

set. 99
out.

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

9

 **SINTESE**

LET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

INSS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

I – Doutrina

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PREVIDENCIÁRIA

Edilson Jair Casagrande

Advogado, Especialista em Direito Processual Civil, Professor Universitário, Doutorando em "Ciencias Jurídicas y Sociales" pela "Universidad del Museo Social Argentino"

Sem pretendermos exaurir o assunto mas tão-só buscando colaborar com novos argumentos, debruçamo-nos sobre a redação do art. 23 da Lei nº 9.711, de 21/11/1998, que, dando nova redação ao art. 31, da Lei nº 8.212/91, instituiu o que se denominou "substituição tributária da contribuição previdenciária", na alíquota de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (faturamento decorrente da prestação de serviços).

Essa nova contribuição, incidente sobre o faturamento bruto decorrente da prestação de serviços (cessão de mão-de-obra), fere frontalmente o art. 150, § 7º, da CF/88, pois sua operacionalização, disposta na lei própria, não pode ser considerada como *substituição tributária*, posto que totalmente atípica àquela previsão constitucional, além de violar sobremaneira o art. 128 do Código Tributário Nacional. Apresenta-se, pois, como verdadeiro confisco tributário, expressamente vedado pela Magna Lei de 1988.

Da mesma forma, salta aos olhos outra mácula, materializada no vício formal cristalino da impossibilidade de instituição de novo tributo – como é o caso presente –, através de lei ordinária. Tal competência, conforme dispõe o art. 195, § 4º, da Constituição Federal de 1988, cabe somente à lei complementar, com suas peculiaridades próprias, já que com o advento da Emenda Constitucional nº 08/77 e, agora, confirmada e reforçada com a Constituição Federal de 1988, todas as contribuições passaram a ter caráter tributário, matéria pacificada pelo Supremo Tribunal Federal.

Também, a nova exação agride o princípio constitucional que prevê a impossibilidade dos novos tributos terem mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios dos que já

"O princípio da universalidade do custeio ou a necessidade de elevação da arrecadação do INSS não pode servir de chave para todas as portas. Alguns limites devem ser observados e a exação em evidência violou a muitos."

existam, o que efetivamente é o caso da contribuição em análise (base de cálculo já utilizada pela Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a COFINS, qual seja, o faturamento).

Por outro lado, dita exigência fiscal afronta o princípio constitucional da *isonomia*, pois é lançada à responsabilidade de qualquer empresa prestadora de serviços através de cessão de mão-de-obra, independentemente da ocorrência futura do fato gerador – supostamente – “presumido” (compensação com os valores devidos a título da contribuição incidente sobre a folha de salários).

Analisemos detidamente as questões aventadas.

I – DA NÃO-CONFIGURAÇÃO COMO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – AFRONTA AO ART. 150, § 7º, DA CF/88

O art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a nova redação dada pelo art. 23 da Lei nº 9.711/98, prevê:

Da redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a nova redação dada pelo art. 23 da Lei nº 9.711/98, nota-se, cristalina, a intenção do legislador infraconstitucional de criar tal obrigação fiscal com amparo no art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, bem como no art. 128 do Código Tributário Nacional. Pois, o único objetivo da criação dessa contribuição foi o de antecipar os valores que futuramente seriam devidos aos cofres do INSS a título de contribuição previdenciária incidente sobre a *folha de salários*.

Como é sabido, a antiga redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91 previa a solidariedade entre o prestador/cedente dos serviços e o tomador desses. Com o advento da Lei nº 9.711/98, a solidariedade entre prestador/cedente e tomador de serviços foi extinta, de modo que restou manifesta a intenção de se criar uma nova modalidade de recolhimento da contribuição incidente sobre a folha de salários, agora por antecipação, sob o manto de suposta substituição tributária.

Contudo, não se pode ter como válida a nova imposição tributária, ante às peculiaridades próprias dos dispositivos referidos.

Vejamos, o teor das normas regentes:

Constituição Federal

“Art. 150. (...)

