

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7, (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

73

OUTUBRO - 2001

*Karem Dias*

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

73

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretora Financeira  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras  
Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra*  
*"100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Fotolito da Capa  
*Binho's*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(OUTUBRO - 2001)



*Arcangelo Ianelli*  
é o autor da obra  
reproduzida em destaque  
na capa desta edição.

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

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.



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

# Os Novos Gravames para o FGTS e as Impropriedades Imersas na Lei Complementar nº 110/2001

*Eduardo Marcial Ferreira Jardim*

## 1. Introdução

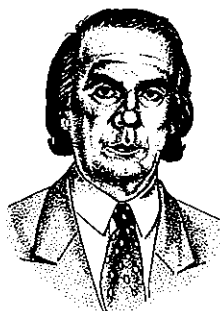
As reformas tributárias continuam. Não aquelas objetivadas a simplificar o sistema e a reduzir a carga tributária, mas as que têm por objeto única e tão-somente prover os cofres do Governo a qualquer custo e, por isso, cuidam de um assunto de cada vez, tendo como tônica a criação ou o aumento de tributos. São reformas de conteúdo miniatural, embora substancialmente gravosas para o contribuinte que se vê instado a pagar cada vez mais, em troca de cada vez menos!

Dessarte, o diploma normativo *in casu* versou sobre uma diversidade de temas que, ao consoar de seu preâmbulo, “institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e dá outras providências”, tudo com a finalidade de gerar recursos para pagar os expurgos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS.

O presente estudo analisará em caráter preliminar a abrangência temática do diploma, sendo que, ao depois, empreenderá reflexões acerca da instituição de penalidade com nome de tributo, bem como examinará a elevação de alíquota do Fundo de Garantia sob a denominação de nova contribuição social, além de perscrutar o agravamento de penalidades em face da falta de recolhimento do gravame ou mesmo na hipótese de pagamento extemporâneo, o que, em tese, entreplicaria revogação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, questionando, ao final, a anterioridade nonagesimal.

Importa assinalar, desde logo, que as inovações apontadas não se escoimam de inexactidões vitandas, as quais contrariam direitos e garantias imersos em primados constitucionais.

Com efeito, o presente estudo cogita esquadriñar os descompassos entre as disposições intersertas na referida lei complementar e o figurino constitucional, o que será efetivado a partir do tópico subsecutivo.



**Eduardo Marcial  
Ferreira Jardim**  
é Mestre e Doutor em  
Direito pela Pontifícia  
Universidade Católica  
de São Paulo,  
Professor Titular de  
Direito Tributário na  
Faculdade de Direito  
da Universidade  
Mackenzie e Advogado  
em São Paulo.

## 2. Objurgatórias à Abrangência Temática do Diploma sob Exame

Consoante observado preliminarmente, o texto da Lei Complementar objeto deste estudo cuida das seguintes matérias: a) instituição de contribuição social sancionatória; b) instituição de contribuição social destinada ao FGTS; c) atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; e d) providências genéricas concernentes ao Tesouro Nacional, Caixa Econômica Federal e Orçamento Público, dentre outras.

Deveras, o aludido diploma plas-mou matérias sobremodo diferenciadas, a teor das contribuições enumeradas nos artigos 1º e 2º - suso citadas nas alíneas *a* e *b* - as quais foram concebidas com a feição de gravames de seguridade social, tanto que submetidas à noventaena aplicável àquelas contribuições, conforme prevê o § 6º, do artigo 195 do Texto Supremo. Por considerar que a locução *seguridade social* encampa os planos da saúde, previdência e assistência social, em obséquio, aliás, ao disposto no artigo 194 da Constituição, urge verificar se aqueles conceitos, consoante positivados no Estatuto Máximo, teriam semblante de seguridade ou não, pois a conseqüência relevante consistiria em subsumir-se à anterioridade nonagesimal, na primeira hipótese, ou à anterioridade ano-calendário, no segundo caso. De todo modo, o contribuinte se depara ante uma incerteza, equipole dizer, trata-se de contribuição específica de seguridade social ou simplesmente de contribuição social, ou seriam todas iguais sob a óptica do legislador? E a contribuição sancionatória do artigo 1º, seria realmente um tributo ou estar-se-ia diante de uma penalidade?

E o que dizer do caráter temporário da referida exigibilidade, conforme estatuído no § 2º, do art. 2º da mencionada Lei Complementar? Em realidade, trata-se de mais uma fusão de matérias distintas, agora no aspecto temporal, pois as contribuições em vigor haverão de persistir, enquanto as novas terão vigência por sessenta meses. Ainda assim, o destinatário da norma tributária se sente perante exigências de difícil compreensão e consequencial observância.

Digna de nota também é a disposição do § 3º, do artigo 2º, da indigitada lei, pois ao assentar que o pagamento extemporâneo das contribuições, espontâneo embora, assujeitaria o contribuinte à multa de 75% em relação ao valor do tributo. Verdade seja, esse preceito estaria revogando o artigo 138 do Código Tributário Nacional, porquanto este comando do Código assegura que o pagamento *motu proprio*, mesmo a des-tempo, representa hipótese excludente da infração. Por óbvio, uma das colunas mestras da codificação do direito tributário não poderia ser ab-rogada do universo jurídico por força de uma lei inespecífica e genérica, matéria, aliás, que, ao diante, será analisada com mais detença.

No entrecho das demais providências e consoante pefalado, o diploma legal versejou sobre Tesouro Nacional, Conselho Monetário Nacional, Caixa Econômica Federal, movimentação de contas vinculadas do trabalhador, penalidades sobremodo gravosas, isenção, sem contar o estabelecimento de cláusula que condiciona determinado desfrute à abdicação de bater às portas do Judiciário, além de fazer remissão a outros textos normativos, a exemplo da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

Pois bem. Estamos diante de um único diploma com sobrenumeráveis estipulações, todas onerando o contribuinte. Posto isto, afigura-se evidente a existência de inaceitável desconcerto em relação ao postulado da igualdade, pois, em consonância com o disposto no § 6º, do art. 150, da Constituição, qualquer medida favorável ao contribuinte somente será eficaz e válida se constar de lei específica ou de legislação voltada para o referido tributo.

No caso em tela, *a contrario sensu*, temos um diploma excessivamente diversificado, só que elevando a carga tributária e agravando penalidades. Dito de outro modo, se a lei benéfica depende de certas condicionantes, o mesmo princípio será requerido para a lei gravosa, vale dizer, aquela estipuladora de elevação de incidências e de penalidades, sob pena de irremissível afronta ao primado da igualdade.

### 3. Tributo com Feição Sancionatória

O artigo 1º, *caput*, da Lei Complementar em apreço assim prescreve: *Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores em caso de despedida de empregado sem justa causa, à alíquota de dez por cento sobre o montante de todos os depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS, durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas.*

Como se vê, o comando examinado criou um tributo - contribuição social, tendo como hipótese de incidência a despedida do empregado sem justa causa. É dizer, a mencionada contribuição padece de mácula ilacrimável, pois, como sabido e ressabido, nenhuma espécie tributária pode representar aplica-

ção de penalidade, como impropriamente quer a lei ora questionada.

