, mesmo que o trabalho seja meramente posto à disposição;

b) somente as remunerações pagas ou creditadas aos “segurados empregados e trabalhadores avulsos” rendem ensejo à cobrança da contribuição prevista no art. 22, I. Se as remunerações forem pagas a contribuintes individuais, tais como os segurados empresários e trabalhadores autônomos, a contribuição não terá supedâneo no inciso I do art. 22, mas no seu inciso III. E se forem pagas a pessoas jurídicas, não será devido qualquer valor a título de contribuição previdenciária; e

c) o art. 22, §13, da LCSS, incluído pela Lei 10.170/00, estabeleceu que não são considerados remuneração, direta ou indireta, 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”. Tais ministros e membros são segurados obrigatórios, na qualidade de contribuintes individuais (art. 12, V, c, da LCSS), e, a rigor, os valores a que alude o dispositivo poderiam ser enquadrados no conceito de remuneração. No entanto, por expressa disposição legal não integram a base de cálculo da contribuição da empresa, o que caracteriza, a nosso ver, uma isenção. Por outro lado, estão sujeitos à exação, por configurarem remuneração, os valores despendidos que dependam da natureza e da quantidade do trabalho executado.

A *base de cálculo* é o valor das remunerações sujeitas à incidência da exação, no período de apuração (mensal). Desse valor, estão expressamente excluídas, conforme disposto no art. 22, §2º, da Lei 8.212/91 as parcelas de que trata o seu art. 28, §9º. Tais parcelas são aquelas excluídas do salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso (art. 20, *caput*) e dos contribuintes individual e facultativo (art. 21, *caput*)⁹.

2.4 Contribuição sobre as remunerações pagas aos contribuintes individuais.

O inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91, incluído pela Lei 9.876/99, regula a contribuição patronal sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais, fixando-a à alíquota de 20%, nestes termos:

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

[...]

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.

⁹ Vide página 34 e ss.

Esse preceito regula, em parte, a antiga contribuição a cargo da empresa sobre as remunerações pagas ou creditadas a autônomos, avulsos e administradores, que, como exposto acima, foi declarada inconstitucional pelo STF e, após, regulada pela LC 84/96¹⁰.

Conquanto a LC 84/96 tenha sido alterada por uma lei ordinária, não se verificou vício formal: a matéria, anteriormente reservada à lei complementar, deixou de sê-lo com o advento da EC 20/98 (a qual ampliou o alcance da competência outorgada pelo art. 195, I), razão pela qual a lei complementar referida passou a ter, nesse aspecto, *status* de lei ordinária e, de conseguinte, tornou-se suscetível de ser alterada por esta espécie normativa. De fato, com a LC 84/96 ocorreu fenômeno inverso ao que se verificou com o CTN, que, inserido no ordenamento por lei ordinária, foi recepcionado pela CF/88, no que veicula normas gerais em matéria tributária, com o *status* de lei complementar: a LC 84/96 regulava, pelo instrumento competente, matéria reservada à lei complementar que posteriormente deixou de sê-lo, passando a ter, via de consequência, *status* de lei ordinária¹¹.

Pois bem, o inciso III do art. 22, incluído validamente pela Lei 9.876/99, abrange as remunerações pagas ou creditadas aos autônomos e administradores, mas *não aos avulsos*, que continuam sendo regidas pelo art. 22, I. A referência aos “segurados contribuintes individuais” - e não aos segurados empresários e autônomos – decorreu da modificação das classes de segurados implementada pela própria Lei 9.876/99: as sete classes originárias foram reduzidas a cinco (empregado, empregado doméstico, contribuinte individual, avulso e segurado especial). A categoria “contribuinte individual” incorporou as antigas categorias “empresário”, “autônomo” e “equiparado a autônomo”.

Em linhas gerais, a contribuição de que trata o inciso III do art. 22 não se diferencia daquela prevista no inciso I do mesmo artigo (contribuição patronal sobre as remunerações pagas aos empregados e avul-

¹⁰ Vide página 6 e ss.

¹¹ Abordamos detidamente o tema ao analisar, a seguir, a constitucionalidade da tributação do valor bruto da nota fiscal dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Vide página 15 e ss.

so). Ambas são devidas, à alíquota de 20%, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, em virtude da prestação de serviço por segurados. Por isso, não haveria razão para o tratamento em separado, que se originou da Lei 9.876/99.

Quiçá a razão de a contribuição em comento ter sido prevista em dispositivo específico consista na praticidade das referências internas da LCSS, tendo em vista que, diversamente da contribuição em análise (do inciso III), a contribuição do inciso I é substituída por certas exações incidentes sobre a receita, como previsto nos arts. 22, §§6º a 11 (contribuição das entidades futebolísticas), 22A (contribuição das agroindústrias), 25 (contribuição do empregador rural pessoa física) e 25A (contribuição dos consórcios simplificados de produtores rurais)¹². Algumas dessas contribuições foram previstas após o advento da Lei 9.876/99, mas a das entidades futebolísticas lhe precedeu.

2.5 Contribuição para o SAT.

O inciso II do art. 22 da LCSS prevê outra espécie de contribuição a cargo da empresa sobre as remunerações: a denominada contribuição ao SAT, Seguro de Acidentes do Trabalho. Eis a sua redação:

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

[...]

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:

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

¹² A respeito da inconstitucionalidade dessas contribuições substitutivas, incidentes sobre a receita, vide página 18 e ss.

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 (Redação dada pela Lei 9.732/98).

Essa contribuição distingue-se da prevista no art. 22, I, sobretudo por sua destinação específica: o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei 8.213 (aposentadoria especial) e daqueles “concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho”.

Identifica-se, em muitos pontos, com a contribuição do inciso I. Ambas são devidas pela empresa, incidem sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos e têm o período de apuração mensal. Tanto à contribuição ao SAT como à do art. 22, I, são aplicáveis as delimitações da base de cálculo impostas pelos §§ 2º e 13 do art. 22. Por isso, remetemos o leitor aos comentários a esta contribuição, limitando-nos a, tão-somente, realçar as peculiaridades da contribuição ao SAT.

Em primeiro lugar, não há, com respeito à contribuição ao SAT, a delimitação da materialidade que se dá por meio da alusão à prestação do serviço e à retribuição do trabalho (art. 22, I). Porém, a própria significação do termo “remuneração” já traz ínsita a idéia, ao menos num sentido mais rigoroso, de retribuição pecuniária pelo trabalho prestado. Nem seria pensável exigir a contribuição ao SAT, destinada ao custeio dos benefícios concedidos pela incapacidade laboral decorrente dos riscos do trabalho, sobre remunerações pagas a título de liberalidade.

E, no que concerne à hipótese de incidência, houve questionamentos similares àqueles dirigidos à contribuição sobre as remunerações pagas a autônomos, administradores e avulsos. Alegou-se que seria ilegítima, antes do advento da EC 20/98, a cobrança da exação sobre “o *total das remunerações* pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos”¹³, tendo em vista que o art. 195, I,

¹³ Nesse ponto, a redação original do dispositivo foi mantida pela Lei 9.732/98.

da CF, em sua redação original, somente autorizava a criação de contribuições dos empregadores sobre a “folha de salários”. No entanto, no *leading case* sobre a matéria, RE 343.446, o STF rejeitou a alegação de que o legislador teria extrapolado a competência outorgada pelo dispositivo suprarreferido, com base no art. 201, §4º (em sua redação original), o qual preceituava que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária”¹⁴.

Em segundo lugar, e agora abordamos a expressiva dessemelhança entre os regimes jurídicos dessas contribuições, a alíquota da contribuição ao SAT *é variável em função do risco de acidentes do trabalho* na atividade preponderante da empresa, o que merece ser analisado detidamente.

Há três alíquotas previstas nas alíneas do art. 22, II. Sendo leve o risco de acidentes na atividade preponderante da empresa, a alíquota será de 1%; sendo médio, de 2%; e, finalmente, sendo grave, de 3%.

¹⁴ Vale transcrever estes excertos do voto do Ministro Carlos Velloso, relator do precedente: “Verifica-se, da leitura dos citados dispositivos legais, Lei 7.787/89, art. 3º, II, Lei 8.212/91, art. 22, II, que a contribuição ao SAT (seguro de acidentes do trabalho), que não é nova, pois estabelece a C.F. que o trabalhador tem direito ao seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador (C.F., art. 7º, XXVIII), incide, exatamente, sobre a folha de salários, alíquota de 2% sobre o total das remunerações pagas ao empregado (Lei 7.787/89, art. 3º, II) e sobre o total das remunerações pagas aos empregados, nas alíquotas a seguir mencionadas nas a, b e c (Lei 8.212/91, art. 22, II). Bem disse o Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do RE 166.772/RS, ao examinar o conceito de salário, que a Constituição, *“no § 4º do art. 201, claramente (...) vincula noção de salário à remuneração de quem é empregado”* (RTJ 156/687). [...] Salário é espécie do gênero remuneração e a Constituição determina que todos os *“ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”*. É dizer, a Constituição manda que a contribuição incida sobre a remuneração, que é o conjunto do que percebido pelo empregado, o salário e outros ganhos [...] Destarte, incidindo a contribuição sobre a folha de salários, deve a lei estabelecer, esclarecendo, que essa incidência será sobre a remuneração ou o total da remuneração paga ao empregado” (STF, Pleno, RE 343.446, 3.2003).

De acordo com o disposto no art. 10 da Lei 10.666/03, essas alíquotas poderão, conforme dispuser o regulamento, ser reduzidas em até 50% ou aumentadas em até 100% “em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica”, consoante índices de frequência, gravidade e custo¹⁵. Desse modo, o regulamento poderia estabelecer que a contribuição ao SAT seria devida, em determinados casos, à alíquota de 0,5% e, em outros, à alíquota de 6%, de acordo com tais índices. Esse dispositivo é *inconstitucional*, por delegar ao regulamento matéria reservada à lei.

A Lei de Benefícios da Previdência Social, Lei 8.213/91, traz, por força de alteração implantada pela Lei 9.732/98, uma regra de natureza tributária, que deveria ter sido inserida na LCSS: se a *atividade exercida por segurado a serviço da empresa permitir a concessão de aposentadoria especial*, as alíquotas suprarreferidas serão acrescidas, em relação às remunerações que lhe são pagas, de 6%, 9% ou 12%, conforme a atividade permita a concessão do benefício em 25, 20 ou 15 anos, respectivamente (art. 57, §6º). Note-se: tal acréscimo é devido apenas sobre as remunerações pagas ao segurado que possa auferir o benefício da aposentadoria especial, incidindo uma das alíquotas gerais sobre todas as demais remunerações pagas (art. 57, §7º)¹⁶.

¹⁵ “Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social”.

¹⁶ Cabe transcrever tais preceitos: “Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei [...] § 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*”.

O aspecto mais problemático dessa exaçaõ reside na *intensa indeterminaçaõ* da expressãõ “atividade preponderante” da empresa e dos termos “leve”, “médio” e “grave”. Antes de tudo, haverã de ser definida a “*atividade preponderante*” da empresa, para, apõs, aferir-se o grau de risco de acidentes do trabalho nessa atividade. Ocorre que existem diversas formas de definir a preponderãncia de uma atividade da empresa e, alã disso, a ocorrãncia de casos limítrofes nãõ é rara. Para a definiçaõ da atividade preponderante, os decretos que regulamentaram a Lei 8.212/91 adotaram o *critãrio do nũmero de segurados* empregados e trabalhadores avulsos, que se revela razoãvel pela sua objetividade e pela sua relaçaõ com os acidentes de trabalho. Porã, houve modificaçaões significativas: o cõmputo do nũmero de empregados na empresa ou estabelecimento a ela equiparado, adotado pelo Decreto 356/91 (art. 26, §1º), foi substituído pelo cõmputo do nũmero de empregados por estabelecimento, com o advento do Decreto 612/92 (art. 26, §1º), e, com o Decreto 2.173/97 (art. 26, §1º), o nũmero de empregados passou a ser considerado na empresa, orientaçaõ mantida no Decreto 3.048/99 (art. 202, §3º).

Tais inovaçaões, que alteraram o enquadramento de inũmeras empresas, evidenciaram participar efetivamente a legislaçaõ infraconstitucional da concretizaçaõ da regra impositiva, o que, a nosso juízo, afronta o princãpio da legalidade¹⁷. E mesmo que se reconheçam espaçõs para o regulamento disciplinar a matãria, tal disciplina nunca poderã ter o carãter vinculante das leis, podendo ser revista em toda a sua extensãõ pelo Judiciãrio. Desse modo, o Poder Judiciãrio debruçõu-se sobre os critãrios impostos pelos regulamentos, tendo o Superior Tribunal de Justiça firmado o seu entendimento no sentido de que o regulamento pode considerar, apenas, o nũmero de empregados por *estabelecimento*, sendo *ilegãtima a determinaçaõ da atividade preponderante a partir do nũmero total de empregados da empresa, que foi adotada pelos Decretos 2.173/97 e 3.048/99*¹⁸. Tal entendimento é correto, na medida em que permite

¹⁷ Advirta-se nãõ ter sido a nossa posiçaõ que prevaleceu no STF, como exposto a seguir.