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.” (grifos nossos)

Código Tributário Nacional

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (grifos nossos)

Como se denota dos textos normativos, os argumentos-mestres a sustentar a invalidade da imposição tributária em comento são absolutamente básicos: *não existe fato gerador respecti-*

vo, cuja ocorrência futura é passível de ser presumida, exatamente porque aquele relativo à antecipação (substituição tributária da Lei nº 9.711/98) não é o mesmo que o previsto para ocorrência futura, qual seja, a incidência de contribuição previdenciária sobre a "folha de pagamentos" (parte patronal).

Em matéria tributária, consagrados estão os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, dos quais decorre que somente o texto legal, estritamente, deve servir de embasamento para imposições tributárias/fiscais. Não se pode interpretar a norma tributária de maneira extensiva às suas estritas disposições.

Ocorre, porém, que a norma do § 7º do art. 150 da CF/88, combinado com o art. 128 do CTN, é clara e específica quanto aos aspectos essenciais a serem verificados a fim de possibilitar a antecipação de um tributo mediante substituição tributária e a transferência da responsabilidade a terceira pessoa. E, efetivamente, a "substituição tributária" criada pelo novo art. 31 da Lei nº 8.212/91 não atende aos requisitos legais e tipificados constitucionalmente.

Com efeito, o texto constitucional prevê que o recolhimento de um tributo poderá ser antecipado, porém estabelece como condição básica a essa antecipação a ocorrência futura, concreta, do fato gerador respectivo. Ou seja, o tributo cujo recolhimento se pretenda antecipar deverá necessariamente ter previsão de ocorrência do seu respectivo fato gerador no futuro e presunção concreta de qual será esse fato gerador, senão não se estaria a falar em uma antecipação do valor efetivamente devido (sabido no futuro).

Nota-se, pois, que a Lei Maior estabeleceu a necessidade de coincidência entre o tributo recolhido antecipadamente (substituição tributária) com aquele efetivamente devido no futuro (ocorrência do fato gerador).

Isto quer dizer que a substituição tributária, na forma preceituada no atual sistema constitucional, não admite a criação de um novo tributo com o intuito de compensá-lo futuramente com outro, distinto; para nos depararmos com uma substituição tributária válida, necessário é que um mesmo tributo tenha previsão legal para ser antecipado antes da ocorrência concreta do seu efetivo fato gerador, ou seja, a hipótese de incidência, que ocorre considerando-se, cumulativamente, a base de cálculo e a alíquota como principais fatores de sua verificação, identificação e classificação (mesmo tributo).

Ora, o tributo é definido pela sua base de cálculo, ou seja, seu fato gerador (hipótese de incidência). A regra constante do Código Tributário Nacional, em seu art. 4º, I, efetivamente não é letra morta; aliás, há muito nossos doutrinadores vêm externando suas manifestações no sentido de que o fator fundamental à identificação do tributo e sua espécie é o fato gerador, independentemente da sua denominação, destinação legal, etc.

No caso em análise, a contribuição criada pela Lei nº 9.711/98 nada tem a ver com aquela que pretende antecipar, através de regime de substituição tributária.

É que a base de cálculo da contribuição decorrente da Lei nº 9.711/98 — o faturamento — é totalmente diversa daquela que se pretende antecipar através da mesma — a folha de salários (total de remunerações). Da mesma forma, a alíquota — variável — incidente sobre essa diferente base impositiva não guarda nenhuma relação concreta com os valores que supostamente são presumíveis a partir da incidência futura da efetiva contribuição previdência calculada sobre a folha de salários.

Para não nos alongarmos em debates de cunho meramente abstrato, vamos nos ater em um ponto principal de discussão, qual seja, a base de cálculo.

GERALDO ATALIBA, em sua mais brilhante obra, intitulada *Hipótese de Incidência Tributária*, conceitua a base de cálculo como sendo a principal característica de um tributo, de forma que a sua alteração resultará, também, em modificação de toda a essência de uma exação específica. Vejamos seus ensinamentos:

“Interessante sublinhar que a *Constituição* – acompanhando as lições da melhor doutrina, no Brasil exposta excelentemente por AMÍLCAR FALCÃO, ROQUE CARRAZZA, PAULO BARROS CARVALHO, AIRES BARRETO e AFREDO BECKER – dá prestígio especial à base impositiva (como uma medida da materialidade da hipótese de incidência) o que permite confirmar estar-se ou não, em presença desta ou daquela espécie tributária.