O asserto não se prende apenas à imposição entalhada no art. 3º do Código Tributário Nacional ao atremar que a prestação tributária não verte natureza sancionatória, mas decorre, sim, de categoria jurídica universal, cujos contornos não podem ser infirmados por diploma de qualquer natureza, sob pena de aluir a segurança jurídica.

Deveras, a noção conceptual examinada reveste um substrato que não pode ser transfigurado, assim como ocorre com outras categorias jurídicas de latitude universal, a exemplo de *propriedade, renda, importação ou exportação*, dentre outros, uma vez que não é dado a nenhum legislador dispor que um bem de um dado valor ou de determinada localização não seja *propriedade*, não podendo, outrossim, preceituar que, para certos efeitos, algumas despesas seriam qualificadas como *renda*, ou que *importação* seria o mesmo que *exportação*. Por indubitável, se admitida tal absurdidade, teríamos a proclamação da insegurança jurídica, pois o legislador teria um verdadeiro cheque em branco com o qual poderia passar ao largo de direitos e garantias constitucionais que se tornariam meras figuras de retórica. Logo, visto que a gênese do tributo é incompatível com a penalidade e que sua natureza não pode comportar essa transformação, resta óbvio que, sobre atritar a fisionomia jurídica do tributo, essa disposição acutila a própria segurança jurídica.

O conspecto respeitante à penalidade é efetivamente indubitável, tanto que a descrição legislativa estabelece um ônus de conteúdo pecuniário ao empregador que realizar a conduta consistente no despedimento sem justa causa,

premissa que, desde logo, contrapõe-se ao regime tipológico do tributo.

Por outro lado, cumpre verificar que a sanção jaz atrelada à ilicitude, máxime porque faleceria de sentido lógico sancionar condutas lícitas. Nem se diga que o despedimento sem justa causa não seria ilícito, porquanto previsto em normas jurídicas, pois, como preleciona Hans Kelsen, ao revés de negação, o ilícito é pressuposto do Direito. A mais disso, o Mestre de Viena aduz que a sanção se enlaça inexoravelmente com o ilícito. Ouçamo-lo, num memorável excerto: "Não é uma qualquer qualidade imanente e também não é qualquer relação com uma norma metajurídica, natural ou divina, isto é, qualquer ligação com um mundo transcendente ao Direito positivo, que faz com que uma determinada conduta humana tenha de valer como ilícito ou delito - mas única e exclusivamente o facto de ela ser tornada, pela ordem jurídica positiva, pressuposto de um acto de coerção, isto é, de uma sanção." (*Teoria Pura do Direito*, 3ª edição, Armênio Amado Editor, Sucessor, Coimbra, 1974, p. 167)

De conseguinte, por entender que a sanção em sentido estrito se entreliga necessariamente à ilicitude, o presente estudo entrevê como inexato o ponto de vista que viceja na messe do Direito do Trabalho, segundo o qual o despedimento com ou sem justa causa seria prerrogativa potestativa do empregador, até porque, se fosse, não haveria qualquer medida sancionatória ao ensejo da despedida sem justa causa.

Assim, a partir dessa premissa, importa reconhecer que a Consolidação das Leis do Trabalho enumera as hipóteses de despedida por justa causa, fazendo-o por meio do artigo 482, donde, por exclusão, os demais casos de despe-

dimento são qualificados como sem justa causa ou arbitrários.

Equivale a dizer: de par com o alvedrio do empregador, não se pode negar que a despedida sem justa causa representa um ato contrário à legislação específica, traduzindo, pois, uma verdadeira ilicitude, consoante os matizes retrocitados, a exemplo de qualquer ato ou conduta, cujo conteúdo seja vedado ou sancionado pelo sistema normativo.

Firmado esse antessuposto, segundo o qual o despedimento sem justa causa simboliza uma ilicitude, é imperioso lembrar que, ao lado da sanção, esse tipo de conduta não pode compor a textura íntima da norma matriz de incidência tributária.

A bem ver, doutrinadores de prol prelecionam nessa vereda, enquanto vementizam que a ilicitude não pode representar pressuposto de tributos. O festejado Alfredo Augusto Becker, por exemplo, empós alentada exposição conclui enfaticamente que somente factos lícitos podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 557, item 163).

Na mesma vereda é o pensar abalizado de Paulo de Barros Carvalho, Professor Titular de Direito Tributário na PUCSP, o qual contradistingue com nitidez a feição da licitude que deflagra o nascimento do liame tributário em relação à ilicitude decorrente do descumprimento da respectiva obrigação (*Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 22).

Outro não é o ponto de vista do eminente Professor Luciano Amaro que, ao bordar o assunto define tributo como *prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida*

ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público. Ao focalizar o traço não sancionatório sublinha que não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude. Cita, ademais, Gian Antonio Micheli para quem a coatividade do tributo se entreliga a um dever constitucional de solidariedade, ao passo que a sanção preordena-se a restaurar a ordem jurídica violada (*Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 25).

Por sua vez, a consagrada jurista Misabel Derzi encampa o pensar ora pugnado, tanto que ao atualizar o clássico *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro grafou que os tributos não traduzem receitas defluentes de prática de ato ilícito (11ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 63).

À derradeira, é de mister lembrar a lição sempre fecunda de Geraldo Ataliba, mestre dos mestres, que, ao perlustar a cláusula do artigo 3º do Código Tributário Nacional expressa nos dizeres “que não constitua sanção de ato ilícito”, considerou-a notável porque permite dessemelhar o tributo das multas. Num excerto contido em nota de rodapé assim averbou: *Se não se fizesse a ressalva, o conceito ficaria ambíguo - e, pois, cientificamente inútil - por excessivamente compreensivo, a ponto de abranger entidade tão distinta como é a multa de direito público (Hipótese de Incidência Tributária, 2ª edição, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p. 25).*

Ante essas observações, força é desumir que a percentagem de 10% prevista no art. 1º, da Lei Complementar sob exame, exprime hipótese de penalidade com a roupagem jurídica de contribuição, portanto espécie de tributo, restando assim comprometida em sua validade pela simples razão que condutas ilí-

eitas não podem representar antessuposto de tributação, sob pena de atritar postulados cardeais do sistema tributário nacional.

#### 4. Reproches à Contribuição Prevista no “caput” do art. 2º, da Lei em Questão

Como sabido e ressabido, o nome de batismo não tem o condão de identificar a natureza específica dos tributos, mas, sim, o seu regime jurídico, este fulcrado no binômio *hipótese de incidência e base de cálculo*. A prestação em tela abriga predicados tipológicos com a aparência de contribuição social, mas também com feições de imposto. Enfim, seu substrato habita uma *zona de incerteza*, segundo a expressão de Warat (*O Direito e sua Linguagem*, Fabris, Porto Alegre, 1984, pp. 76/7), também nomeada de *nebulosa de incertidumbre*, na linguagem eloquente de Alf Ross (*apud* Juan Ramon Capella, *El Derecho como Lenguaje - un Análisis Lógico*, Ariel, Barcelona, 1968, p. 248).

Diante dessa ponderação, o primeiro passo consistirá em perquirir sobre a natureza específica da aludida prestação, contrastando sua legitimidade, quer sob a óptica de contribuição, quer sob a aresta de imposto.