¹⁸ As duas Turmas que compõem a Primeira Seçaõ vãem decidindo nesse sentido: STJ, 1ª Turma, AGRESP 508.726, 10.2003; 2ª Turma, EARESP 409.287, 05.2004. Porã, somente se considera de modo autõnomo a atividade daqueles estabelecimentos que possuam inscriçaões prõprias no CNPJ (STJ, 2ª Turma, RESP 950.344, 11.2007).

a aferição mais específica do(s) grau(s) de risco das atividades desempenhadas pela empresa e, de conseguinte, o custeio do SAT na proporção de tais graus, majorando-se (em relação à tributação com base na atividade preponderante de toda a empresa) a tributação daquelas empresas que, de modo acessório, desempenhem atividades com grau de risco superior ao de sua atividade principal e minorando-se a tributação das empresas na situação inversa.

Conquanto devam ser considerados apenas os segurados que trabalham em cada estabelecimento, devem ser levados em conta *todos* os segurados que ali trabalham: para a determinação da atividade preponderante, não se pode, *v.g.*, considerar apenas os empregados que trabalham na área de produção, sendo impositivo o cômputo, também, dos empregados que trabalham na área administrativa da empresa ou do estabelecimento. A apuração que levasse em conta apenas os empregados envolvidos na atividade produtiva da empresa importaria, via de regra, na deturpação do grau de risco das atividades desenvolvidas, tendo por consequência a ilegítima majoração da alíquota da exação¹⁹.

Estabelecida qual a atividade preponderante da empresa, deverá ser determinado o seu grau de risco, o que, em certos casos, é extremamente problemático, porquanto o grau de risco se apresenta com frequência em níveis intermediários, de difícil enquadramento, trazendo questionamentos decorrentes do que se denomina “vagueza extensional”, atinente a uma dimensão quantitativa, que, na realidade fática, se verifica de forma contínua²⁰. Quanto a esse ponto, o Decreto 3.048/99 laborou acertadamente ao conferir à empresa a responsabilidade pelo seu enquadramento (auto-enquadramento), que é efetivado mensalmente, sujeito, é claro, à revisão do INSS a qualquer tempo (art. 202, §5º) e, em caso de divergência que não for dirimida na esfera administrativa, à decisão final pelo Poder Judiciário.

¹⁹ Nessa linha: TRF4, 2ª Turma, AC 455.264, 02.2002.

²⁰ Como ocorre com “la edad, o la altura, o el número de cabellos que un hombre puede tener, y pretendemos hacer cortes en ese continuo valiéndonos de palabras o expresiones tales como ‘joven’, ‘adulto’, ‘anciano’, ‘hombre edad madura’; o ‘alto’, ‘bajo’, ‘retacón’; o ‘calvo’, ‘hirsuto’, etc” (CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lengua*. 4ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, p. 31).

Diante da acentuada indeterminação dessas expressões e da previsão do art. 22, §3º, ouviram-se vozes de inconformidade com a exação, inquinando-a de inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade ou, mais especificamente, ao princípio da tipicidade (ou da determinação conceitual). Tal incompatibilidade decorreria de o art. 22, II, veicular uma hipótese de incidência incompleta, delegando ao Executivo o poder de integrar a norma impositiva, em afronta à Constituição.

O STF, porém, não vislumbrou a ocorrência de violação ao princípio da legalidade tributária, quando, ao reconhecer a legitimidade da delegação aos decretos da “complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’”, declarou a constitucionalidade da exação. Da ementa do RE 343.446, colhe-se o seguinte excerto: “As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I”²¹. Considerou-se que as leis aludidas definiram todos os elementos necessários ao nascimento da obrigação tributária e que há situações nas quais, como ocorria na espécie, “a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição. Não há falar, em casos assim, em delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica (C.F., art. 5º, II) e da legalidade tributária (C.F., art. 150, I)”. Conforme consta no voto do Ministro Carlos Velloso, o art. 22, §3º, teria fixado os padrões, ao prever que a alteração do enquadramento das empresas para efeito da contribuição ao SAT teria por base “estatísticas de acidente do trabalho, apuradas em inspeção”.

No entanto, com esse julgado não restaram definidas todas as questões envolvendo a contribuição ao SAT. Não foi analisada a conformidade dos decretos com a Lei 8.212/91, porquanto eventual incompatibili-

²¹ STF, Pleno, RE 343.446, 03.2003.

dade caracterizaria o vício de ilegalidade, e não o de inconstitucionalidade²². Por isso, o enquadramento imposto pelos decretos em relação às atividades preponderantes das empresas nos graus de risco leve, médio e grave deverá ser analisado pelo Poder Judiciário, diante de cada caso concreto. Tal análise deverá levar em consideração as estatísticas de acidentes de trabalho (art. 22, §3º), de modo a que os conceitos jurídicos indeterminados de risco “leve”, “médio” e “grave” sejam concretizados, diversamente do que vem ocorrendo, com base em dados técnicos, devidamente mencionados nos atos administrativos correlatos²³.

Há um ponto em que o Decreto 3.248/99 incide, a nosso ver, em nítido vício de ilegalidade. O art. 22, §3º, da Lei 8.212 prevê que o MTPS poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, o enquadramento de empresas. O decreto, regulamentando a matéria, prevê que a alteração do enquadramento pode ocorrer em relação a empresas que demonstrem a melhoria das condições do trabalho; porém, condiciona a alteração do enquadramento à inexistência de débitos de contribuições perante o INSS (art. 203, §1º). Ora, se há redução do grau de risco da atividade preponderante da empresa, exsurge o direito subjetivo do contribuinte a somente recolher a contribuição à alíquota pertinente ao grau de risco de sua atividade. E o decreto, ato infralegal, não pode impor condições para a alteração da alíquota, mormente quando essas condições caracterizam meios de coerção indireta para o pagamento de tributos.

2.6 Contribuição adicional das instituições financeiras.

O art. 22, §1º, da Lei 8.212/91 estabelece uma “contribuição adicional” a cargo das instituições financeiras, nestes termos:

²² Essa delimitação do julgado constou de forma expressa na ementa do acórdão: “Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional”.

²³ Sobre o tema, vide este artigo de Eduardo de Natal, em que enfatiza a necessidade de motivação, com base em critérios técnicos, do enquadramento das empresas: NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Contribuição ao Seguro de Acidente do Trabalho – Análise da questão após o *decisum* proferido pelo STF (RE 343.446-2-SC). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 11, nº 53, p. 168-184, nov./dez. 2003.

§ 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 9.876/99)

Dita contribuição adicional configuraria, à primeira vista, o que a doutrina denomina *bis in idem*, caracterizado pela exigência, por parte do mesmo ente tributante, de duas exações idênticas. Na prática, a “contribuição adicional” representa uma mera forma de determinação da alíquota de tais entidades.

Em virtude desse adicional, as instituições financeiras contribuirão, desconsiderando-se a exação do art. 22, II, com uma alíquota de 22,5% sobre as remunerações pagas ou creditadas.

2.7 Contribuição sobre serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho.

As cooperativas de trabalho podem ser definidas como “organizações formadas por pessoas físicas, trabalhadores autônomos ou eventuais, de uma ou mais classes de profissão, reunidos para o exercício profissional em comum, com a finalidade de melhorar a condição econômica e as condições gerais de trabalho dos seus associados, em regime de autogestão democrática e de livre adesão, os quais, dispensando a intervenção de um patrão ou empresário, propõem-se a contratar e a executar obras, tarefas, trabalhos ou serviços públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns”²⁴.

²⁴ MAUAD, Marcelo. *Cooperativas de Trabalho*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 2001. p. 77.

Anteriormente, tais cooperativas estavam sujeitas à contribuição prevista no art. 1º, II, da LC 84/96, incidindo, à alíquota de 15%, sobre o “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 legitimidade dessa exação foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça²⁵.

Sem embargo, a Lei 9.876/99, que incluiu o inciso IV no artigo 22 da LCSS, impôs uma alteração extremamente polêmica: determinou que a contribuição incidisse, à alíquota de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura, em relação a serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho, sendo devida pela *empresa tomadora dos serviços, e não mais pelas cooperativas*. O escopo da cobrança sobre o valor bruto da nota fiscal seria a tributação das remunerações pagas pelas *cooperativas* aos cooperados, e não dos valores pagos às cooperativas. No plano pré-jurídico, teria se objetivado tributar as remunerações pagas pelas cooperativas à alíquota de 20%, sendo que a alíquota de 15% representa 20% de 75%, percentual que o MPAS estimou corresponder, em média, à remuneração²⁶. No plano jurídico, o que se operou foi algo completamente diverso: criou-se um novo tributo.

2.7.1 Base constitucional, hierarquia legislativa e constitucionalidade.

Como reconhecido pelo STF, a LC 84/96, revogada pela Lei 9.876/99, versava sobre matéria reservada à lei complementar, o que, em princípio, implicaria a inconstitucionalidade do novo regime, por vício de forma. Quanto a esse aspecto, há duas questões básicas a serem analisadas: se a matéria era reservada à lei complementar quando da edição da Lei 9.876/99 e se há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

²⁵ Vide, por todos, STJ, 1ª Turma, RESP 576487, 11.2003.

²⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*. 21ª ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 184.

Quando do advento da Lei 9.876/99, já havia sido editada a EC 20/98, que ampliou a competência da União para instituir contribuições destinadas à seguridade social e incidentes sobre as remunerações: na redação do art. 195, I, *a*, dada pela aludida emenda constitucional, é atribuída competência para a instituição de contribuição social incidente sobre quaisquer rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas, a ser cobrada do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada. E, quanto à reserva de lei complementar para a regulação das contribuições nominadas do art. 195, o STF considerou-a inexistente, no julgamento do RE 138.284: “As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4. 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 (C.F., art. 195, parág. 4.; C.F., art. 154, I)”²⁷. Desse modo, se a contribuição regulada pela Lei 9.876/99 encontrar assento no art. 195, I, “a”, tal diploma legal não terá regulado matéria reservada à lei complementar.

É questionável, no entanto, a possibilidade de se encontrar matriz no art. 195, I, *a*, da CF para a contribuição a cargo das empresas contratantes de cooperativas de trabalho, prevista pela Lei 9.876/99. Embora o dispositivo constitucional outorgue competência para a tributação dos “rendimentos do trabalho”, a base de cálculo da contribuição não corresponde a tais rendimentos, senão ao valor bruto da nota fiscal ou da fatura. Ademais, diversamente do que ocorria sob a égide da LC 84/96, a contribuição não é devida pela cooperativa, mas pela empresa tomadora dos serviços. Vale destacar, quanto a esse aspecto, que a exação do art. 22, IV, da Lei 8.212/91 (criada pela Lei 9.876/99), diverge substancialmente da prevista no art. 31 (criada pela Lei 9.711/98), por não se autorizar a compensação ou repetição de eventual excesso na retenção (que há no art. 31, §§1º e 2º), evidenciando não se tratar de mera técnica de arrecadação, mas, de fato, de nova exação. Portanto, a

²⁷ STF, Pleno, RE 138.284, 07.1992.

exação não encontra embasamento no art. 195, I, *a*, da CF e, por tal razão, não poderia ter sido instituída por lei ordinária²⁸.

Porém, caso fosse reconhecido que a contribuição criada pela Lei 9.876/99 encontra sua matriz no art. 195, I, *a*, da Constituição, sua constitucionalidade haveria de ser pronunciada, por ter modificado lei com *status* de lei ordinária. Conquanto a lei complementar que versa sobre matéria de lei ordinária seja válida, possui *status* jurídico de lei ordinária, razão pela qual poderá ser ab-rogada ou derogada por tal instrumento legislativo, como bem exposto por José Souto Maior Borges: “Se a lei complementar invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto lei ordinária federal. Sobre esse ponto não há discrepância doutrinária. A lei complementar fora do seu campo específico, cujos limites estão fixados na Constituição, é simples lei ordinária [...] Contudo, se não ultrapassar a esfera de atribuições da União, o ato legislativo será existente, válido e eficaz. Só que não estará submetido ao regime jurídico da lei complementar – inclusive quanto à relativa rigidez – mas ao da lei ordinária, podendo conseqüentemente ser revogada por esta”²⁹. Isso decorre do fato de que, para uma lei possuir o *status* jurídico atinente à lei complementar, é imprescindível sê-lo tanto sob o aspecto formal, como sob o material. Em outros termos: somente é complementar, no sentido técnico, a lei que disponha sobre matéria reservada à lei complementar (pressuposto material) e observe o

²⁸ Cf. estes artigos: TAVARES, Alexandre Macedo. Lei nº 9.876/99: a desoneração tributária das cooperativas de trabalho e a subsequente criação de nova contribuição para as empresas tomadoras de serviço e suas injuricidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 64, p. 31-33, jan. 2001; SANTOS, João Marcelo Máximo Ricardo dos. A nova contribuição previdenciária incidente sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, instituída pela lei nº 9.876/99. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 64, p.105-13, jan. 2001. No sentido da constitucionalidade formal da Lei 9.876/99, vide: MELLO, Carlos André Ribas de. A contribuição social a cargo dos contratantes de cooperativas de trabalho e sua compatibilidade com a Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 80, p. 24-33, maio. 2002

²⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1975. p. 26.

quorum especial (pressuposto formal)³⁰. Portanto, a lei que, inobstante tenha sido aprovada com o nome de “Lei Complementar” e com o *quorum* de maioria absoluta, não disponha sobre matéria reservada à lei complementar carecerá do pressuposto material para desfrutar do *status* jurídico dessa espécie normativa. Não será, efetivamente, lei complementar: terá *status* de lei ordinária e, como tal, por lei ordinária poderá ser alterada. Essa posição é remansosa no STF³¹.