(...)

Deveras, se não fossem nitidamente discerníveis as espécies tributárias, pelo arquetipo de suas respectivas hipóteses de incidência, seria difícil assegurar-se eficácia a esses preceitos constitucionais, como sublinhou Aliomar Baleeiro.

(...)

Destarte, em termos de direito positivo brasileiro, a ‘base de medição’ (H. VILLEGAS) é dado inafastável na caracterização – e, pois, classificação – dos tributos. Não só FRANCISCO OCTÁVIO ALMEIDA PRADO formula excelentes proposições a respeito (RDP, 10/267 e 268), como PAULO BARROS CARVALHO e AIRES BARRETO solidificam esse modo de compreender.

Para que possa o intérprete, diante de um texto legal instituidor de tributo, saber de que espécie se trata, deve, portanto, fixar-se, essencialmente, na base impositiva, dado este que – por dimensionar a essência do fato central posto na materialidade da hipótese de incidência – revela-a irretorquivelmente.”¹ (grifos nossos)

E isto é exatamente o que ocorre com a contribuição em análise: um cristalino desvirtuamento do tributo que se pretende antecipar através da Lei nº 9.711/98, dado que, como visto, a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários efetivamente não tem nenhuma relação coincidente com aquela criada pela nova lei, cuja alíquota – também aleatória, por materialmente incompatível (presunção de valores) – incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (faturamento).

Nossos juristas de escola já vêm se manifestando de forma contrária a essa nova imposição flagrantemente em descompasso com a Ordem Constitucional de 1988:

“... a base de cálculo adotada para dita retenção não guarda absolutamente nenhuma relação com a folha de salários da empresa cedente (...)

Portanto, a verdade é que não estamos diante de uma simples ‘antecipação’ da contribuição social sobre a folha de salários, devida ao final do mês, mas sim com outra contribuição social, incidente sobre outra base de cálculo, qual seja, ‘o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços’.”² (grifos nossos)

Destarte, não há dúvidas, pois, que a substituição tributária (antecipação) inaugurada pela Lei nº 9.711/98 (nova redação à Lei nº 8.212/91) é, assim, totalmente inconstitucional!

1. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, pp. 173-4.

2. SABBAG, Maristela Miglioli. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 44. Oliveira Rocha. São Paulo, 1999, pp. 140-1

II — O PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

Além de todas as afrontas que a contribuição criada pela Lei nº 9.711/98 já manifestou, não se pode deixar de registrar que a sua imposição fere frontalmente, também, o texto do art. 37, da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece a *moralidade* como princípio regente da administração pública.

Convenhamos: teria lugar a *moralidade pública* numa situação em que os valores arrecadados com o intuito de antecipar um tributo a ser devido no futuro não coincide, nem longinquamente, com o seu fato gerador?

Mais, como se verá a seguir, no caso específico dessa nova contribuição o contribuinte *sempre* restará credor do Instituto Previdenciário, haja vista que as quantias recolhidas antecipadamente *sempre* serão maiores que aqueles futuramente devidas.

Sabe-se que o INSS sofre gravíssimo problema de caixa. Então, conclui-se que além de todas as burocracias que impedem o acesso do contribuinte aos valores que porventura tenha em haver com órgãos públicos, este certamente também se defrontará com a impossibilidade da Aútarquia em lhe quitar as quantias que *sempre* terá a receber, por absoluta falta de verbas.

Não se pode chegar a outra conclusão senão pela cristalina inconstitucionalidade do tributo em debate, dada a ofensa concreta ao princípio constitucional da moralidade pública!