No tangente à primeira hipótese, impende assinalar que as contribuições sociais apresentam uma unidade monádica comum e tipificadora, qual seja, a afetação de suas receitas, enquanto componente integrativo do regime jurídico tributário. É dizer, a afetação é endógena e não exógena, uma vez que a ulterior destinação da receita não integra o regime tributário, mas financeiro. Exemplificando: a CPMF é contribuição, mercê de seu regime constitucional tributário afetar as receitas em prol da

área da saúde, embora o cumprimento da afetação não interesse ao direito tributário, nem possa modificar a natureza do tributo. Interessa, sim, ao direito financeiro, ao direito administrativo e até ao direito penal, conforme o caso.

No problema tematizado, temos uma prestação que, em verdade, se destina a buscar recursos para o pagamento dos expurgos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, com o propósito de cumprir decisão judicial prolatada pelo Supremo Tribunal Federal.

Logo, trata-se de um tributo volvido a carrear recursos ao Tesouro Nacional, com escopo meramente orçamentário, tanto que desvinculado de qualquer atividade estatal específica em relação ao contribuinte ou mesmo qualquer afetação de cunho social em sentido estrito, daí sua índole de imposto e não de contribuição social.

Embora a prestação seja exigida como se fosse contribuição para o Fundo de Garantia, o seu regime jurídico não condiz com aquela modalidade de gravame, pois não se ordena a prover a conta vinculada do empregado, mas a obter recursos para o cumprimento de decisão judicial que, por mera coincidência diz respeito ao mencionado Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Por todas as veras, o seu modelo jurídico não seria diferente se agasalhasse a mesma incidência e se destinasse ao pagamento de indébitos do imposto sobre a renda ou do imposto sobre produtos industrializados. Em sinopse, a destinação do produto da arrecadação na seara do direito financeiro, a teor da hipótese vertente, nada diz com o regime tributário, razão por que, no pensar deste estudo, a prestação em debate reveste a fisionomia de imposto e não de contribuição.

De todo o modo, se admitida a natureza de contribuição, apenas por argumentar, impende verificar se o gravame amoldar-se-ia aos requisitos gizados no Texto Excelso.

Por certo, em face do quanto já expandido, fica desde logo afastada a imagem de contribuição para o Fundo de Garantia, ou mesmo de seguridade, restando a possibilidade de ser qualificada como simples contribuição social de caráter genérico.

Ademais, consoante a expressão impressa no mandamento examinado, substanciada nos dizeres "fica instituída contribuição social", é forçoso deduzir que o legislador pretendeu criar uma nova contribuição. Assim, se consentida a sua natureza de nova contribuição, seria de mister observar o § 4º, do artigo 195, da Constituição, o qual, por remeter-se ao 154, inciso I, admite a instituição de novas contribuições, desde que não sejam cumulativas e que não tenham hipótese de incidência e base de cálculo semelhantes às demais contribuições já existentes no sistema. Desponta à obviedade que o desconcerto é flagrante, pois a contribuição examinada incide sobre a mesma base de cálculo que a contribuição social para o Fundo de Garantia, razão bastante para comprometer a sua legitimidade sob o prisma constitucional.

Nem se diga que a Lei Complementar se limitou a aumentar a alíquota da contribuição e que teria poderes para fazê-lo, o que, ao menos em tese, seria possível. Em veras, consoante espraiado nos desdobres do diploma mencionado, o aumento da contribuição não se dera em favor do Fundo, mas a título de pagamento da correção monetária relativa aos expurgos inflacionários decorrentes dos Planos Verão/1989 e Collor I/1990, em obediência, aliás, à decisão preferi-



da pelo Pretório Excelso no Recurso Extraordinário nº 226.855-7, datado de 31-08-00 e publicado no DJ de 13-10-00.

Em suma, o adicional de 0,5%, ora em debate, não exprime um aumento do FGTS, até porque esse acréscimo não passa a integrar o porvir da conta vinculada, mas a pagar créditos do passado. Também não simboliza uma nova contribuição, mas, consoante já falado, traduz uma fonte provisória para obtenção de receitas destinadas a pagar o expurgo inflacionário do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, daí a fisionomia jurídica de imposto inominado que, dada a total ausência de supedâneo constitucional, falece de validade.

Vejamos, agora, as implicações do gravame sob a roupagem de imposto. Seria, pois, um imposto inominado, criado ao desamparo de qualquer competência específica ou residual. Quanto à primeira, cabe descartada sumariamente, por total ausência de previsão, ao passo que a segunda incorreria na mesma sorte aplicável à instituição de novas contribuições, uma vez que a sua hipótese de incidência e base de cálculo são semelhantes às do FGTS, o que é vedado pelo artigo 154, inciso I, da Constituição da República.

Ao lado dessas cinco, outra de igual gravidade não pode ser deslembrada, porquanto a prestação *in casu* se prende a uma destinação específica, aliás, a própria razão de ser do gravame. Tal disposição afronta o contido no artigo 167, inciso IV, da Constituição que, afora as ressalvas distintas ao caso presente, proíbe a vinculação de receita de impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa. Por conseguinte, impõe-se reconhecer que também por esse enfoque a prestação não resiste a um contraste de constitucionalidade.

## 5. Inconsistência das Penalidades

Em consonância do quanto exposto no átrio do presente estudo, merece lembrado que a Lei Complementar *in casu* não resiste a um contraste de legalidade sob o prisma formal, uma vez que normatiza sobre uma multiplicidade de temas distintos.

Além disso, convém iterar que ao cuidar das penalidades o legislador chegou ao absurdo de estatuir a multa de setenta e cinco por cento do *debitum*, caso o recolhimento se dê após o vencimento do prazo assinado em lei, ainda que seja mero retardo no pagamento. Quer dizer, afora outros aspectos a serem discutidos, essa absurda disposição contraria postulado norteador do Código Tributário Nacional que permite o pagamento espontâneo, embora extemporâneo, o qual não poderia ser revogado por uma regra imersa num emaranhado de comandos versando sobre a já acimada diversidade de matérias.

Em veras, ao dispor sobre a matéria titulada *responsabilidade por infrações*, o artigo 138 do Código Tributário Nacional concedeu oportunidade para que o contribuinte infrator devedor se redimisse, fazendo-o por meio do instituto da denúncia espontânea. O referido dispositivo assim preceitua:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

A jurisprudência é remansosa no sentido de reconhecer o descabimento de penalidades, por vezes, até mesmo a multa de mora, senão vejamos:

“Tributário - Cofins - Denúncia espontânea - Multa moratória - Inexigibilidade. 1. Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento, ainda que de forma parcelada, é afastada a imposição da multa moratória. 2. Precedentes. 3. Recurso provido” (STJ, 1ª Turma, REsp 117031/SC, Rel. Ministro José Delgado, DJU 18.08.1997, p. 37.788)

“Tributário - ICMS - Pagamento intempestivo - Denúncia espontânea da infração (art. 138 do CTN) - Multa de mora - inadmissibilidade. 1. *In casu*, a aplicação da multa de mora, quando já pago o imposto devido com a cominação de juros e correção monetária, e com a denúncia espontânea do contribuinte antes de qualquer procedimento ou medida por parte do Fisco, caracteriza-se a hipótese de exclusão prescrita no art. 138 do CTN. 2. Precedentes do STJ e do STF. 3. Recurso especial conhecido e provido.” (STJ, 2ª Turma, REsp 63700-95/SP, Rel. Ministro Adhemar Maciel, DJU 1º.12.1997, p. 62.700)

Seria despiendo trazer à colação inúmeros outros julgados nesse sentido, máxime porque essa postura antolha-se consagrada consoante a craveira pretoriana. As decisões discrepantes, quando muito, admitem a incidência da multa moratória, jamais aquelas com vocação sancionatória, donde, é lícito concluir que, ao contrário do quanto consta da Lei examinada, o recolhimento extemporâneo não poderia ensejar a aplicação da multa de 75%.