2.7.2 Majoração de alíquotas para o custeio da aposentadoria especial.

Já se expôs que a contribuição em comento incide, à alíquota de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura. No entanto, em certos casos a alíquota será majorada: se a atividade exercida pelos cooperados permitir a concessão de aposentadoria especial em 15, 20 ou 25 anos, será devida uma “contribuição adicional”, que também incide so-

³⁰ Nessa linha, é válida a referência à lição de Paulo de Barros Carvalho: “Nada obstante, o direito que entre nós vigora erigiu conceito de lei complementar que nos interessa conhecer por tratar-se de noção jurídico-positiva: lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional [...] Desse conceito jurídico-positivo, sobressaem dois traços identificadores: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e b) o quorum especial do art. 60 (CF). Ao primeiro, denominamos pressuposto material ou ontológico. Ao segundo, requisito formal. Daí o afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal” (CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 205).

³¹ Como expôs o Ministro Moreira Alves ao apreciar a ADC 1, a LC 70/91, que instituiu a COFINS, possuía *status* de lei ordinária, por não versar sobre matéria reservada à lei complementar: “Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por lei ordinária [...] A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a Constituição atual não alterou esse sistema -, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária” (STF, Pleno, ADC 1, 12.1993).

bre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, de 9%, 7% ou 5%, respectivamente (art. 1º, §1º, da Lei 10.666/03)³². Visto que a destinação dessa “contribuição adicional” não tem qualquer especificidade, trata-se de mera majoração de alíquota.

Enfim, se a atividade exercida permitir a concessão de aposentadoria especial, a contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura e destinada à seguridade social não será calculada com base na alíquota de 15%, senão nas de 24%, 22% ou de 20%.

Com essa majoração da alíquota, pretende-se fornecer recursos à seguridade social para custear o benefício concedido pelo art. 1º, *caput*, da Lei 10.666/03, qual seja: a aposentadoria especial dos cooperados filiados a cooperativas de trabalho. Situação análoga ocorre com as cooperativas de produção (art. 1º, *caput* e §2º, da Lei 10.666/03), cuja contribuição também incide sobre as remunerações.

2.8 Contribuições substitutivas.

A LCSS veio a instituir contribuições sobre a *receita em substituição das patronais incidentes sobre os rendimentos do trabalho* (mais especificamente, as contribuições do art. 22, I e II). Criou, assim, contribuições sobre a receita: a) das entidades futebolísticas (art. 22, §§ 6º a 11); b) das agroindústrias (art. 22A); c) do empregador rural pessoa física (art. 25); e d) do consórcio simplificado de produtores rurais (arts. 22B e 25A).

³² “Art. 1º As disposições legais sobre aposentadoria especial do segurado filiado ao Regime Geral de Previdência Social aplicam-se, também, ao cooperado filiado à cooperativa de trabalho e de produção que trabalha sujeito a condições especiais que prejudiquem a sua saúde ou a sua integridade física. § 1º Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente”.

2.8.1 Inconstitucionalidade.

Analisando a base de incidência dessas contribuições, conclui-se, facilmente, que são incompatíveis com a competência outorgada pelo art. 195, I, *a*, da CF (utilizada pelas contribuições que substituem, a saber, aquelas previstas no art. 22, I e II), porquanto esse dispositivo somente autoriza a instituição de contribuições sobre os “rendimentos do trabalho pagos ou creditados [...] à pessoa física”. Pela ausência de suporte na Lei Maior, tais exações revelam-se *inconstitucionais*.

Mesmo após o advento da EC 20/98, que outorgou à União competência para criar contribuição de seguridade sobre a “receita” (art. 195, I, *b*), a instituição das contribuições referidas seria inconstitucional, por implicar superposição com a COFINS, o que é vedado pelo art. 195, §4º, da CF. Cabe expor, com detença, as premissas dessa assertiva.

O preceito do art. 195, §4º, da CF, que consagra a competência residual da União para instituir contribuições de seguridade, impõe o respeito ao preconizado no art. 154, I, atinente à competência residual da União para a criação de impostos³³. Desse modo, somente poderão ser instituídas novas contribuições destinadas à seguridade social se forem respeitados os seguintes requisitos: (1) inserção no ordenamento jurídico-positivo por lei complementar, o que torna inválidas as novas contribuições instituídas por leis ordinárias; (2) não-cumulatividade, o que evidencia a impossibilidade de serem criadas contribuições plurifásicas que incidam “em cascata”, ou seja, sem o creditamento do montante do tributo devido nas operações anteriores, para fins de abatimento do *quantum* devido na operação subsequente; e (3) diversidade de hipótese de incidência (fato gerador) e base de cálculo perante as exações já previstas na Constituição³⁴.

³³ Eis o teor desses preceitos: “§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I” (art. 195); “A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição” (art. 154).

³⁴ Excetua-se a possibilidade, admitida pelo STF, da criação de novas contribuições por emenda à Constituição, hipótese em que, de acordo com a sua jurisprudência, não é necessária a observância dos requisitos do art. 154, I, da CF. Foi o que ocorreu, v.g., com a CPMF (criada pela EC 12/96 e sucessivamente prorrogada, até sua recente extinção).

O terceiro requisito foi o que mais gerou polêmicas, porquanto dá margem a interpretações divergentes. O art. 195, §4º, que versa sobre contribuições, remete ao art. 154, I, da CF, o qual impede a criação de novos “impostos” que tenham hipótese de incidência e base de cálculo próprias dos *impostos* discriminados na Constituição. Colocou-se, então, este questionamento: o art. 195, §4º, da CF impede a criação de novas contribuições que tenham hipótese de incidência e base de cálculo próprias dos impostos ou das contribuições de seguridade social discriminadas na Constituição?

Pretendeu-se fazer prevalecer, no STF, a primeira possibilidade interpretativa, mais apegada à letra da Constituição, segundo a qual seria obstada a criação de novas contribuições de seguridade social com hipótese de incidência e base de cálculo próprias dos *impostos* discriminados na Constituição. A identidade que existiria seria entre a CSLL e o Imposto de Renda e, como se sustentou, teria por consequência a inconstitucionalidade da contribuição. O Pretório Excelso, no entanto, rechaçou tal tese, com base nestas premissas: a) a CSLL não é uma contribuição criada com base na competência residual da União, como constou nos votos do Relator, Ministro Moreira Alves, e do Ministro Sepúlveda Pertence; e b) o art. 195, §4º, da Constituição somente veda a criação de novas contribuições sobre os fatos jurídicos já reservados às *contribuições* de seguridade discriminadas na Constituição, tendo em vista que “não há, na Constituição, nenhuma norma que vede a incidência dupla de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador, nem que proíba tenham os dois tributos a mesma base de cálculo”, como exposto no voto do Ministro Ilmar Galvão. Neste voto, foi externado de forma clara esse entendimento:

O que veda a Carta, no art. 154, I, é a instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. E o que veda o art. 195, parágrafo 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fim de seguridade social, venham a ser instituídas sobre os fenômenos econômicos descritos nos incs. I, II e III do *caput*, que servem de fato gerador à contribuição sob exame³⁵.

³⁵ STF, Pleno, RE 146.733, 6.1992.

A questão foi levada novamente à apreciação do STF quando se impugnou a constitucionalidade da LC 84/96, que, após ter sido declarada inconstitucional a contribuição sobre as remunerações pagas aos empresários, autônomos e avulsos criada pelas Leis 7.787/89 e 8.212/91³⁶, instituiu-a por lei complementar, no exercício da competência residual outorgada pelo art. 195, §4º, da CF. Alegava-se a identidade de base de cálculo com a do Imposto sobre a Renda, o que a tornaria inconstitucional, por inobservância dos requisitos exigidos pelo art. 154, I. Tal alegação foi afastada pelo Pretório Excelso, que repisou o posicionamento supraexposto, como se vê no voto do Relator, Ministro Carlos Velloso: “quando o § 4º, do art. 195, da C.F., 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 C.F., não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes”³⁷.

Enfim, a Constituição, de acordo com a jurisprudência do STF, não obsta que novas contribuições sociais sejam criadas sobre os signos de capacidade contributiva indicados nos arts. 153, 155 e 156, mas sobre os discriminados no art. 195, incisos I, II, III, IV e parágrafo oitavo.

Por tal razão, é inviável que novas contribuições sociais de seguridade sejam exigidas: a) do empregador, da empresa ou da entidade que lhe for equiparada: a-1) sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoas físicas que lhe prestem serviços (art. 195, I, a); a-2) sobre a receita ou a faturamento (art. 195, I, b); e a-3) sobre o lucro (art. 195, I, c); b) dos segurados da previdência social (art. 195, II); c) dos administradores de concursos de prognósticos, sobre a receita decorrente de sua exploração (art. 195, III); d) do importador de bens ou serviços (art. 195, IV), salvo se for exercida a competência do art. 149, §2º, II, da CF; e e) do segurado especial, sobre o resultado da comercialização da sua produção (art. 195, §8º).

³⁶ Sobre a questão, vide pág. 6 e ss.

³⁷ STF, Pleno, RE 228.321, 10.1998.

Faculta-se, apenas, a substituição da contribuição incidente sobre os rendimentos do trabalho pela que onera a receita ou o faturamento, desde que seja não-cumulativa, como previsto no art. 195, §§ 12 e 13, incluídos pela EC 42/03. Porém, antes do advento, em 19.12.03, da EC 42, tal substituição não era facultada, revelando-se incompatível com os ditames da Constituição de 1988, que vedava a superposição de contribuições sobre o faturamento e/ou a receita.

De tais colocações, deflui facilmente a ilação de que as contribuições que a LCSS veio a instituir sobre a receita em substituição das patronais incidentes sobre os rendimentos do trabalho (mais especificamente, as contribuições do art. 22, I e II) são inconstitucionais, por violarem o art. 195, §4º, da Carta Política.

Sendo inconstitucionais essas contribuições substitutivas das do art. 22, I e II, as entidades futebolísticas, as agroindústrias, os empregadores rurais pessoa física e o consórcio simplificado de produtores rurais devem contribuir de acordo com a regra geral válida, ou seja, de acordo com o art. 22, I e II. Note-se que as leis inconstitucionais não são convalidadas pelo advento de emenda constitucional com a qual sejam compatíveis e tampouco possuem força jurídica para derogar ou ab-rogar a legislação que lhes precedeu.

A despeito de tais contribuições serem inconstitucionais, é válido analisar o regramento que a Lei 8.212/91 lhes deu, ante a ausência de pronunciamento específico do STF acerca da questão.

2.8.2 Contribuição das entidades futebolísticas.

Como referido, a LCSS estabelece, nos §§ 6º a 11 do art. 22, um regime específico para a entidade futebolística ou, mais especificamente, para a associação desportiva que mantém “equipe de futebol profissional e atividade econômica organizada para a produção e circulação de bens e serviços e que se organize regularmente, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil” (§11, na redação dada pela Lei 11.345/06), isto é, sob a forma de sociedade em nome coletivo, em comandita simples, em comandita por ações, limitada ou anônima.

Tal entidade não está sujeita às contribuições dos incisos I e II do art. 22, senão a uma contribuição específica, incidente sobre a receita bruta. A substituição não se opera apenas em relação aos jogadores, mas a todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos que receberem remunerações da associação. Esta contribuição, porém, não substitui as demais do art. 22, quais sejam: a contribuição sobre as remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais (art. 22, III) e a incidente sobre eventuais serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, a qual incide, à alíquota de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura (art. 22, IV).

A contribuição incide sobre a “receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos” (§6º), desde que decorram de “atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol” (§11-A, incluído pela Lei 11.505/07). O *quantum* da obrigação é determinado pela aplicação da alíquota de 5% sobre a receita bruta suprarreferida.