III — A ILEGALIDADE FRENTE AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

De pronto, salta aos olhos a cristalina atipicidade da nova sistemática de arrecadação, por antecipação (substituição tributária), criada pela Lei nº 9.711/98, com o disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional.

Referido dispositivo legal, hierarquicamente superior à lei ora em debate — por ter *status* de lei complementar —, determina que poderá haver a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo (sucessão) a uma *terceira pessoa* somente quando restar verificada sua *vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação*. Ou seja, há que se ter uma relação direta desse fato gerador entre os dois sujeitos.

Ora, no caso concreto de imposição da Lei nº 9.711/98, o seu respectivo fato gerador (*faturamento*), além de não coincidir com a base de cálculo própria da contribuição que se pretende antecipar (sobre a *folha de salários*) *não tem nenhuma vinculação direta com o tomador dos seus serviços*. Os valores constantes das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços têm vínculo direto única e exclusivamente com o prestador/cedente dos serviços, o que evidencia lesão ao princípio da *moralidade pública* e à *vinculação dos atos administrativos*.

Se é que algum fato gerador de contribuição previdenciária tenha como sujeitos vinculados o prestador e o tomador dos serviços, este seria a folha de salários dos empregados disponibilizados para tanto, conforme conclusões resultantes dos princípios advindos do Direito do Trabalho³, incorporados também ao Direito Tributário pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação que possuía anteriormente à Lei nº 9.711/98.

Como já visto, efetivamente não se está diante do recolhimento antecipado, por substituição tributária, da contribuição incidente sobre a folha de salários, mas, sim, de uma *outra* contribuição, incidente sobre o *faturamento*.

3. Responsabilidade solidária quanto ao pagamento das verbas trabalhistas.

No entanto, ainda que se concluísse pela conceituação dessa imposição como substituição tributária – o que se admite apenas *ad argumentandum* –, isto somente seria possível caso porventura ainda vigorasse preceito legal determinante de vinculação solidária entre o prestador/cedente e o tomador de serviços. Somente desta forma é que se teria uma vinculação de ambos ao respectivo fato gerador da contribuição.

Ocorre, porém, que exatamente essa vinculação que havia entre o prestador/cedente e o tomador de serviços foi expurgada do mundo jurídico pela própria Lei nº 9.711/98, ao dar nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212/91. Anteriormente, existia solidariedade entre esses sujeitos, enquanto que após a edição da nova lei passou existir somente a sucessão do sujeito passivo responsável pelo recolhimento do tributo.

Isto quer dizer, aliás, que somente se ainda vigorasse a “antiga solidariedade” que existia entre o prestador/cedente e o tomador dos serviços, sendo instituída paralelamente – agora sim – essa nova modalidade de recolhimento da contribuição incidente sobre a folha de salários, é que seria potencialmente possível enquadrar tal imposição como substituição tributária por antecipação presumida (art. 150, § 7º, da CF/88).

Portanto, além de não se estar diante de substituição tributária, por não se tratar de mesmo tributo, a responsabilidade pelo seu recolhimento não pode ser transferida a terceira pessoa – no caso o tomador de serviços –, porque esta efetivamente não tem nenhuma vinculação com o fato gerador da exação prevista na Lei nº 9.711/98.

Forçosamente, resta concluir que ainda que se pretendesse dar uma interpretação de forma a enquadrar a imposição da Lei nº 9.711/98 nos preceitos constitucionais e legais, tal exegese resultaria inexistosa, haja vista a completa e absoluta incompatibilidade da mesma com o nosso sistema jurídico-tributário.

IV – DA NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR – INCONSTITUCIONALIDADE DA CRIAÇÃO DE NOVO TRIBUTO ATRAVÉS DE LEI ORDINÁRIA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Como já visto alhures, a obrigação instituída pela Lei nº 9.711/98 efetivamente não se consubstancia em mera antecipação (substituição tributária) da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, até porque o *nomem juris* é irrelevante – CTN, art. 4º, I.

Então, não há dúvidas que se está diante de uma nova contribuição, incidente sobre o faturamento da empresa prestadora/cedente de serviços de mão-de-obra.