Afora a objeção anotada, as penalidades questionadas são sobejamente

desproporcionais às condutas infracionais, além de exorbitantemente desiguais em cotejo com quaisquer outras infrações à legislação tributária, no que atitam a razoabilidade e o primado da igualdade. Assim, se é verdade que inexistente legislação uniforme acerca de penalidades, em decorrência do pacto federativo, não menos verdade é também que, na hipótese de tributo cujo valor seja declarado e não pago, as multas se situam no eixo de 10 a 30%. Dentre as primeiras temos o IPTU, entre as segundas o IPI, IR, PIS, Cofins e a Contribuição Social sobre o Lucro e no rol das terceiras temos o ICMS.

Em verdade, as multas superiores aos percentuais retromencionados somente se verificam em infrações caracterizadas por ausência de declaração, omissão de receitas ou retenção na fonte sem o ulterior recolhimento, as quais rendem margem a incidências iguais ou superiores a 75%, hipóteses que não se confundem com o caso versado.

Sobremais, a estipulação das multas deve reverenciar os paradigmas constitucionais que, de um lado, protegem o direito de propriedade, enquanto, de outra parte, vedam o perdimento de bens e o confisco, daí a proibição de quantificação excessiva que, de modo indireto, culmina por burlar as garantias contidas no Diploma Magno.

A bem ver, o alegado faz coro com Sacha Calmon Navarro Coêlho que, em obra de tomo e de sobremão, professou o assunto com pena de ouro, conforme o excerto a seguir transcrito, no qual analisa exatamente os limites quantitativos das multas tributárias. São suas palavras:

“Três conclusões é preciso extrair:

Em primeiro lugar, a de que no Brasil, a infração tributária não pode ge-

rar o perdimento de bens e o confisco, que é vedado pela Constituição. Em segundo lugar, a de que a infração tributária pode ocasionar penas pecuniárias mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial.

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se confisco indireto e, por isso, é inconstitucional." (*Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1992, pp. 66/7)

A talho de foice, importa recordar que o Pretório Excelso tem repellido multas superiores a 30%, a teor da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 81.550/MG, em julgamento realizado no dia 20-05-75 e publicado no Diário da Justiça de 13-06-75, no qual o Acórdão conheceu do recurso e lhe deu provimento, em parte, nos termos do pronunciamento do Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, cujo voto reproduzimos *in verbis*:

"Após muitas idas e vindas, passou recentemente a prevalecer no Supremo Tribunal o entendimento da maioria: as cooperativas estão sujeitas ao

ICM desde o início da vigência do Decreto-lei nº 406, de 1968.

Tal orientação, que tem sido seguida em vários julgamentos, milita, no caso, contra a recorrida, pois os fatos da causa são de novembro de 1971.

Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte. Inverto os ônus da sucumbência."

Na mesma vereda, com sutis matices diversos embora, a Suprema Corte entendeu inadequada a multa de 100%, pelo que reduziu-a para 30%, em consonância com o extrato da Ementa a seguir exposta:

"Ementa: - Tributário. Multa Moratória. Cobrada à razão de 100% do valor do débito, e acompanhada de outras cominações, além da correção monetária, mostra-se excessiva e é fixada em 30%, tomado o parâmetro de lei ulterior, que reduziu para esse percentual." (RE, 2ª Turma, julgamento de 28/06/1984, publicação DJ de 17-08-84, vol. 1345, p. 418, Ministro Relator Décio Miranda).

Como visto, quando a legislação sobre multas tributárias transgride direitos e garantias, por desmedidas, ou quando a Fazenda Pública, a qualquer título seja, graduá-las de modo demasiado, os Tribunais não hesitam em repudiar e reduzir a quantificação de penalidades que traspassem os umbrais da razoabilidade.

Outro argumento a ser sopesado repousa na diretriz firmada pelo próprio Governo Federal que considerou exorbitante numa economia estável como a

nossa as multas de 20% então aplicáveis no âmbito do direito privado e, por isso, reduziu-as para 2%, conforme positivado na Lei nº 9.298, de 1º de agosto de 1996.

Com efeito, o § 1º, do artigo 1º, do referido diploma assim dispõe: “As multas de mora decorrentes do inadimplemento de obrigações no seu termo não poderão ser superiores a dois por cento do valor da prestação.” Equivale a dizer: faça o que eu mando, mas não faça o que eu faço! Ora, se a premissa maior é simbolizada pelos dizeres “*economia estável*”, nada autoriza concluir que a multa na messe privada seja restrita a apenas 2% e na seara pública prosperem percentagens iguais ou acima de 75%. A bem ver, o raciocínio é falacioso, pois inexistente consistência lógica que justifique essa desconformidade entre os dois planos do direito, uma vez que a mesma economia qualificada com o epíteto de *estável* enfeixa os dois segmentos do universo jurídico.

Posto isto, em que pese a diferença entre o público e o privado, a intrinsecabilidade econômica não pode ser tão abissal, porquanto a distinção entre ambos se exaure no regime jurídico de autoridade do primeiro e de igualdade do segundo e não na quantificação de penalidades, até porque, consoante predito, tanto um como outro gravitam em torno da mesma economia estável, donde, também por esse balizamento, as penalidades em contenda afiguram-se decididamente inaceitáveis.

Ao demais, impende observar que a quintessência do princípio da igualdade não admite qualquer desigualação nas relações entre as partes. Assim, não se pode olvidar que o destinatário da multa, quando do outro lado, seja pleiteando uma simples restituição de tributos recolhidos a maior, seja na repetição de

indébito, seja até numa desapropriação ou reparação patrimonial por responsabilidade do Estado, em todas essas hipóteses o Estado não respeita prazos, descumpra direitos e garantias constitucionais e, por incrível que possa parecer, fica a salvo de qualquer penalidade.

Por óbvio, se obedecido o primado da igualdade em sua plenitude semântica, temos uma de duas: ou as sanções incidem ou não incidem, seja em prol do Estado, seja em prol do contribuinte, isso em obséquio ao sobranceiro vector constitucional retrocitado e por amor aos ideais de justiça, sobretudo num Estado democrático que pressupõe haver igualdade entre governantes e governados.

Se a rigor o Estado se ressentido de padrão ético para impor penalidades, que dirá sanções duplamente desproporcionais, quer em relação à conduta substantiada em singelo descumprimento de prazo, quer em face do próprio direito de propriedade, uma vez que 75% ou 150% traduzem percentagens de conotação indubitavelmente confiscatória.