Não é a associação desportiva que a recolhe: a contribuição deve ser descontada e recolhida pela entidade promotora do espetáculo, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento (§7º), ou pela entidade que efetivar os pagamentos a título de patrocínio, licenciamento, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, até o dia dez do mês seguinte ao da competência (art. 22, §9º, *c/c* o art. 30, I, *b*, na redação da Lei 11.488/07). À associação desportiva incumbe apenas informar à entidade promotora do espetáculo as receitas auferidas, devidamente discriminadas (art. 22, §8º).

2.8.3 Contribuição das agroindústrias.

Por força da Lei 10.256/01, as agroindústrias – empresas que desenvolvem atividades agrícolas e industriais – não estão sujeitas às contribuições sobre a remuneração dos incisos I e II do art. 22, mas a contribuições específicas, incidentes sobre a receita bruta. Continuam sendo obrigadas pelo pagamento das contribuições dos incisos III e IV deste artigo, inci-

dentos, respectivamente, sobre as remunerações pagas ou creditadas a contribuintes individuais e sobre os valores relativos à prestação de serviços por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

2.8.3.1 Regime da Lei 8.870/94.

Já havia sido instituído um regime específico para as agroindústrias, que foi tido por inconstitucional. A Lei 8.870/94 substituiu as contribuições do art. 22 da LCSS, em relação à parte agrícola da atividade das agroindústrias, por duas contribuições incidentes sobre o “valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado” (art. 25, §2º, da Lei 8.870/94): uma destinada à seguridade social, à alíquota de 2,5%; e outra destinada especificamente ao “financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho”, à alíquota de 0,1% (art. 25, I e II, da Lei 8.870/94)³⁸. Não havia, porém, autorização constitucional para se utilizar essa base de cálculo, o que levou o STF a declarar a inconstitucionalidade do art. 25, §2º, da Lei 8.870/94, como se lê na ementa da ADI 1.103:

O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior³⁹⁻⁴⁰.

³⁸ Em relação à parte industrial de suas atividades, eram devidas as contribuições do art. 25, I e II, da Lei 8.870/94, incidentes sobre a “receita bruta proveniente da comercialização de sua produção”.

³⁹ Segue: “3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria” (STF, Pleno, ADI 1.103, 12.1996). No caso, o relator original, Ministro Néri da Silveira, foi vencido, com a sua tese de que o valor estimado da produção agrícola própria equivaleria à receita bruta decorrente da produção rural. Prevaleceu o entendimento do Ministro Maurício Corrêa, no sentido de que: “A fonte de arrecadação prevista no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal não pode ser confun-

Declarada a ilegitimidade de tal preceito, deve ser aplicada a sistemática da legislação pretérita (ou seja, do art. 22 da LCSS, que impõe a contribuição sobre as remunerações pagas), tendo em vista que os atos normativos inconstitucionais são, em princípio, nulos *ab initio*, carecendo de força jurídica para inovar no ordenamento. Descabe, pois, considerar que possa uma lei inconstitucional produzir efeito revogatório perante as leis que lhe antecederam, haja vista não gerar efeitos válidos na ordem jurídica. Via de consequência, os atos normativos primários que seriam revogados por uma lei inconstitucional remanescem íntegros no ordenamento jurídico: continuam a incidir sobre os fatos jurígenos, sem sofrer qualquer interferência da norma incompatível com a Constituição criada posteriormente. Tal solução deve ser aplicada também aos casos em que a declaração de inconstitucionalidade tenha apenas efeitos *ex nunc*, porquanto, nesta hipótese, a vigência da norma é anômala, não surtindo todos os efeitos de um ato compatível com a Constituição, tais como a revogação da legislação preexistente à sua promulgação⁴¹.

Ocorre que, para determinadas empresas, o recolhimento com base no valor estimado da produção agrícola própria era mais favorável do que o baseado nas remunerações, gerando, por consequência, pagamentos a menor, que deram ensejo a autuações procedidas pelo INSS. Desse modo, certas empresas que confiaram na presunção de constitucionalidade da Lei 8.870/94 viram-se obrigadas a arcar com o ônus da diferença, sem poder repassá-lo ao adquirente, como poderiam ter feito caso sempre tivessem contribuído com base no art. 22 da LCSS. Considerando-se tal contexto, já se decidiu pela necessidade da atribuição, no caso, de efeitos *ex nunc* à decisão do STF⁴².

dida com o valor estimado da produção agrícola própria a que se refere a norma contida no artigo 25, que cuida de faturamento. Ademais, não se obedeceu o iter estabelecido no § 4º do mencionado dispositivo constitucional”.

⁴⁰ O art. 25, §2º, da Lei 8.870/94, mesmo tendo sido excluído do ordenamento jurídico pela decisão do STF, foi revogado de modo expresso pela Lei 10.256/01.

⁴¹ Esse é o entendimento prevalente no Supremo Tribunal Federal. Vide: STF, Pleno, ADI 652, 04.1992. E, no STJ, acabou por firmar-se, após certos vacilos, também para o caso em análise. Cfr., por todos: STJ, 1ª Seção, ERESP 645.155, 4.2006.

⁴² Vide: TRF4, 2ª Turma, AC 2002.04.01.043991-0, 12.2002.

Esse entendimento restou positivado. A Lei 10.736/03 concedeu remissão dos débitos relativos aos recolhimentos efetivados com base na Lei 8.870/94, no período compreendido entre a data da sua publicação e a data da declaração da sua inconstitucionalidade, abrangendo até os créditos já em fase de execução fiscal. Permitiu expressamente, ademais, a revisão dos parcelamentos que abrangiam os créditos extintos pela remissão⁴³.

2.8.3.2 Contribuintes.

Há, no *caput* do art. 22A da LCSS, uma definição de agroindústria, nos seguintes moldes: “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”. Por força dessa definição, apenas a pessoa jurídica produtora rural está sujeita ao regime especial de tributação, uma vez que a produção industrializada deverá ser sua, mesmo que não o seja de forma exclusiva. Destarte, é imprescindível que as agroindústrias desempenhem, como a própria denominação indica, atividades agrícolas e industriais. As indústrias rurais não estão abrangidas pelo regime de tributação determinado pelo artigo em comento, do mesmo modo que as empresas dedicadas de forma exclusiva ao agrocomércio, as quais não desempenham atividade rural e tampouco industrial.

⁴³ “Art. 1º Ficam extintos os créditos previdenciários, constituídos ou não, inscritos ou não em dívidas ativas, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, contra as pessoas jurídicas que se dediquem à produção agroindustrial em decorrência da diferença entre a contribuição instituída pelo § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, e a contribuição a que se refere o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em razão dos fatos geradores ocorridos entre a data de publicação daquela Lei e a da declaração de sua inconstitucionalidade.

[...]

§ 3º Será revisto, a pedido da pessoa jurídica interessada, o parcelamento de débito em vigor, inclusive os objeto de Refis, cujo acordo celebrado contenha crédito resultante daquela diferença, para dele ser excluído o valor do saldo remanescente extinto por esta Lei”.

Não pressupõe o art. 22A a exclusividade das atividades de produção rural e de industrialização, sujeitando a agroindústria à contribuição sobre a receita bruta mesmo que haja prestação de serviços a terceiros, situação na qual tais operações estarão excluídas da contribuição do art. 22A (§2º), sendo tributadas na forma do art. 22. A LCSS silencia a respeito da atividade de comercialização urbana, mas a generalidade de sua previsão leva à conclusão de que o art. 22A também alcança as agroindústrias que desempenham concomitantemente atividade urbana.

Não estão sujeitas à contribuição sobre a receita bruta as sociedades cooperativas, as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura (art. 22A, §4º) – que se dedicam, respectivamente, à criação de peixes, crustáceos, porcos e aves e à industrialização dos seus elementos e dos seus derivados - e as empresas que se dediquem apenas ao “florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica” (art. 22A, §6º) e que, se comercializarem resíduos vegetais ou sobras da produção, auferam receita bruta decorrente desta comercialização de menos de 1% da receita bruta da comercialização da produção (art. 22A, §7º).

Existem, ainda, delimitações da sua base de cálculo, que serão expostas a seguir.

2.8.3.3 Base de cálculo.

Apenas as receitas decorrentes da comercialização da produção estão sujeitas à exação. Logo, resta excluída do seu âmbito a receita bruta decorrente de aplicações financeiras, doações, alienações de imóveis, prestação de serviços, etc.

Quanto às operações relativas à prestação de serviços, a lei prevê de forma expressa que não são reguladas pelo art. 22A, mas pelo art. 22 (art. 22A, §2º). Esse dispositivo não leva apenas à exclusão das receitas da prestação de serviços a terceiros da incidência da contribuição, mas à sujeição de tais operações às contribuições do art. 22. Sua prescrição foi

necessária para que ocorresse tal sujeição, pois, se não houvesse qualquer disposição nesse sentido, as operações de prestação de serviços a terceiros restariam desoneradas.

Por isso, as agroindústrias que prestam serviços a terceiros estão sujeitas tanto às contribuições sobre as remunerações do art. 22, I e II, como às contribuições sobre a receita bruta, o que impõe a obrigação, prevista no regulamento, da elaboração de folha de salários e registros contábeis distintos (art. 201-A, §2º, do Decreto 3.048/99, incluído pelo Decreto 4.032/01). Assim, a receita bruta da prestação de serviços a terceiros não sofre a incidência das contribuições do art. 22A; contudo, as remunerações correspondentes são tributadas pelas contribuições do art. 22, I e II.

2.8.3.4 Destinações, alíquotas e contribuições.

Há três alíquotas e três destinações, que caracterizam contribuições específicas: a destinada à seguridade social, com a alíquota de 2,5%, que corresponde à contribuição do art. 22, I (art. 22A, I); a afetada ao SAT ou, mais especificamente, ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios “concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade”, com a alíquota de 0,1%, que corresponde à contribuição do art. 22, II (art. 22A, II); e a destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), com a alíquota de 0,25% (art. 22A, §5º), que substitui a contribuição ao SENAR prevista no art. 3º, I, da Lei 8.315/91.

Enfim, as agroindústrias regidas pelo art. 22A não se sujeitam, via de regra, às contribuições sobre as remunerações do art. 22, I e II, e tampouco à contribuição ao SENAR prevista pela Lei 8.315/91, senão a contribuições sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, com alíquotas de 2,5%, 0,1% e 0,25%, o que totaliza o percentual de 2,85%. A única exceção diz respeito às operações de prestação de serviços a terceiros, que sofrem a incidência das contribuições do art. 22, I e II.

2.8.3.5 Contribuições ao SENAR.

Cabe reiterar que, embora as agroindústrias não estejam sujeitas à contribuição ao SENAR da Lei 8.315/91, devem pagar a contribuição ao SENAR do art. 22, §5º, da LCSS. Tais exações não se confundem: a regida pela LCSS incide, à alíquota de 0,25%, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, enquanto a regida pela Lei 8.315/91 incide, à alíquota de 2,5%, sobre a remuneração paga aos empregados.

As contribuições ao SENAR caracterizam-se como contribuições de interesse de categoria econômica, encontrando embasamento no art. 149, *caput*, da Constituição Federal. Não tendo assento na competência residual do art. 195, §4º, e tampouco nas competências nominadas dos incisos I e II do art. 195, prescindem da instituição por lei complementar e da subsunção às hipóteses destes incisos.

2.8.4 Contribuição do empregador rural pessoa física.

A contribuição do empregador rural pessoa física é regulada pelo art. 25 da Lei 8.212/91. Na realidade, há *duas* contribuições, sendo que ambas incidem sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. A contribuição destinada à seguridade social é devida à alíquota de 2% (art. 25, I); e a afetada especificamente ao financiamento das prestações por acidente de trabalho, à alíquota de 0,1% (art. 25, II).

Tais exações são cobradas em substituição às do art. 22, I e II, mas não substituem a contribuição do art. 21 (dos segurados contribuinte individual e facultativo), que é obrigatória para o empregador rural pessoa física (art. 25, §2º). Tampouco substituem as do art. 22, III e IV. Desse modo, verifica-se uma duplicidade de contribuições exigidas do empregador rural pessoa física: este sujeita-se, como os demais contribuintes individuais e os facultativos, à do art. 21 (20% sobre o salário-de-contribuição) e, além disso, à contribuição sobre a comercialização da sua produção, sem contar com as contribuições do art. 22, III e IV. No entanto, há de se ter em mente que, como já exposto, o empregador rural pessoa física recolhe a contribuição do art. 25 na qualidade de empregador e a do art. 21 na de segurado.

2.8.4.1 Fatos tributados.

Sendo tributada a receita bruta *decorrente* da comercialização da produção, a comercialização deve *preceder* a incidência da norma impositiva: o recebimento de valores que lhe anteceder, como ocorre no adiantamento de recursos para a produção rural, não é tributável.

Pela expressão “comercialização” deve-se entender a transferência da propriedade por negócio jurídico de cunho mercantil, nos moldes do Direito Privado. Por conseguinte, a translação física da produção rural que não importe em transferência da propriedade não caracteriza o fato imponible da exação. À incidência da contribuição em comento é imprescindível que haja efetivamente ato mercantil, com mudança da titularidade jurídica. Por exemplo, o simples envio (ou retorno) de animais para processo de engorda não rende ensejo à cobrança da exação⁴⁴.