O art. 195, I, da CF/88 dispôs que poderia se exigir contribuição previdenciária incidente sobre o faturamento. Entretanto, essa contribuição já foi instituída pela legislação infraconstitucional, qual seja, a COFINS, criada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

De pronto se conclui que na prática o próprio legislador infraconstitucional já alertou-se para o comando constitucional: lei complementar!

É de cristalina evidência que a instituição de novas contribuições criadas com esteio no art. 195 da Constituição Federal de 1988 – *novas fontes de custeio da Previdência Social* – somente se faz correta com a estrita observância do disposto no art. 195, § 4º, que diz:

“Art. 195. (...)

(...)

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

Ora, o art. 154, I, a que se reporta o art. 195, § 4º, da CF/88, dispõe sobre a necessidade de lei complementar para instituição de tributos. Vejamos:

“Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos⁴ não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;” (grifos nossos)

Portanto, apesar de não ser este o objetivo do legislador, a edição da Lei nº 9.711/98 resultou, efetivamente, em criação de uma nova contribuição previdenciária, regida pelo art. 195 da CF/88; e isto somente poderia ter-se dado por meio de lei em sentido material e formal próprios, vale dizer, lei complementar, dado que referida contribuição resulta verdadeiramente em uma nova fonte de custeio da Previdência Social. E é de competência exclusiva de lei complementar a instituição de novo tributo, conforme determina o art. 154, I, já transcrito.

Este, aliás, é o entendimento já enrobustecido entre os doutrinadores pátrios, valendo transcrever a seguinte lição, específica para este debate:

“Trata-se, enfim, de contribuição nova, cujo fundamento constitucional não é o inc. I, letra a, do artigo 195 da CF/88, como singelamente pretende o legislador, mas sim seu § 4º, que prevê a possibilidade de instituição de ‘...outras fontes destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I’.

Este dispositivo, por sua vez, exige lei complementar (...).”⁵ (grifos nossos)

Por outro lado, o art. 146 da Constituição prevê as atribuições conferidas à lei complementar:

“Art. 146 – Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

Segundo o disposto no § 4º do art. 195, com remissão ao art. 154, I, da Constituição Federal – antes transcrito –, somente mediante lei complementar é possível instituir nova contribuição destinada ao financiamento da seguridade social. Ainda assim, desde que não tenha fato gerador ou base de cálculo própria dos já discriminados na Carta Magna.

Desta forma, inconstitucional é a exigência da contribuição criada pela Lei nº 9.711/98 – dando nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212/91 –, pela falta de lei complementar, posto que instituído por mera Lei Ordinária.

A necessidade de lei complementar é Garantia Fundamental do Estado Democrático (art. 1º da CF/88), pois para sua aprovação faz-se necessária maioria absoluta do Congresso Nacional (art. 69 da CF). Fato este fundamento da democracia, *sinônimo de vontade da maioria e não mero formalismo legal*. Vide as ressalvas da doutrina em defesa da estrita legalidade:

4. No caso concreto das contribuições previdenciárias, o art. 195, § 4º, da CF/88, fez remissão expressa ao *inteiro teor* desse dispositivo, de forma que, logicamente, não se pode alegar que este se aplicaria tão-somente aos impostos.

5. SABBAG, Maristella Miglioli. op. cit., pág. 141

"AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS TÊM O SEU PERFIL DEFINIDO NO ART. 195 E AS NOVAS CONTRIBUIÇÕES SÓ PODEM SER CRIADAS POR LEI COMPLEMENTAR, VISTO QUE HÁ EXPRESSA REFERÊNCIA À OBSERVÂNCIA DO ARTIGO 146, III, NAQUELE QUE CUIDA DAS CONTRIBUIÇÕES NOVAS (149)."⁶ (grifos nossos)

"UMA NOVA CONTRIBUIÇÃO TERÁ QUE SER DEFINIDA PRIMEIRAMENTE POR LEI COMPLEMENTAR, POR FORÇA DO ART. 146, III, VISTO QUE É UMA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA E NÃO PODERÁ, EM FACE DO ART. 154, I, TER FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO IDÊNTICOS A DE OUTROS IMPOSTOS."⁷ (grifos nossos)