## 6. Anterioridade Nonagesimal ou Ano-calendário?

Ao cuidar do aspecto eficaz, a Lei sob comento firmou o lapso temporal de noventa dias, ao que tudo indica, porque o legislador entendeu aplicável o mandamento contido no § 6º, do artigo 195, da Constituição.

Cumpra obtemperar que, se admitida a natureza jurídica de contribuição de seguridade social, nada mais correto do que condicionar a sua eficácia aos noventa dias, como dispôs o diploma examinado. Entrementes, a questão não se depara pacífica, pois, no pensar deste estudo, o gravame não abroquela natureza de seguridade, conforme será demonstrado nos desdobres deste versículo.

Com efeito, nos termos do *caput* do artigo 194 do Texto Excelso a locução *seguridade social* compreende os planos da saúde, previdência social e assistência social. Estes, de seu turno, surdem esmiudados nos artigos 196, 201 e 203, todos do Estatuto Máximo, donde, por oportuno, torna-se de mister examiná-los.

A saúde, por óbvio, abarca significado universal proveniente do latim *salute* - conservação da vida - e que diz respeito ao conjunto de atividades voltadas para a preservação ou recuperação das funções orgânicas, físicas e mentais das pessoas. Nesse rumo, o artigo 194 da Constituição impõe ao Estado o dever de adotar políticas sociais e econômicas protegendo a saúde, seja reduzindo o risco de doenças, seja protegendo e recuperando pacientes.

De outro lado, a previdência social tem por objeto as vicissitudes de doenças, invalidez, morte e idade avançada, cabendo-lhe, também proteger a maternidade, o trabalhador involuntariamente desempregado, o salário-família e o auxílio-reclusão em prol dos dependentes de baixa renda e a pensão por morte de segurados do sistema, tudo na estrita conformidade com o disposto nos incisos I *usque* V do artigo 201 da *Lex Legum*.

Por derradeiro, a assistência social complementa o rol de atividades integrantes da seguridade social, a qual, nos termos do artigo 203, incisos I a V, preordena-se a proteger a família, a maternidade, as crianças e os adolescentes carentes, a integração ao mercado de trabalho, a habilitação e reabilitação de portadores de deficiências, além de garantir um salário mínimo mensal ao deficiente ou idoso que não possua meios de se manter.

Como se pode notar, a contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de

Serviço não se enquadra em nenhuma das hipóteses precitadas, donde, ao lume do texto constitucional, não representa contribuição de seguridade social. Por todas as veras, o FGTS guarda a natureza de contribuição social, de conteúdo genérico e exprime uma verdadeira poupança compulsória efetivada em prol do empregado, substanciada no percentual de 8% em relação à sua remuneração mensal para que seja utilizada em caso de despedida quer injusta, quer por outras razões enumeradas na legislação de regência.

Ademais, impende atentar que o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço reveste fisionomia social conjugada com o traço tipicamente indenizatório, deparando-se, decididamente, inconfundível com as contribuições de seguridade. Extremada a distinção pela qual o FGTS reveste fisionomia social de cunho indenizatório e não de seguridade, força é admitir que não se encontra sob o manto da anterioridade nonagesimal, porquanto este é aplicável tão-somente às contribuições de seguridade previstas no artigo 194 e 195 da Constituição da República. Assim, não fora a indubidosa inconstitucionalidade da prestação em contenda, mercê de suas inúmeras impropriedades, nimamente expostas neste estudo, se exigível fosse, somente poderia sê-lo a contar de janeiro de 2002, em virtude de sua subsunção ao postulado da anterioridade ano-calendário.

## 7. Conclusões

### *Primeiro corolário*

A Lei Complementar *in examen* representa mais uma mini-reforma tributária, mantendo a tônica das demais, ou seja, navega na contramão do figurino constitucional, em total desamor aos primados básicos da Ciência do Direito,

sobre elevar a carga tributária com o desígnio de prover os cofres da Fazenda Pública sem nenhuma contrapartida em prol do contribuinte ou da sociedade. Dito de outro modo, realiza a função de tapar buracos orçamentários.

#### *Segundo corolário*

O diploma em apreço falece de unidade temática, pois versa sobre contribuições sancionatórias - art. 1º, bem como eleva provisoriamente o percentual do FGTS, senão também agrava abissalmente as penalidades, ab-rogando, inclusive, o artigo 138 do Código Tributário Nacional, além de cuidar de atualização monetária das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e, finalmente, estabelece regras atinentes ao Tesouro Nacional, à Caixa Econômica Federal e ao Orçamento Público. Essa multiplicidade de matérias acutila postulado isonômico, pois o § 6º, do artigo 150, da Constituição, estabelece que as medidas benéficas ao contribuinte somente valerão se constarem de diplomas específicos acerca do tema ou do tributo, donde, pelas mesmas razões, melhor sorte não haverá de merecer o diploma de conteúdo genérico e abrangente, a teor do caso vertente que tenha por objeto a elevação de tributos e de penalidades tributárias, sob pena de ultrajar o primado constitucional da igualdade.

#### *Terceiro corolário*

O artigo 1º, *caput*, da Lei Complementar examinada instituiu uma contribuição social com fulcro em ilicitude consubstanciada na despedida imotivada de empregado, o que macula a validade do gravame, pois, segundo antessupostos constitucionais expressamente vertidos na cláusula terceira, do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, o tri-

buto *não constitui sanção de ato ilícito*. Dessarte, o percentual de 10% previsto naquele mandamento, à guisa de multa com *nomen juris* de contribuição não traduz tese benemérita de acolheita, por ilegal e inconstitucional.

#### *Quarto corolário*

O artigo 2º, *caput*, do diploma em apreço, cuida do acréscimo de 0,5%, a vigorar por sessenta meses. Esse adicional provisório não reveste a afetação típica das contribuições, máxime porque sua efetiva destinação será auferir recursos para o pagamento dos expurgos inflacionários dos Planos Verão/1989 e Collor I/1990, relativos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, restando, pois, indevida porquanto afigura-se decididamente inconstitucional.

#### *Quinto corolário*

As penalidades em percentuais de 75% a 150% configuram-se inegavelmente desproporcionais em relação a quaisquer outras contidas em nossa legislação tributária, atritando, assim, o princípio da igualdade, bem como reveste natureza confiscatória vedada pelo Diploma Magno e adversada por orientação pretoriana.

#### *Sexto corolário*

Debalde todas as impropriedades anotadas, se por absurdo fosse admitida a validade de qualquer dispositivo do aludido diploma, mesmo assim a exigibilidade respectiva somente poderia operar-se a contar de janeiro de 2002, porquanto o FGTS não se enquadra em nenhum dos conceitos constitucionalizados concernentes à seguridade social, motivo por que subsumir-se-ia ao princípio da anterioridade anual e não nongesimal, conforme equivocadamente consta da Lei sob exame.

# Contribuição do Contratante de Cooperativa de Trabalho

*Eduardo Rocha Dias*

## 1. Introdução

A partir de 1º de março de 2000 entrou em vigor o artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876, de 26/11/99 (DOU de 29/11/99), que instituiu contribuição devida pelas empresas contratantes de cooperativas de trabalho. Referido tributo incide à alíquota de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços prestados por cooperados através de mencionadas pessoas jurídicas.