2.8.4.2 Base de cálculo.

Já expusemos que a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. Pois bem, os §§ 3º e 4º do art. 25 da LCSS especificam-na, prevendo que: a produção é integrada pelos produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos rudimentares de beneficiamento ou industrialização, e pelos subprodutos e resíduos desses processos (§3º), mas não pela produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, pelo produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaias em pesquisas científicas e tampouco pela produção de pessoa que se dedique ao comércio de sementes e mudas, com as restrições previstas (§4º).

Incidindo a contribuição sobre tal materialidade, é evidente que o valor do *frete* da produção, quando não estiver incorporado ao preço dos produtos, não integrará a sua base de cálculo. Pouco importa que, como defende o INSS, o valor do frete seja considerado pela empresa adquirente como custo, porquanto a base de cálculo da contribuição (receita bruta) diz respeito ao alienante, e não ao adquirente.

⁴⁴ STJ, 1ª Turma, RESP 489.156, 09.2003.

2.8.5 Contribuição do consórcio simplificado de produtores rurais.

O consórcio simplificado de produtores rurais que observar os requisitos do art. 25A da LCSS, incluído pela Lei 10.256/01, terá o mesmo tratamento tributário do empregador rural pessoa física. Tem a seguinte redação o preceito mencionado:

Art. 25A. Equipara-se ao empregador rural pessoa física o consórcio simplificado de produtores rurais, formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores para prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes, mediante documento registrado em cartório de títulos e documentos.

Em outros termos, o consórcio deverá pagar as contribuições do art. 25, em substituição às do art. 22, I e II, e cada produtor rural integrante haverá de arcar com a contribuição do art. 21.

A despeito de o consórcio dever outorgar a um dos produtores rurais pessoas físicas poderes para “contratar, gerir e demitir trabalhadores para a prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes”, mesmo os integrantes que não administram o consórcio são responsáveis solidários pelas obrigações previdenciárias (art. 25A, §3º).

3 CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR DOMÉSTICO

O empregador doméstico é definido pela LCSS como a “pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico” (art. 15, II). É essencial à definição, tanto do empregado doméstico quanto do seu empregador, a ausência de fins lucrativos, por parte deste, na atividade desempenhada pelo empregado. Trata-se de uma atividade realizada no âmbito residencial, sem qualquer conotação empresarial.

Caso o trabalho seja prestado fora do âmbito residencial, em atividade empresarial, restarão descaracterizados empregado e empregador como domésticos, recebendo este o tratamento geral outorgado às empresas (art. 22 da LCSS) e aquele, o estabelecido para o segurado empregado (art. 20 da LCSS c/c o seu art. 28, II).

A previsão da figura do empregador doméstico tem uma razão de ser, a sua sujeição a uma contribuição própria, estabelecida em 12% do salário-de-contribuição do empregado doméstico (art. 24 da LCSS). Esse salário-de-contribuição consiste na “remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social” (art. 28, II, do mesmo diploma legal) e está sujeito a limites mínimo e máximo, como expomos a seguir⁴⁵.

O empregador deve recolher a sua contribuição até o dia 15 do mês seguinte ao da competência. No mesmo prazo, também deverá recolher, na qualidade de responsável, a contribuição do empregado, descontada da sua remuneração mensal, nos termos do art. 30, V, da Lei 8.212/91.

4 CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS

As contribuições dos segurados do Regime Geral de Previdência Social não se confundem com as ditas patronais. Estas são devidas pelas empresas para as quais os segurados trabalham, e não por esses, sendo irrelevante o fato de incidirem sobre as remunerações pagas aos empregados, pois a base de cálculo não indica necessariamente o sujeito passivo. Já aquelas, as contribuições dos segurados, são devidas por esses, e não pelas empresas, ainda que se imponha às empresas o encargo de reter tais contribuições e repassá-las ao Fisco.

4.1 Regime constitucional.

4.1.1 Fundamento constitucional.

O fundamento constitucional das contribuições dos segurados não é o inciso I do art. 195, senão o inciso II, redigido nestes termos:

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:

⁴⁵ Vide página 34e ss.

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 (Redação dada pela EC 20/98)

Antes do advento da EC 20/98, a contribuição do art. 195, II, qualificava-se como de seguridade social, por não ter afetação específica dentro da seguridade. Dita emenda convolou a sua natureza tributária específica, ao afetar os seus recursos exclusivamente ao pagamento dos benefícios do Regime Geral de Previdência (art. 167, XI, da CF, na redação dada pela EC 20/98). A contribuição do inciso II do art. 195 tornou-se, pois, uma contribuição *previdenciária*, a exemplo do que se verificou com a do inciso I, *a*.

4.1.2 Os possíveis sujeitos passivos.

Em sua redação original, a Constituição somente autorizava a cobrança de contribuição “dos trabalhadores”. Não permitia que outros segurados da previdência social fossem sujeitos ao pagamento da exação.

Essa competência foi alargada pela EC 20/98, que incluiu como possíveis sujeitos passivos da contribuição, ao lado do “trabalhador”, os “demais segurados da previdência social”. Dentre os “demais segurados”, porém, não se enquadram o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, vez que estão sujeitos a uma contribuição específica, incidente sobre o resultado da comercialização da produção, como previsto no art. 195, §8º, da CF.

Com a ampliação do universo dos possíveis sujeitos passivos, permitiu-se que o legislador sujeite ao pagamento de contribuições previdenciárias não apenas os trabalhadores, mas também outros segurados obrigatórios. Portanto, ao eleger novos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social, o legislador os sujeitará ao pagamento da correspondente contribuição previdenciária.

A razão dessa modificação implementada pela EC 20/98 é facilmente compreensível, à luz do precedente concernente à *tributação dos agentes políticos*.

À semelhança do que ocorreu com a extrapolação da competência do art. 195, I, ao ser instituída contribuição de seguridade sobre os valores pagos a autônomos, avulsos e administradores, quando a Constituição somente outorgava competência para a tributação dos valores pagos a empregados, foram sujeitos os agentes políticos, que não são trabalhadores na acepção do Direito do Trabalho, ao pagamento de contribuição à seguridade social.

Essa sujeição foi imposta pela Lei 9.506/97, que extinguiu o Instituto de Previdência dos Congressistas (IPC) e acrescentou a alínea *h* ao art. 12, I, da Lei 8.212/91, tornando segurado obrigatório da Previdência Social, na qualidade de empregado, “o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”. Consequentemente, sujeitou-o ao pagamento da contribuição do segurado empregado, prevista em seu art. 20.

O STF, em acórdão relatado pelo Ministro Carlos Velloso, firmou o entendimento de que o “trabalhador” aludido pelo inciso II do art. 195 é aquele que presta “serviço a entidade de direito privado ou mesmo entidade de direito público, desde que abrangido pelo regime celetista”. Trabalhador, em outras palavras, é o trabalhador celetista, o empregado do Direito do Trabalho. E o exercente de mandato eletivo não é trabalhador celetista, mas agente político, evidenciando que o legislador “inovou sobremaneira: fez do agente político o trabalhador indicado no inc. II do art. 195 da Constituição”. Com isso, incidiu em evidente afronta à Constituição, que foi declarada nesse julgamento⁴⁶.

Diante da ampliação da competência impositiva procedida pela EC 20/98, foi editada a Lei 10.887/04, que veio instituir a contribuição a cargo dos detentores de mandato eletivo nos mesmos moldes da Lei 9.506/97, mas, agora, com suporte constitucional. Para tanto, acrescentou ao art. 12, I, da Lei 8.212/91 a alínea *j*, com redação idêntica à da alínea *h*. Consequentemente, criou-se a esdrúxula situação da convivência no texto da Lei 8.212/91 de dois preceitos com redação idêntica: a inconstitucio-

⁴⁶ STF, Pleno, RE 351.717, 10.2003.

nal alínea *h* e a legítima alínea *j*. Melhor teria sido a Lei 10.887/04 manter o preceito na alínea *h*, tendo em vista que a sua redação anterior carece de valia jurídica.

4.1.3 Base de cálculo possível.

O inciso II do art. 195 não indica de forma expressa as manifestações de capacidade contributiva que podem se sujeitar à tributação, limitando-se a indicar os sujeitos passivos: o trabalhador e os demais segurados da previdência social.

Tal fato, contudo, não pode levar à ilação de que o legislador é livre para instituir a contribuição sobre qualquer manifestação de capacidade contributiva, dado que a Constituição delimita, de forma *tácita*, a materialidade possível da contribuição a cargo dos segurados da previdência. Efetivamente, ao levar em consideração as qualidades de trabalhador e de segurado para fins de determinação da possível sujeição passiva, a Constituição restringe implicitamente a tributação à manifestação de capacidade contributiva ligada, de forma direta, a tais qualidades: somente poderá ser cobrada contribuição que incida sobre a remuneração decorrente do trabalho do trabalhador ou das atividades desempenhadas pelos segurados que não se qualifiquem como trabalhadores. Caso não haja desempenho de atividade remunerada, não será viável exigir o pagamento de contribuições de natureza tributária. O cidadão contribuirá, se quiser, na qualidade de contribuinte facultativo.

A base de cálculo possível, de conseguinte, é a *remuneração* auferida pelo segurado do Regime Geral em decorrência do desempenho de sua atividade profissional, assertiva corroborada pelo preceito do art. 201, §11, da CF, que impõe a incorporação dos ganhos habituais do empregado ao salário “para efeito de contribuição previdenciária”, deixando claro que a remuneração é a base de cálculo autorizada pelo constituinte para a exigência da contribuição a cargo dos segurados da previdência. Portanto, o legislador pode eleger, como base de cálculo, uma dimensão específica da remuneração, mas nunca manifestações de capacidade contributiva que não se qualifiquem como tal. Por exemplo, valores auferidos pelo segurado em aplicações financeiras, obviamente, não

poderão integrar a base de cálculo da contribuição. Tampouco poderão integrá-la as verbas de cunho indenizatório recebidas pelo segurado, como o auxílio-creche⁴⁷.

4.1.4 Imunidade das aposentadorias e das pensões do Regime Geral.

A despeito de a EC 20/98 ter alargado o rol dos possíveis sujeitos passivos da contribuição do art. 195, II, também veiculou uma regra de incompetência, ao consagrar a imunidade dos aposentados e pensionistas do Regime Geral de Previdência Social. Consagrou-a ao prever que não incidirá “contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”.

Os proventos de aposentadoria e as pensões do Regime Geral de Previdência Social, portanto, são *imunes* à incidência de contribuições previdenciárias. Também são imunes à incidência de contribuições os proventos de aposentadoria e as pensões concedidas no âmbito do regime estatutário, até o limite do teto do Regime Geral, como previsto no art. 40, §18º, incluído pela EC 41/03.

No entanto, não são imunes as remunerações percebidas, em razão do seu trabalho, por aposentados e pensionistas que continuem ou voltem a exercer atividade que determine a sujeição obrigatória ao Regime Geral, como expomos no tópico que segue.

4.2 Filiação, qualidade de segurado obrigatório e atividades simultâneas.

A condição de contribuinte do Regime Geral, na qualidade de segurado, deriva do desempenho de *atividade remunerada* e da inserção da pessoa física que a desempenha no rol dos *segurados obrigatórios* constante do art. 12 da Lei 8.212/91.

⁴⁷ Segundo a Súmula 310 do STJ: “O Auxílio-creche não integra o salário-de-contribuição”. Lê-se na ementa de precedente que originou essa súmula: “O denominado ‘auxílio-creche’ constitui, na verdade, indenização pelo fato de a empresa não manter creche em seu estabelecimento. Como ressarcimento, não integra ao salário-contribuição (*sic*), para efeito de incidência da contribuição social” (STJ, 1ª Seção, ERESP 413.322, 03.2003).

Ao desempenhar atividade remunerada, o segurado obrigatório passa, *automaticamente*, a ter direitos e obrigações nos planos *tributário e previdenciário*. No plano tributário, torna-se sujeito passivo da obrigação tributária, pois há de contribuir para o regime, mediante o pagamento da sua contribuição. No plano previdenciário, *filia-se* à Previdência Social, independentemente de qualquer formalidade, passando a gozar, desde então, dos direitos garantidos a todos os filiados.

Quando desempenha simultaneamente *mais de uma* atividade que determina a filiação obrigatória ao Regime Geral de Previdência Social, o trabalhador torna-se segurado obrigatório perante ambas (ou todas) as atividades desenvolvidas (art. 12, §2º, da LCSS). Em tal hipótese, haverá de recolher as contribuições relativas a cada uma das atividades, sem se sujeitar, porém, a recolhimentos totais superiores aos permitidos para uma só atividade, haja vista a necessidade de se somarem as remunerações para se respeitar o teto do salário-de-contribuição, estabelecido pelo art. 28, §5º, da Lei 8.212/91. Necessidade que decorre do fato de o desempenho de atividades concomitantes não implicar filiações, senão uma única filiação, que oportunamente renderá ensejo ao pagamento de um único benefício substitutivo, sujeito ao teto do Regime Geral.

De forma análoga, os *servidores públicos* que, além da sua função típica, desempenhem atividades sujeitas ao Regime Geral haverão de contribuir para este (art. 13, §1º, da LCSS) e poderão usufruir dos benefícios correlatos. A peculiaridade é não ser devida a soma das remunerações para se aplicar o teto do salário-de-contribuição: o servidor público contribui para o Regime Geral como se não desempenhasse a atividade abrangida pelo regime próprio, pois pode acumular os benefícios dos distintos regimes.

E o *aposentado que continuar ou voltar a exercer atividade* que implique a filiação obrigatória persistirá na qualidade de segurado obrigatório (art. 12, §4º, da LCSS), não se eximindo do recolhimento de contribuições sobre essa atividade. Deverá recolhê-las regularmente, obviamente não para fazer jus ao benefício previdenciário, senão para custear os benefícios auferidos pelos demais segurados, medida que se justifica pelos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade.

Diversamente, os *aposentados e pensionistas que não trabalhem* estão desonerados da contribuição previdenciária, pela imunidade concedida pelo art. 195, II, da Constituição Federal.

4.3 Contribuição do empregado, do empregado doméstico e do avulso.

4.3.1 Alíquotas.

A contribuição a cargo dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso é regulada pelo art. 20 da Lei 8.212/91, nestes termos:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela: (Redação dada pela Lei 9.032/95)

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
Até R\$ 249,80	8,00
de R\$ 249,81 até R\$ 416,33	9,00
de R\$ 416,34 até R\$ 832,66	11,00

§ 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Parágrafo único renumerado pela Lei 8.620/93)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços a micro-empresas. (Incluído pela Lei 8.620/93)

Tal contribuição incide, pois, sobre o salário-de-contribuição (base de cálculo que será examinada com vagar a seguir), às alíquotas de 8%, 9% ou 11%.

Consoante a determinação do §1º, os valores do salário-de-contribuição são reajustados nas mesmas datas e segundo os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios, o que leva à aplicação das distintas alíquotas sobre a atualização dos valores previstos nesta tabela, e não sobre os valores nominais nela referidos.

A Portaria Interministerial MPS/MF 77, de 12 de março de 2008, estipulou estes valores:

Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de março de 2008:

Salário-de-contribuição (R\$)	Alíquota para fins de recolhimento ao INSS (%)
Até R\$ 911,70	8,00
de R\$ 911,71 a R\$ 1.519,50	9,00
de R\$ 1.519,51 até R\$ 3.038,99	11,00

4.3.2 Base de cálculo.

A base de cálculo da contribuição, denominada pela legislação “salário-de-contribuição”, é regulada pelo art. 28 da LCSS nestes termos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 9.528/97)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração.

Destarte, a contribuição incide sobre as *remunerações* pagas, devidas ou creditadas, tanto para o empregado, para o avulso, quanto para o empregado doméstico. A peculiaridade é a referência, para este, à “remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social”, que leva à impossibilidade de a contribuição incidir sobre remunerações não-registradas na CTPS.

Retornaremos ao tema a seguir, pois a regulação da base de cálculo é, em linhas gerais, uniforme para todos os segurados, sendo veiculada pelo art. 28 da LCSS.

4.3.3 Prazo e responsabilidade pelo recolhimento.

A responsabilidade pelo recolhimento das contribuições dos segurados empregado, empregado doméstico e avulso é da *empresa* ou da pessoa física *empregadora* para as quais prestam serviços.

De fato, a Lei 8.212/91 impõe: à empresa o dever de descontar as contribuições dos segurados empregado e avulso da respectiva remuneração e recolhê-las à Previdência Social até o dia 10 do mês seguinte ao da competência (art. 30, I, *a*, na redação dada pela Lei 11.488/07); e ao empregador doméstico o dever de reter e arrecadar a contribuição do empregado a seu serviço, até o dia 15 do mês seguinte ao da competência (art. 30, V, na redação dada pela Lei 8.444/92).

Conforme o regulamento, a expressão “mês seguinte ao da competência” indica o mês seguinte àquele “a que se referirem as remunerações” (Decreto 3.048/99, art. 216, I, *b*), ou seja, ao mês trabalhado. Desse modo, as contribuições relativas, v.g., ao trabalho de abril devem ser pagas até o décimo ou o décimo quinto dia do mês de maio. Há quem sustente que o “mês da competência” não diria respeito ao mês em que o trabalho é prestado, senão ao mês em que as remunerações são devidas, pagas ou creditadas. Esta tese, porém, não tem encontrado respaldo no Superior Tribunal de Justiça⁴⁸.

⁴⁸ Vide, entre outros: STJ, 1ª Turma, AGA 550.912, 02.2004.

4.4 Contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo.

A contribuição do segurado contribuinte individual é, a exemplo de todas as demais reguladas na Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91), tributária, por ter caráter compulsório. Já a contribuição do facultativo singulariza-se por *não possuir natureza tributária*, haja vista não ser coercitiva. Não decorre de uma obrigação jurídico-tributária, de caráter heterônomo: trata-se de uma prestação autônoma, de cunho previdenciário, destinada a inseri-lo no sistema, de modo a que possa gozar da proteção da previdência social.

4.4.1 Alíquotas.

Os segurados contribuinte individual e facultativo também contribuem sobre o salário-de-contribuição. Porém, não se lhes aplicam as alíquotas suprarreferidas, senão a de 20% (art. 21 da Lei 8.212/91). Essa é a regra geral, que comporta tantas exceções a ponto de se transformar, ela própria, na exceção. Senão, vejamos.

Essa alíquota é reduzida para 11% com a *renúncia ao direito à aposentadoria por tempo de contribuição*, renúncia esta que pode ser exercida pelos contribuintes individuais que trabalhem por conta própria e pelos segurados facultativos (art. 21, §2º, incluído pela LC 123/2006). Dita renúncia é reversível, sendo viável computar o tempo de contribuição para se obter tal aposentadoria mediante o recolhimento da diferença (os 9%), acrescida de juros moratórios (art. 21, §3º, também incluído pela LC 123/2006).

Também se reduz, na prática, a alíquota a 11% para o *contribuinte individual que prestar serviço a empresa(s) e para o cooperado que prestar serviço a empresas por meio de cooperativa*. De fato, o art. 30, §4º, da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei 9.876/99, estabelece que, se o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição, 45% da contribuição a cargo da empresa incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, até o limite de 9% do respectivo salário-de-contribuição. Essa dedução também é aplicável ao cooperado que prestar serviço a empresas por inter-

médio de cooperativa de trabalho (§5º). Sendo a alíquota da contribuição dos contribuintes individuais de 20% sobre o salário-de-contribuição, o contribuinte individual que presta serviço a uma ou mais empresas fica sujeito à alíquota efetiva de 11%, em virtude da dedução de 45% da contribuição da empresa (de 20% sobre as remunerações pagas), limitada a 9% do salário-de-contribuição.

Por essa razão, o próprio Fisco entende que, quando a empresa arrecada a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração (no cumprimento do dever estabelecido no art. 4º da Lei 10.666/03, na redação dada pela Lei 11.488/07), esta deve considerar a alíquota de 11%, e não a de 20%. Ou seja, deve reter apenas 11% dos valores pagos.

4.4.2 Base de cálculo.

A base de cálculo das contribuições dos segurados contribuinte individual e facultativo é regulada pelos incisos III e IV do art. 28 da LCSS, nestes termos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Redação dada pela Lei 9.876/99)

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º (Incluído pela Lei 9.876/99)

Verifica-se que, para o contribuinte individual, a base de cálculo também é, desde a edição da Lei 9.876/99, a remuneração. No entanto, não o é para o facultativo, por razões óbvias. O facultativo não é segurado obrigatório: contribui porque quer. Opta por contribuir *a despeito de não exercer trabalho remunerado* e, conseqüentemente, *não receber remuneração*. Portanto, somente pode contribuir sobre um valor escolhido, por seu próprio arbítrio, respeitado o teto do Regime Geral.

Aprofundaremos a análise do tema a seguir, ao tratar da regulação do salário-de-contribuição pela LCSS, limitando-nos, agora, a expor a *revogação da antiga sistemática da contribuição sobre salários-base*.

A Lei 9.876/99 extinguiu o salário-base, que, na redação original da LCSS, era a base de cálculo da contribuição dos segurados empresário, autônomo, equiparado a autônomo e facultativo (art. 28, III). O salário-base obedecia a uma escala, constante no revogado art. 29 da Lei 8.212/91, na qual, com a filiação, o segurado passava a contribuir na classe inicial, cujo salário-base era de valor reduzido, e podia, de modo a fazer jus a benefícios de valores superiores, avançar na escala para a classe imediatamente superior, contribuindo facultativamente sobre salário-base maior, desde que respeitado o respectivo interstício (número mínimo de meses de permanência em cada classe). É compreensível a revogação dessa complexa sistemática, na qual as contribuições *independiam da remuneração efetiva* do segurado e podiam render ensejo a benefícios substitutivos muito inferiores a tal remuneração.

4.4.3 Prazo e responsabilidade pelo recolhimento.

A contribuição do segurado *facultativo* não pode ser retida e recolhida à Previdência por pessoas físicas ou jurídicas às quais preste serviços, pelo simples fato de o facultativo não desempenhar atividade remunerada. Portanto, a responsabilidade pelo recolhimento da sua contribuição é *dele próprio*, devendo fazê-lo até o dia 15 do mês seguinte ao da competência (mês do trabalho), consoante estabelece o art. 30, II, da Lei 8.212/91.

Esse preceito também imputa idêntico dever ao *contribuinte individual*. Porém, somente se aplica quando este prestar serviços a pessoas físicas. Caso contrário, a responsabilidade pelo recolhimento será da empresa. Senão, vejamos.

Quando o contribuinte individual *prestar serviços a pessoas físicas*, incidirá a regra do art. 30, II, da Lei 8.212/91, incumbindo-lhe recolher a sua contribuição até o dia 15 do mês seguinte ao da competência. Note-se que as pessoas físicas às quais os contribuintes individuais prestam serviços não estão obrigadas a descontar a contribuição da remuneração paga – e nem mesmo podem fazê-lo.

Por outro lado, quando o contribuinte individual *prestar serviços a pessoas jurídicas*, incidirá a regra do art. 4º, *caput*, da Lei 10.666/03, na redação dada pela Lei 11.488/07, que impõe à *empresa* a quem o contribuinte individual prestar serviços a obrigação de descontar a contribuição da sua remuneração e de recolher o valor descontado conjuntamente com a sua contribuição, até o dia 10 do mês seguinte ao da competência.

Caso as retenções efetivadas pelas empresas já tenham chegado ao valor correspondente ao *teto do salário-de-contribuição*, caberá ao segurado comprovar, à empresa que lhe pagará a remuneração, as retenções já efetivadas, de modo a obstar o desconto e, assim, respeitar o limite máximo do salário-de-contribuição (§28 do art. 216 do Decreto 3.048/99, incluído pelo Decreto 4.729/03).

Na hipótese de retenção pela empresa, cabe ao contribuinte individual tão-somente a *obrigação de complementar*, diretamente, o recolhimento até o piso do salário-de-contribuição, “quando as remunerações recebidas no mês, por serviços prestados a pessoas jurídicas, forem inferiores a este” (art. 5º da Lei 10.666/03). Ou seja, se o valor descontado pelas pessoas jurídicas for inferior ao do mínimo legal para o pagamento da contribuição, incumbirá ao segurado recolher a diferença diretamente à Receita.

O contribuinte individual ainda deverá complementar os recolhimentos efetuados pelas pessoas jurídicas quando *também prestar serviços a pessoas físicas*, sempre que tais recolhimentos já não correspondam ao teto do salário-de-contribuição.

4.5 A base de cálculo geral da contribuição dos segurados: o salário-de-contribuição.

A regra geral é que os segurados contribuem sobre as suas remunerações ou, segundo a denominação da LCSS, sobre o salário-de-contribuição, regulado pelo art. 28 do mencionado diploma legal.

Há, porém, *pisos* e um *teto* para a determinação da base de cálculo. O piso, ou limite mínimo, corresponde ao piso salarial, consoante previsão do art. 28, §3º, da LCSS, na redação dada pela Lei 9.528/97: “O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso sala-

rial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês”. Mesmo que o segurado receba remunerações inferiores ao piso, como sucede por vezes com avulsos e contribuintes individuais, deverá contribuir sobre este valor, recolhendo aos cofres públicos o valor mínimo da contribuição mensal.

Já o teto foi estipulado em Cr\$ 170.000,00 pelo art. 28, §5º, da Lei 8.212/91 e vem sendo atualizado desde então na mesma época e segundo os mesmos índices do reajustamento dos benefícios, conforme tal preceito determina. Desde março de 2008, o teto foi estipulado em R\$ 3.038,99.