Tal contribuição substituiu aquela prevista pelo artigo 1º, inciso II, da Lei Complementar 84, de 18 de janeiro de 1996, que era devida pelas cooperativas, e incidia sobre os valores pagos, devidos ou creditados aos cooperados pelos serviços prestados a pessoas jurídicas por intermédio de aludidas sociedades.

Objetiva-se neste estudo analisar a nova exação à luz do quadro traçado pelas normas constitucionais e pelas regras específicas referentes às cooperativas, buscando determinar se existe compatibilidade entre ela e a Lei Maior.

## 2. O Custeio da Seguridade Social e as Alterações Operadas pela Emenda Constitucional 20/98

A seguridade social constitui, segundo o que determina o artigo 194 da Carta Magna, um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Tais direitos constituem típicos direitos sociais ou direitos fundamentais de segunda geração, a demandar do Estado uma postura ativa, consistente no oferecimento de prestações destinadas a assegurar, com base nos princípios da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III, da Constituição) e da solidariedade (artigos 3º, inciso I, e 170, *caput*, da Carta Magna), a previdência, de caráter contributivo, a saúde e a assistência aos desamparados.

De acordo com o artigo 195 da Constituição, incumbe a toda a sociedade financiar a seguridade social, quer seja através de recursos oriundos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quer seja atra-



*Eduardo Rocha Dias  
é Professor de Direito  
Previdenciário da  
Universidade de  
Fortaleza e Mestre em  
Direito pela  
Universidade Federal  
do Ceará.*

vés de contribuições ali discriminadas. Adotou a seguridade social brasileira, portanto, modelo de financiamento pautado principalmente em tributos específicos, as contribuições sociais, destinadas a integrar o orçamento próprio da seguridade (artigo 165, § 5º, da Carta Magna). Diverge referido sistema do que é adotado, por exemplo, na Europa angloescandinava, em que predomina o financiamento através de impostos gerais<sup>1</sup>.

Traça a Constituição um regime jurídico<sup>2</sup> peculiar para as contribuições, as quais somente podem ser instituídas pela União Federal (artigo 149) e incidir em relação às hipóteses materiais e às pessoas referidas pelos incisos I, II e III de seu artigo 195.

Diante do princípio da diversidade da base de financiamento da seguridade social (artigo 194, inciso VI, da Constituição), devem ser previstas várias fontes de custeio para ela, o que é implementado tanto pelo mencionado artigo 195, *caput*, como por seu § 4º. Este último fixa a competência residual da União para criar contribuições sociais diversas daquelas estabelecidas no *caput*, desde que observados os limites do artigo 154, inciso I, da Carta Magna. A criação de novas fontes de custeio para a Seguridade Social, a propósito, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal proferida no Recurso Extraordinário 228.321-RS<sup>3</sup>, relatado pelo Ministro Carlos Velloso, no qual se argüía a inconstitucionalidade da Lei Complementar 84/96, exige apenas a observância da

forma de lei complementar. Inexiste na Carta Magna regra que proíba que imposto e contribuição tenham os mesmos fato gerador e base de cálculo. Só há no texto constitucional vedação a que taxa tenha a mesma base de cálculo de imposto (artigo 145, § 2º). Na decisão mencionada, porém, fixou-se como limite para o exercício de referida competência residual a proibição de que uma contribuição tenha a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador de outra contribuição.

O que distingue as contribuições sociais de outras espécies tributárias é a sua destinação específica, aliada à circunstância de se vincularem à satisfação de necessidades de grupos sociais determinados traçadas pela Constituição.

Operou a Emenda Constitucional 20/98, publicada no dia 16 de dezembro de 1998, alterações no tocante ao custeio da seguridade social, ampliando a possibilidade de instituição de contribuições. O artigo 195, inciso I, em consequência, passou a prever não mais apenas a contribuição do empregador incidente sobre a folha de salários do seus empregados, mas também da empresa e da entidade a ela equiparada por lei. Tal contribuição poderá incidir não mais apenas sobre a folha de salários, mas também sobre os rendimentos do trabalho pagos a qualquer título à pessoa física, mesmo que sem vínculo empregatício. Tais contribuições, previstas pelo *caput* do artigo 195 da Carta Magna, podem ser instituídas por lei ordinária, conforme já admitia a doutrina<sup>4</sup>, dife-

<sup>1</sup> Sobre o tema, examinar a obra "El sistema comun europeo de seguridad social", de Antonio Ojeda Aviles (Valência, Ed. Tirant lo Blanch, 1997), especialmente as páginas 11/17.

<sup>2</sup> Sobre a distinção entre "natureza jurídica" e "regime jurídico", no que diz respeito às contribuições, ver, de Marco Aurelio Greco, a obra *Contribuições - uma figura "sui generis"*, (São Paulo, Dialética, 2000, pp. 69/94).

<sup>3</sup> *Informativo STF*, nº 127, de 12 a 16 de outubro de 1998.

<sup>4</sup> Nesse sentido, ver, de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a obra *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário* (Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 167).



rentemente daquelas instituídas no exercício da competência residual da União, que demandam lei complementar.

Dáí porque a contribuição ora enfocada foi instituída por lei ordinária, buscando seu fundamento de validade no artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição, com a redação da Emenda 20/98. Por se tratar de matéria que não mais demanda lei complementar, a Lei 9.876/99, ao instituir a nova exação, revogou a Lei Complementar 84/96.

A interessante questão que já aqui se descortina diz respeito à possibilidade de alteração constitucional propiciar a degradação de categoria normativa exigida para regular determinada matéria, admitindo que um veículo como a lei ordinária, o qual demanda quorum menor que a lei complementar, passe a dispor sobre temas antes reservados a esta última. Sobre o assunto, o autor deste trabalho já teve a oportunidade de se manifestar, adotando o ponto de vista de que existem limites constitucionais à degradação de categoria normativa, de lei complementar para lei ordinária, que viesse a permitir a instituição de tributo, e a intromissão do Estado na esfera de direitos do cidadão, sem a observância dos requisitos mais rígidos (quorum qualificado) exigidos anteriormente<sup>5</sup>.

Também se pode alegar, como faz Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>, que existiria hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, de forma a defender que somente outra lei de idêntica categoria poderia revogar a Lei Complementar 84/96. A propósito, o Superior Tribunal

de Justiça, em decisão proferida pela Ministra Eliana Calmon, entendeu que lei ordinária, no caso a Lei 9.430/96, não poderia revogar isenção instituída pela Lei Complementar 70/91 no tocante às sociedades civis de que trata o Decreto-lei 2.397/87 (REsp 226.062/SC, DJU de 16/06/2000, p. 98, e, ainda, a decisão em embargos de declaração opostos contra o acórdão proferido em aludido recurso, publicada no DJU de 05/02/2001, p. 90). Entendeu-se que o STJ pode apreciar conflitos entre lei complementar e lei ordinária e que no caso não se invade competência do Supremo Tribunal Federal, já que eventual inconstitucionalidade seria reflexa e indireta, não ensejando recurso extraordinário.

Não se pode deixar de mencionar, porém, a posição de Geraldo Ataliba<sup>7</sup>, de que se uma lei formalmente complementar regula matéria para a qual a Constituição expressamente não reservou dita espécie normativa, pode ela ser revogada por lei ordinária. Tal entendimento parece predominar no Supremo Tribunal Federal, conforme se verifica na decisão do Recurso Extraordinário 262.178-DF, relatada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, e publicada no Diário da Justiça da União de 24.11.2000.