Um aspecto digno de nota é o fato de os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição serem corrigidos por *índices diversos*. O limite mínimo geral, correspondente ao salário mínimo, acompanha esse, enquanto o máximo é atualizado segundo os índices aplicáveis aos benefícios previdenciários.

A *gratificação natalina* (décimo-terceiro salário) integra o salário-de-contribuição para fins tributários, mas não para fins previdenciários (art. 28, §7º, da LCSS). Isto é, sujeita-se à incidência da contribuição⁴⁹, mas não repercute na determinação da Renda Mensal Inicial (RMI) do benefício previdenciário, o que se justifica pelo fato de também ser devida a gratificação natalina aos beneficiários da previdência. Assim, o que ocorre na prática é que os contribuintes pagam a contribuição sobre a gratificação natalina para custear a dos inativos e pensionistas – e, no futuro, a sua.

Em virtude das inúmeras ações judiciais questionando o tema, cabe destacar que a ressalva da não-repercussão da gratificação natalina no cálculo da renda mensal dos benefícios não existia na redação original do art. 28, §7º, da Lei 8.212/91: foi inserida pela Lei 8.870/94. Reputa-

⁴⁹ Questionada essa incidência, o STF declarou-a constitucional e cristalizou o seu entendimento a respeito mediante a edição desta súmula: “É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário” (Súmula 688).

mos, contudo, que dita não-repercussão já decorria do sistema previdenciário criado pelas Leis 8.212 e 8.213/91, tendo sido tão-somente explicitada em 1994.

Pois bem, retornando à seara tributária e, mais especificamente, ao tema da inclusão da gratificação natalina no salário-de-contribuição, deparamo-nos com a querela acerca da sistemática dessa inclusão, vez que a LCSS nada dispôs a respeito. Entendemos que, à luz do sistema da previdência, a tributação deva se operar em separado, sem se somar o décimo-terceiro na remuneração de dezembro ou diluí-lo na remuneração anual, para fins de determinação da alíquota e aplicação do teto do salário-de-contribuição. Há precedentes, porém, no sentido de que tal sistemática, de cálculo em separado da contribuição sobre a gratificação natalina, somente passou a ser viável após a sua previsão legislativa expressa, que se deu com a Lei 8.620/93 (art. 7º, §2º)⁵⁰.

Igualmente polêmica é a disposição do §8º do art. 28 da LCSS, segundo a qual integra o salário-de-contribuição “o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal”.

Essa regra veicula, na realidade, uma *presunção legislativa* de fraude, isto é, de que as diárias, quando superam 50% da remuneração mensal, consubstanciam remunerações dissimuladas e, por tal razão, sujeitas à tributação. Aparenta tratar-se de uma presunção absoluta, não sujeita à prova em contrário; entretanto, caso se lhe atribuisse caráter absoluto, estar-se-ia acolhendo uma interpretação colidente com a Constituição (pois não há competência para se instituir contribuições sobre indenizações), que há de ser afastada mediante a técnica de interpretação conforme à Constituição, técnica esta que, no caso, implica o reconhecimento do caráter *relativo* da presunção e, assim, da possibilidade de se provar que os valores pagos a título de diárias realmente objetivaram indenizar o empregado, e não remunerá-lo.

Já o §9º veicula um extenso rol de *verbas que não integram a base de cálculo* da contribuição, haja vista tais verbas não representarem, em

⁵⁰ Vide, por todos, STJ, 2ª Turma, RESP 901.853, 5.2007.

geral, contraprestações laborais regulares e/ou possuírem caráter indenizatório, como as diárias pagas aos trabalhadores (até o limite de 50% da remuneração)⁵¹.

⁵¹ Dada a sua relevância, pedimos vênua para transcrever o extenso rol legislativo:
“§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
(Redação dada pela Lei 9.528/97)

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei 9.528/97)
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) 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 Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei 9.528/97)
- e) as importâncias: (Incluído pela Lei 9.528/97)
 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
 5. recebidas a título de incentivo à demissão;
 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) 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; (Redação dada pela Lei 9.528/97)
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- m) 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; (Incluído pela Lei 9.528, de 10/12/97)

4.6 Contribuição do segurado especial.

A Constituição Federal estabelece expressamente que os segurados especiais contribuirão para a seguridade social “mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção” (art. 195, §8º)⁵².

- n) 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; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por 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; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, 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; (Redação dada pela Lei 9.711/98)
- u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluído pela Lei 9.528/97)
- x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluído pela Lei 9.528/97)”.

⁵² “§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei” (redação dada pela EC 20/98).

Entende-se facilmente a razão da regra constitucional. Como os segurados especiais não recebem remunerações pelo seu labor, senão pela alienação da sua produção, é evidente que não se poderia sujeitá-los ao regime geral da contribuição previdenciária. Por isso, revelou-se necessário criar uma sistemática específica, em cujo âmbito tais segurados contribuem sobre o produto da comercialização dos seus produtos.

Dita sistemática veio a ser implementada pelo art. 25 da Lei 8.212/91, que fixa as suas contribuições em 2% (contribuição previdenciária) e 0,1% (contribuição para o SAT) da receita bruta da comercialização da produção (incisos I e II do art. 25). Há, portanto, *duas contribuições* a cargo do segurado especial, sendo que ambas incidem sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção (base de cálculo).

Reiteramos que, por “comercialização”, deve-se entender a transferência da propriedade por negócio jurídico de cunho mercantil. Por conseguinte, a translação física da produção rural que não importe em transferência da propriedade não caracteriza o fato imponible da exação. À incidência da contribuição em comento é imprescindível que haja efetivamente ato mercantil, com mudança da titularidade jurídica. Por exemplo, o simples envio (ou retorno) de animais para processo de engorda não rende ensejo à cobrança da exação, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça⁵³.

Os §§ 3º e 4º dispõem sobre a base de cálculo, prevendo que: a produção é integrada pelos produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos rudimentares de beneficiamento ou industrialização, e pelos subprodutos e os resíduos desses processos (art. 25, §3º) e que a base de cálculo não é integrada pela produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, pelo produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaias em pesquisas científicas e tampouco pela produção de pessoa que se dedique ao comércio de sementes e mudas, com as restrições previstas (art. 25, §4º).

⁵³ STJ, 1ª Turma, RESP 489.156, 09.2003.

5 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

5.1 Matéria de lei complementar: inconstitucionalidade da regulação pela LCSS.

Segundo preceitua o art. 146, III, da Constituição, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. E as normas que regulam a decadência e a prescrição tributárias são, indubitavelmente, normas gerais em matéria tributária, razão pela qual somente podem ser introduzidas no ordenamento por meio de lei complementar. Atento a tal fato, o constituinte, cauteloso, dispôs, na alínea *b* do dispositivo suprarreferido, que dentre as normas gerais em matéria tributária estavam inseridas aquelas pertinentes à “prescrição e decadência”⁵⁴. Restaram dissipadas, pois, quaisquer dúvidas que pudessem pairar sobre a questão.

Quanto à prescrição e à decadência, uma das principais tarefas da lei complementar é estabelecer os seus prazos, de modo a simplificar e uniformizar a legislação tributária no País. O Direito Tributário seria quase que um manicômio para os contribuintes se fosse permitida a criação de prazos de decadência e prescrição diferenciados em cada um dos Estados e dos Municípios, visto que são mais de cinco mil os entes federados. Por isso: “não podem [...] as leis ordinárias federais ou estaduais alterar os prazos de decadência ou de prescrição e nem tampouco o rol de causas suspensivas ou interruptivas”⁵⁵. Esse entendimento já foi acolhido pelo STF, em voto do Ministro Carlos Velloso: “A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, `b`). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149)”⁵⁶.

⁵⁴ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

⁵⁵ Misabel Derzi, in: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 911.

⁵⁶ STF, Pleno, RE 138.284, 7.1992.

No entanto, em que pese a clareza da dicção constitucional, a matéria atinente à prescrição e à decadência tributárias foi regulada por meio de *lei ordinária*, a saber, a Lei 8.212/91. Por lei ordinária, foram *duplicados*, em relação à seguridade social, os prazos previstos nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional. Padecem os dispositivos que o fizeram (arts. 45 e 46 da LCSS), pois, do vício da inconstitucionalidade, em sua modalidade formal.

Essa posição, que já vimos defendendo há longa data, foi esposada pela Corte Especial do STJ, ao acolher incidente de arguição de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, em decisão ementada nestes termos:

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente⁵⁷.

Não obstante se afigurem inconstitucionais, faz-se mister analisar o teor dos arts. 45 e 46 da LCSS, tendo em vista que ainda não houve pronunciamento do Plenário do STF a respeito.

⁵⁷ STJ, Corte Especial, AI no RESP 616.348, 8.2007. Note-se que a inconstitucionalidade desses preceitos já havia sido pronunciada em 2001 pelo TRF4: Corte Especial, INAG 63.912, 08.2001.

5.2 Prazo decadencial na LCSS.

A LCSS estabelece, em seu art. 45, um prazo *decadencial decenal* para o Fisco constituir o seu crédito, nestes termos:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

A regra é que o termo inicial de tal prazo seja o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (inciso I). Portanto, se, v.g., a contribuição é relativa à competência de dezembro de 1995 e deveria ter sido declarada e paga em janeiro de 1996, em regra o prazo decadencial somente terá início em 1º de janeiro de 1997. Há, todavia, distinções e esclarecimentos a serem feitos.

Existe uma exceção à regra geral suprarreferida: na hipótese em que tenha ocorrido anulação por vício formal da constituição de crédito, o termo inicial será a data em que “se tornar definitiva” a decisão (inciso II). A decisão torna-se definitiva quando não estiver mais sujeita a recursos, seja na esfera administrativa, seja na judicial. Nessa data, iniciar-se-á *novo* prazo decadencial, desconsiderando-se o decurso do prazo pretérito. Isso configura uma hipótese peculiar de *interrupção* do prazo decadencial, no que o instituto do Direito Tributário se mostra dessemelhante do correlato instituto do Direito Privado, consoante bem expõe Paulo de Barros Carvalho: “A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado”⁵⁸.

⁵⁸ CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 466.

5.3 Prazo prescricional na LCSS.

5.3.1 Prescrição da pretensão do Fisco.

Entende-se que até 1977 as contribuições destinadas à seguridade social tinham natureza tributária, perdendo-a com o advento da EC 8/77. Somente teriam recuperado tal natureza quando da promulgação da Constituição de 1988⁵⁹. Via de consequência, o prazo quinquenal previsto pelo art. 174 do CTN aplicar-se-ia a tais exações apenas no período em que possuíam natureza tributária: até 1977 e após a promulgação da Constituição de 1988. No interregno em que vigeu a EC 8/77, concebe-se que o prazo prescricional é trintenário, por força do disposto na LOPS (Lei 3.807/60, art. 144)⁶⁰.

Porém, a aplicabilidade do CTN foi (ilegitimamente) afastada pela Lei 8.212/91, que previu um prazo específico para a prescrição do direito à cobrança das contribuições de seguridade social, fixando-o em *dez anos* (art. 46).

No que concerne ao *termo inicial* do prazo prescricional, o enunciado do art. 46 é silente. Ante tal omissão (e a inconstitucionalidade desse preceito), há de se aplicar, como não poderia deixar de ser, o termo inicial previsto expressamente no artigo correspondente do CTN (art. 174, *caput*), que corresponde à “data da sua constituição definitiva”. Interpretando tal expressão, o extinto TFR sumulou seu entendimento no sentido de que o termo inicial ocorreria na data da constituição do crédito; todavia, o curso do prazo ficaria suspenso até a decisão acerca dos recursos interpostos: “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos” (Súmula 153).

Por fim, cabe ressaltar que os *efeitos da prescrição* no Direito Tributário diferem daqueles do Direito Privado. Neste, a prescrição não

⁵⁹ Vide pág. 2.

⁶⁰ Eis a sua redação: “Art 144. O direito de receber ou cobrar as importâncias que lhes sejam devidas, prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos”.

fulmina o direito, mas apenas a sua pretensão, como, aliás, foi positivado no novo Código Civil (art. 189). Já no Direito Tributário a prescrição não afeta apenas a pretensão: fulmina também o direito de crédito, porquanto o Código Tributário Nacional inclui, de forma expressa, a prescrição entre as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, V).

5.3.2 Prescrição da ação anulatória de decisão administrativo-tributária.

O art. 45, §5º, da LCSS inova o ordenamento jurídico-tributário, ao instituir prazo extremamente exíguo para se postular a desconstituição de crédito tributário reconhecido na esfera administrativa após impugnação pelo sujeito passivo. Conforme dispõe tal preceito, o sujeito passivo terá apenas 180 dias para ajuizar ação contra a decisão administrativa, contados de sua intimação. Esse prazo não encontra similar no Código Tributário Nacional.