Assim, pode vir a prevalecer o entendimento de que, como a Emenda Constitucional 20/98 modificou o teor do artigo 195, inciso I, da Carta Magna, permitindo que matérias que anteriormente exigiam lei complementar pudessem ser reguladas por lei ordinária, a Lei

<sup>5</sup> "A reforma da previdência e o regime de contribuição das empresas - principais reflexos", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 42, pp. 37/39.

<sup>6</sup> "Posição hierárquica da lei complementar", in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, pp. 19/22.

<sup>7</sup> *Lei Complementar na Constituição*, São Paulo, RT, 1971, p. 32.

Complementar 84/96 teria passado a se igualar a uma lei ordinária, podendo ser modificada por outra de mesma categoria, como a Lei 9.876/99.

Impõe-se, portanto, examinar a compatibilidade do artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, com o artigo 195, inciso I, "a", da Constituição. Antes, porém, mostra-se oportuno referir as alterações por que tem passado o mundo do trabalho, com o incremento dos fenômenos do trabalho por conta própria e através de cooperativas, o que demanda modificações no custeio da seguridade social.

### 3. As Alterações do Mundo do Trabalho

A seguridade social como técnica de proteção pressupõe a necessidade de minorar os riscos que podem impedir ou dificultar o exercício de atividade laborativa. Tais situações de risco (idade avançada, invalidez, desemprego involuntário, morte ou reclusão das pessoas de que dependem economicamente, acidentes de trabalho etc.) originaram historicamente a preocupação em oferecer prestações (benefícios e serviços) ao homem trabalhador e seus dependentes. Daí porque o direito da seguridade social se afirma, em um primeiro momento, conjuntamente com o direito do trabalho, compondo com este último o quadro geral da proteção ao trabalhador, sobretudo ao trabalhador subordinado, o empregado.

Também a existência de situações de desigualdade social e de desamparo torna necessária a intervenção estatal no sentido de minorar os riscos daí decorrentes, através da assistência social. Predomina, nesse último caso, de forma mais evidente, o valor de solidariedade.

A partir do final da década de sessenta e do início da década de setenta o crescimento da competição entre os agentes econômicos, principalmente após a Europa Ocidental e o Japão terem se recuperado das conseqüências da Segunda Grande Guerra, aliado à crise do petróleo, impôs sérias modificações na forma de as empresas produzirem. Buscaram elas adequar-se aos novos tempos reestruturando-se com vistas a diminuir custos e alcançar eficiência.

Nesse contexto se situa a transição do chamado modelo "fordista" de produção para o modelo "toyotista". No primeiro, todas as etapas da produção são concentradas na empresa. Objetivava-se a produção em massa, gerando grandes estoques. A produção tende a ser mais rígida e a exigir maior quantidade de mão-de-obra. No segundo modelo, a produção se flexibiliza. Em primeiro lugar, através da terceirização: diversas etapas da produção são transferidas para outras empresas, racionalizando o processo produtivo. Não mais se busca a produção de grandes estoques, de difícil e cara manutenção, mas sim a produção *just in time*, na mesma hora em que é feito o pedido por parte do consumidor.

A demanda de mão-de-obra se flexibiliza na mesma medida que a produção: adotam-se técnicas gerenciais e tecnologia que redundam em diminuição da mão-de-obra empregada e formas jurídicas de contratação menos rígidas, como o contrato temporário de trabalho e o contrato por tempo parcial. A necessidade de investimento crescente em tecnologia e a redução das margens de lucro operadas pelo aumento da competição fazem com que os ganhos da empresa, nessa fase, sejam alcançados também à custa da redução e dispensa da

mão-de-obra<sup>8</sup>, além da internacionalização da produção e da busca de locais em que os custos desta última sejam menores.

A busca das empresas por eficiência e por redução de seus custos tem sido acompanhada pelo aumento do trabalho por conta própria ou através de cooperativas e pela tendência à redução do emprego formal. Tais modificações acarretam nítidas conseqüências para a seguridade social, na medida em que o seu financiamento não mais pode depender precipuamente de contribuições sobre a folha de salários. No Brasil já existem diversas fontes de custeio além da folha, como o faturamento ou receita e o lucro das pessoas jurídicas<sup>9</sup>. Mas a circunstância do trabalho não assalariado estar se difundindo impõe alterações nos mecanismos de custeio da seguridade de forma a refletir essa nova realidade, com a cobrança de contribuições dos segmentos sociais que se beneficiam do trabalho assim prestado.

Nesse sentido, tem-se que o tomador do serviço de uma cooperativa de trabalho contrata, na verdade, o cooperado, o qual presta serviço através da sociedade, como será visto no tópico seguinte. Poderia, no entanto, contratar para prestar o mesmo serviço um empregado ou um contribuinte individual (autônomo). Daí porque mostra-se adequada a exigência de contribuição do tomador do serviço e não mais da cooperativa, como se fazia segundo a sistemática da Lei Complementar 84/96, já que

é dele o proveito obtido através de referida forma de contratação.

#### 4. As Sociedades Cooperativas

As cooperativas são sociedades de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro, conforme determina o artigo 3º da Lei 5.764/71. Constituem-se para prestar serviços aos associados, sendo possível, porém, dentro de seus objetivos sociais, a prestação de serviços a terceiros, nos termos do artigo 86 do mesmo diploma. Por não terem fins lucrativos, pode-se afirmar que seus rendimentos destinam-se precipuamente à remuneração dos associados, sem descuidar, obviamente, do atendimento das despesas com sua manutenção e do investimento necessário à continuidade de suas atividades.

Podem ter por objeto qualquer gênero de serviço, operação ou atividade. Muito embora possa a sociedade contratar um associado como empregado, nos termos do artigo 31 da Lei 5.764/71, a regra é que não há vínculo empregatício entre os associados e a cooperativa, não importando o ramo de atividade adotado (artigo 90 da Lei 5.764/71). A Lei 8.949/94 acrescentou um parágrafo único ao artigo 442 da CLT esclarecendo que não se forma vínculo empregatício entre o associado e a cooperativa nem entre aquele e os tomadores de serviços da cooperativa. Vê-se que o intuito des-

<sup>8</sup> Sobre o tema, vejam-se as obras *Direito e Globalização Econômica*, de José Eduardo Faria (São Paulo, Malheiros, 1996) e *Globalização, Neoliberalismo e o Mundo do Trabalho*, organizada por Edmundo Lima de Arruda Júnior e Alexandre Ramos (Curitiba, IBEJ, 1998).

<sup>9</sup> É de condenar-se, a propósito, o desvio de recursos da seguridade social oriundos da arrecadação das contribuições sobre a receita ou faturamento e lucro para fins alheios aos traçados pela Constituição, como decorreu, por exemplo, da Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, que instituiu a chamada Desvinculação das Receitas da União.

ta última norma foi justamente reiterar o entendimento já contido na Lei 5.764/71, evitando alegações de existência de vínculo empregatício ou de burla à legislação trabalhista e incentivando o cooperativismo<sup>10</sup>, que tem se afirmado como opção de trabalho para diferentes categorias profissionais.

Os cooperados que, nessa qualidade, prestam serviços a terceiros, são considerados segurados do Regime Geral de Previdência Social como contribuintes individuais (autônomos), nos termos do inciso IV do § 15 do artigo 9º do Decreto 3.048/99.

Dentro do modelo traçado pela Lei 5.764/71, tem-se que os cooperados se unem com a finalidade de obter um proveito comum, servindo-se da cooperativa para exercer atividades. Tais atividades podem consistir na prestação de serviços a terceiros, nas mais diferentes modalidades (cooperativas de trabalho). Nesse último caso, o contratante do serviço, até antes da entrada em vigor do artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, não recolhia qualquer contribuição. Beneficiava-se do trabalho dos cooperados e nada recolhia, diferentemente do que ocorreria se contratasse um empregado ou um contribuinte individual para exercer a mesma tarefa. As cooperativas, por outro lado, na época em estava em vigor a Lei Complementar 84/96, eram obrigadas a recolher ao INSS 15% do valor pago, devido ou creditado aos cooperados por serviços prestados a pessoas jurídicas.

Atualmente, a contribuição é exigida da empresa contratante, não mais das

cooperativas. Preserva-se portanto o patrimônio e a renda de tais entidades. Cobra-se, porém, contribuição do contratante do serviço. A ele não se estende a limitação contida no artigo 146, inciso III, alínea "c", da Constituição de que cabe à lei complementar estabelecer regras gerais no tocante ao adequado tratamento tributário aos atos cooperativos praticados pelas sociedades cooperativas. Nenhum reflexo sobre os atos das cooperativas decorre da exigência da contribuição ora discutida. Ademais, a própria Lei 5.764/71, em seu artigo 111, determina que a renda oriunda da prestação de serviços a não associados, prevista pelo artigo 86 do mesmo diploma, é tributável. Tal dispositivo, porém, se aplica às cooperativas. A contribuição prevista pelo artigo 22, inciso IV, da Lei 8.212/91, não.

Pode-se até argumentar que o advento da nova contribuição poderá vir a onerar as empresas que tomam o serviço dos cooperados desestimulando a sua contratação através das cooperativas. De qualquer forma, o ônus tributário (15% da fatura ou da nota fiscal de prestação de serviços dos cooperados, que deve incidir apenas sobre parcelas que constituam rendimento do trabalho, como será referido no próximo tópico) mostra-se inferior ao que seria exigido no caso de contratação de um contribuinte individual (20% do valor da remuneração) ou de um empregado (20% sobre a folha, além de contribuições para o seguro contra acidentes de trabalho e para terceiros).

<sup>10</sup> Muito embora possam existir falsas cooperativas, criadas "ad hoc" para a prestação de serviços a uma empresa, geralmente formada por ex-empregados que foram demitidos, impõe-se a análise cuidadosa de cada caso. O verdadeiro cooperativismo mostra-se como um princípio salutar que deve ser estimulado, sobretudo como meio de evitar-se o desemprego.

## 5. A Base de Cálculo da Contribuição

Para ser validamente exigida, a contribuição ora examinada deve incidir tão-somente sobre os rendimentos do trabalho pagos pelo contratante ao cooperado através da cooperativa, nos termos admitidos pelo artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição. A forma jurídica da cooperativa, especialmente a cooperativa de trabalho, permite concluir que o valor pago pelo contratante destina-se principalmente a remunerar o trabalho dos cooperados.

Nesse sentido, o inciso III do artigo 201 e os §§ 7º e 8º do artigo 219 do Decreto 3.048/99, que regulamentam o artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91 explicitam que não se sujeitará à incidência da contribuição o valor referente a material ou equipamentos que acompanham a prestação do serviço, desde que discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo e que tenham sido contratualmente previstos. Tal discriminação é absolutamente necessária para propiciar a incidência do tributo tão-somente sobre parcelas remuneratórias do trabalho. Também se atribui ao INSS a possibilidade de normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total do recibo, nota fiscal ou fatura quando não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou equipamento.

Nesse sentido, foi editada a Orientação Normativa nº 20, de 21 de março de 2000, da Secretaria de Previdência Social, publicada no Diário Oficial da União de 23 de março de 2000, dispondo sobre os percentuais mínimos do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços médicos e odontológicos correspondente à base de incidência da contribuição. Tais percentuais míni-

mos somente se aplicam se não houver discriminação do valor de equipamentos e materiais na nota fiscal ou fatura. Trata-se, nesse último caso, de hipótese de arbitramento, a qual se sujeita ao disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional. Ou seja, trata-se de providência excepcional, somente admitida na hipótese de não se poder quantificar a base de cálculo de outra forma (falta de discriminação de parcelas não remuneratórias). Deve ser admitida, outrossim, contestação por parte do contribuinte, ao qual caberá provar o valor das parcelas remuneratórias constantes da fatura ou nota fiscal.

Distingue referida Orientação Normativa as hipóteses de: a) contratos coletivos celebrados com empresas, com pagamento por valor predeterminado; b) contratos coletivos com pagamento por custo operacional, em que a cooperativa e o contratante estipulam uma tabela de serviços e honorários cujos pagamentos sejam feitos após os atendimentos; e c) contratos coletivos em que o pagamento do valor predeterminado é rateado entre a contratante e os trabalhadores a seu serviço.

Os primeiros podem ser de grande risco ou de risco global (que asseguram atendimento completo em consultório e em hospital, inclusive exames complementares e transportes especiais) e de pequeno risco (que asseguram apenas atendimentos em consultório e exames complementares que possam ser realizados sem hospitalização).

No caso dos contratos mencionados na letra "b" supra, prevê o ato normativo mencionado que, se houver parcela adicional ao valor dos serviços contratados por conta de custeio administrativo da cooperativa, esse valor também integra a base de incidência da contribuição.

É de afastar-se, por inconstitucional, a inclusão, na base de cálculo da contribuição, de qualquer valor que não constitua remuneração dos cooperados que prestam serviço ao contratante através da cooperativa. Assim parcelas referentes a custeio administrativo ou taxa de administração não podem ser consideradas como remuneração dos cooperados.

## 6. Conclusões

Diante das alterações no mundo do trabalho e o aumento do trabalho não subordinado, seja por conta própria, seja através das cooperativas, torna-se necessário adequar o custeio da seguridade social, de forma a colher, através da cobrança de contribuições, as novas situações surgidas e os segmentos sociais beneficiados por referida forma de prestação de serviços.

Nesse sentido, a alteração do artigo 195, inciso I, alínea “a”, decorrente da Emenda Constitucional 20/98, forneceu o suporte de validade da contribuição ora examinada, incidente sobre os rendimentos do trabalho pagos pelo contratante de cooperados através de cooperativas de trabalho. O regime jurídico das sociedades cooperativas, do qual se destaca seu caráter não lucrativo e a finalidade de atender primordialmente o interesse dos associados, permite concluir que os pagamentos feitos a elas destinam-se, em primeiro lugar, a remunerar os cooperados.

Daí por que, na determinação da base de cálculo da contribuição, somente podem ser consideradas as parcelas remuneratórias incluídas na nota fiscal ou na fatura de prestação do serviço, com o afastamento de qualquer outra que não se destine a remunerar o trabalho.