Por regular a prescrição tributária, reservada pelo art. 146, III, *b*, da Constituição à lei complementar, o dispositivo referido é inconstitucional, por vício de forma⁶¹. Também sofre do vício de inconstitucionalidade material, por ofender o princípio da isonomia (art. 5º, I, e art. 150, II, ambos da CF), o devido processo legal administrativo (art. 5º, LIV, da CF), seus subprincípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF) e o postulado da razoabilidade.

Ao estabelecer um prazo diferenciado – e, vale repisar, demasiado exíguo – para o contribuinte que tiver impugnado o lançamento administrativo, atenta-se contra a isonomia em relação ao contribuinte que não tiver exercido o seu direito de defesa na esfera administrativa: a impugnação, ou não, do lançamento não é um fator de *discrímen* legítimo para o estabelecimento de prazos de prescrição.

Em virtude de o estabelecimento de tal prazo ser um meio de coerção indireta para o contribuinte não exercitar o seu direito de defesa na esfera administrativa, ofende-se o devido processo legal administrativo.

⁶¹ Sobre o tema, vide pág. 37.

E, por não haver razões para se limitar de tal forma o prazo para a desconstituição da decisão administrativa - que por vezes envolve complexa matéria de fato ou, ainda, questões jurídicas pendentes de consolidação na jurisprudência -, viola-se o postulado da razoabilidade: a segurança jurídica, fundamento do instituto da prescrição, não impõe, de forma alguma, a adoção de prazo tão limitado.

6 CONTRIBUIÇÕES EM ATRASO: ATUALIZAÇÃO E MULTA DE MORA

6.1 Atualização.

Os valores devidos ao Fisco a título de contribuições previdenciárias, quando não pagos tempestivamente, deverão ser atualizados pela Taxa SELIC, a partir de janeiro de 1996, nos termos do art. 34 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada pela Lei 9.528/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento. (Incluído pela Lei 9.528/97)

Tendo sido criada para vigorar a partir dessa data, não pode a SELIC retroagir. Porém, a atualização no período anterior é devida, pelos índices então vigentes. Por tal razão, é previsto expressamente que a incidência da SELIC ocorrerá sobre o “valor atualizado”.

Conjuntamente com a SELIC, o valor principal do débito sofrerá o acréscimo de multa de mora, que abordaremos a seguir.

A incidência de juros de mora, em regra, não é mais cabível: o art. 36 da LCSS, que os previa, foi revogado pela Lei 8.218/91 e, além disso, a Taxa SELIC já os abrange. No entanto, nos meses de vencimento e pagamento serão aplicados juros moratórios de 1% em substituição à Taxa SELIC (art. 34, parágrafo único).

Em suma, no mês de vencimento da obrigação tributária incidem juros moratórios de 1%, nos meses intermediários incide a Taxa SELIC (sem juros moratórios) e no mês do pagamento serão aplicados apenas juros moratórios de 1%, com exclusão da Taxa SELIC.

6.2 Multa de mora.

O regime da multa moratória das contribuições previdenciárias foi alterado sucessivamente. Em sua redação original, a LCSS não limitava o alcance do dispositivo às contribuições então arrecadadas pelo INSS, distinguia apenas quatro hipóteses (contribuições não incluídas em notificação de débito, contribuições incluídas em notificação de débito e pagas em até 15 dias do seu recebimento, débitos incluídos em parcelamento e uma hipótese residual) e previa multa de mora variável entre 10% a 60%. A Lei 8.218/91, contudo, revogou o dispositivo que a previa (art. 35), conjuntamente com o que dispunha sobre os juros de mora (art. 36), retirando a regulação da matéria da LCSS, que passou para o seu bojo (art. 3º, II, da Lei 8.218/91). A Lei 9.528/97 restabeleceu o art. 35, dando-lhe nova redação: foi restrito, de modo expresso, o alcance do preceito às contribuições previdenciárias, foram previstas onze hipóteses e os percentuais da multa de mora foram fixados entre 4% e 50%, com previsão de um acréscimo de 20% sobre o valor da multa para as hipóteses de parcelamento ou reparcelamento inadimplidos. Em 1999, a Lei 9.876 alterou novamente a sistemática da multa de mora, *duplicando* seus percentuais nos casos de não declaração dos débitos inadimplidos.

Atualmente, são previstas quatro hipóteses principais, com onze hipóteses específicas:

a) pagamento de obrigação *não incluída em notificação fiscal* (inciso I), no mês de vencimento (8%), no mês seguinte ao do vencimento (14%) e a partir desta data (20%);

b) pagamento de créditos *incluídos em notificação fiscal* (inciso II), em até 15 dias do recebimento da notificação (24%), após tal data (30%), em até 15 dias da ciência da decisão do CRPS (40%) e entre esta data e a inscrição em dívida ativa (50%);

c) pagamento, *antes* do ajuizamento da execução fiscal, de créditos *inscritos em dívida ativa* (inciso III, “a” e “b”), que não foram parcelados (60%) ou que foram objeto de parcelamento rescindido (70%);

d) pagamento, *depois* do ajuizamento da execução fiscal, de créditos *inscritos em dívida ativa* (inciso III, “c” e “d”), que não foram parcelados (80%) ou que foram objeto de parcelamento rescindido (100%).

Tais percentuais serão reduzidos pela metade se as contribuições inadimplidas tiverem sido regularmente informadas ao Fisco ou se não houver obrigação de apresentar o documento do art. 32, IV, da LCSS (§4º). Em tais hipóteses, os percentuais das multas serão aqueles que eram previstos na redação dada pela Lei 9.528/87. Verifica-se, assim, que a grande inovação da Lei 9.876/99 foi a distinção entre os casos em que há violação ao dever de informação e os demais, em que inexistente tal violação: aqueles estarão sujeitos à multa de mora em dobro, o que evidencia não ser apenas a mora que se penaliza.

De qualquer forma, os percentuais da multa de mora são demasiado elevados, atentando, em determinados casos, contra o postulado da razoabilidade, que há de reger o controle de todos os atos estatais. Sob outro viés, sustenta-se a inconstitucionalidade em virtude da violação ao princípio do não-confisco, que já foi aplicado pelo STF às multas tributárias e, inclusive, às moratórias⁶².

⁶² Em relação à multa moratória, há vários precedentes do STF, inclusive anteriores à CF/88: “ICM. REDUCAO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATÓRIA. Tem o S.T.F. admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. Dissídio de jurisprudência não demonstrado. Recurso extraordinário não conhecido” (STF, 2ª Turma, RE 91.707, 12.1979); “1. ICM. Cooperativa de consumo. Incidência do tributo desde o advento do Decreto-lei n. 406/68, consoante orientação ultimamente firmada no Supremo Tribunal. 2. Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento da correção monetária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido, em parte” (STF, 2ª Turma, RE 81.550, 2ª Turma, 05.1975). Neste precedente, reduziu-se a multa moratória de 100% para 30%.

6.2.1 Acréscimo da multa de mora.

No §1º do art. 35 da LCSS é prevista a incidência de um acréscimo de 20% sobre a multa de mora nas hipóteses de parcelamento ou reparcelamento. A despeito de o dispositivo não distinguir de forma expressa, consideramos que a aplicação do acréscimo em virtude da prévia existência de parcelamento é restrita às hipóteses dos incisos I e II, e não às do inciso III: este, diversamente daqueles, já diferencia entre as hipóteses em que haja, ou não, ocorrido parcelamento. O acréscimo somente incide nas hipóteses do inciso III se for o caso de reparcelamento. Enfim, o acréscimo nunca poderá ser aplicado às hipóteses do inciso III, *b* e *d* em decorrência da formalização de parcelamento, mas apenas de reparcelamento.

Prevê o §2º que o acréscimo não incidirá sobre a multa correspondente aos pagamentos parciais realizados. Sabe-se que o acréscimo incide sobre a multa (§1º) e que esta incide sobre as contribuições em atraso (*caput*). Todavia, o pagamento das contribuições em atraso após a incidência da multa não altera o seu valor, razão pela qual o acréscimo, em princípio, incidiria sobre o montante integral da multa. Por isso, a previsão referida beneficia, mediante a redução do acréscimo da multa, o contribuinte que amortizar o valor principal, estimulando a pronta regularização dos débitos.

6.2.2 Aplicação retroativa da *lex mitior*.

Não obstante as multas moratórias tenham, em geral, sido majoradas, a Lei 9.528/97, ao alterar o art. 35 da LCSS, instituiu percentuais mais benéficos ao sujeito passivo. Mesmo no regime da Lei 9.876/99 há percentuais inferiores aos da Lei 8.212/91 em sua redação original, como ocorre na hipótese em que o débito seja pago após 15 dias do recebimento da notificação de débito, mas não tenha sido parcelado: segundo o texto original da LCSS, o percentual da multa seria de 60%, enquanto que na sistemática das Leis 9.528/97 e 9.876/99 os percentuais seriam, respectivamente, de 15% e 30%.

Sempre que as penalidades tributárias sejam reduzidas, devem ser aplicadas retroativamente aos casos “não definitivamente julgados”, por força do disposto no art. 106, II, *c*, do Código Tributário Nacio-

nal⁶³. A expressão “ato não definitivamente julgado” é aplicável ao âmbito administrativo e ao judicial, como leciona Aliomar Baleeiro: “A disposição não o diz, mas pela própria natureza dela, há de entender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial”⁶⁴. E, no âmbito judicial, não abrange apenas o processo de conhecimento, senão também o processo de execução, mormente quando não tenham sido opostos ou julgados os embargos à execução.

O art. 106, II, c, do CTN alude à “penalidade”, gênero no qual se incluem as multas moratórias, que, ao menos no regime da LCSS, têm nítido caráter punitivo. A recomposição do valor do tributo e o ressarcimento pelo atraso já são efetivados pela correção monetária e pelos juros moratórios (abrangidos, atualmente, pela Taxa SELIC, acrescida de juros moratórios de 1% em relação aos meses de vencimento e de pagamento). O caráter punitivo da multa moratória prevista na LCSS é evidenciado: a) pela sua fixação em percentuais que, em regra, não variam em função do lapso temporal decorrido; b) pela sua majoração em decorrência da inclusão em NFLD ou da celebração e ulterior rescisão de parcelamento/reparcelamento; c) pela sua redução em decorrência da declaração no documento a que alude o inciso IV do art. 32⁶⁵.

⁶³ “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: [...] c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 671.

⁶⁵ Como preleciona Sacha Calmon Navarro Coêlho: “A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, in verbis: `Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este algo que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena... e as multas ditas moratória.. não se impõe para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo’. Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Ministro Moreira Alves, de grande intuição jurídica. De nossa parte, não temos a mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória [...] Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo” (NASCIMENTO. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. p. 335 et. seq.).

Destarte, a lei que prever multa moratória mais benéfica deve ser aplicada retroativamente. A que majorá-la, por outro lado, somente poderá ser aplicada aos fatos ocorridos na sua vigência. E, assinala-se, a multa moratória mais benéfica deve retroagir mesmo que, posteriormente, tenha sido majorada. Por exemplo, sendo o percentual da multa previsto na Lei 9.528/97 inferior àquele da Lei 8.212/91, deve ser aplicado aos fatos ocorridos na vigência desta, mesmo que os percentuais da Lei 9.528/97 tenham sido majorados, para algumas hipóteses, pela Lei 9.876/99⁶⁶.

Não obstante a retroatividade prevista no CTN, a Lei 9.528/97 dispõe que seus dispositivos somente seriam aplicados aos fatos ocorridos a partir de abril de 1997 (art. 1º, que deu nova redação ao art. 35 da Lei 8.212/91). Com isso, afrontou o CTN - que goza, no que diz respeito às normas gerais de Direito Tributário, de *status* de lei complementar - e, conseqüentemente, incorreu no vício de inconstitucionalidade. A Corte Especial do TRF4 declarou a ilegitimidade de tal dispositivo⁶⁷, e o Plenário do STF, ao julgar recurso extraordinário interposto contra esta decisão, chancelou-a por unanimidade, declarando a inconstitucionalidade da expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997”, constante do *caput* do artigo 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97⁶⁸.

Esta decisão baseou-se em duas premissas básicas, que são de suma relevância para a deliberação acerca de casos futuros: a) a garantia constitucional da retroatividade da lei penal benéfica (art. 5º, XL) também se aplica às penalidades tributárias, inclusive às multas; b) a regra da retroatividade da penalidade tributária benéfica consagrada pelo CTN (art. 106, II, c) é uma norma geral em matéria tributária nos termos do art. 146, III, da CF, cujo rol é exemplificativo, e, portanto, o dispositivo correlato foi recepcionado pela Carta Política atual com o *status* de lei complementar, não sendo suscetível de alteração por lei ordinária.

⁶⁶ Nesse sentido, sem, contudo, fazer referência expressa ao advento da Lei 9.876/99, vide: STJ, 1ª Turma, RESP 476.951, 04.2003).

⁶⁷ TRF4, Corte Especial, INAC 223.557, 11.2001.

⁶⁸ STF, Pleno, RE 407.190, 10.2004.