"Existem leis ordinárias e leis complementares. Estas se distinguem das primeiras do ponto de vista substancial ou material, isto é, em função das matérias de que se ocupem, como do ponto de vista formal, pois somente serão aprovadas se obtiverem maioria absoluta dos votos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais temas de votação das leis ordinárias."⁸

"A idéia que inspirou a criação da Lei Complementar no campo tributário foi exatamente a de obter um ato representativo não apenas dos interesses da União, como Fisco Federal, mas do interesse de toda a nação."⁹

"Tanto quanto o Direito Penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. Os '*jus puniendi*' e o '*jus tributandi*' foram, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: '*Nullum tributum, nulla poena sine lege*'. Assim o quer a consciência hodierna.

No Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio certamente inexistirá Estado de Direito."¹⁰

As leis complementares foram instituídas para completarem as disposições constitucionais, tornando-as eficazes, desenvolvendo seus princípios e conteúdo. São leis sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados.

PONTES DE MIRANDA conceitua as leis complementares como "leis intercalares", citadas entre as emendas constitucionais e as leis ordinárias.

Na verdade, são normas infraconstitucionais hierarquicamente superiores às leis ordinárias. E se assim o são, decorrem de necessidade de tratamento especial a algumas matérias. Não são peças decorativas do ordenamento jurídico. Caso assim fossem, não haveria sequer a necessidade de existirem no sistema constitucional. Portanto, matérias que a Constituição estabeleceu que somente poderiam ser tratadas em lei complementar (instituição, majoração ou alteração de tributos) devem obedecer essa formalidade, sob pena de serem tidas como inconstitucionais, como é o caso em análise.

Neste sentido, verifica-se que, à margem de toda a discussão que ora se forma, a cobrança da contribuição questionada, através da Lei nº 8.212/91 (nova redação dada por lei ordinária

6. BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, Saraiva, 1990, p. 129

7. MARTINS, Ives Gandra. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Saraiva, 1988, p. 124 - grifos nossos

8. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 3ª ed., Forense, 1985, p. 25.

9. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed., 1987, p. 61.

10. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 1990, p. 278.

ria), não observa os princípios da legalidade e da estrita legalidade de que prescinde (lei complementar), a dar validade à sua imposição.

Absolutamente, não se pode conceber que a instituição de uma cobrança como o caso em questão se dê via lei ordinária, quando, por força da Constituição Federal, somente a lei complementar poderia fazê-lo.

A exigência de Lei Complementar é, pois, ponto pacífico, mormente frente ao Estado de Direito e as Garantias Constitucionais Fundamentais.

V – INCONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DE MESMA BASE DE CÁLCULO DE OUTRA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não suficiente ser impossível a existência da contribuição previdenciária criada pela Lei nº 9.711/98, pelas razões já expostas, há ainda que se considerar que a mesma esbarra no vício da utilização de base de cálculo própria para o recolhimento de outra contribuição.

De conformidade com o que foi dito até aqui, a partir da Constituição de 1988, as contribuições passaram a ter natureza tributária.

Ao instituir a contribuição incidente sobre o faturamento, qual seja, a COFINS, ficou expressamente vedada a utilização desta como base de cálculo de qualquer outra contribuição previdenciária.

Vejam os que diz o art. 2º da Lei Complementar nº 70/91:

“Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.” (grifos nossos)

E, agora, vejamos o texto do art. 31 da Lei nº 8.212/91, com a nova redação dada pela Lei nº 9.711/98 – já transcrito:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.” (grifos nossos)

Ora, nem há se cogitar a hipótese de diferenciação de conceitos e, assim, da não-coincidência de ambos os dispositivos legais: o valor da fatura (faturamento) decorrente da prestação de serviços, efetivamente, já se constitui em base impositiva da COFINS, pelo que jamais poderia ser utilizado também como base de cálculo da hipótese de incidência da nova contribuição instituída pela Lei nº 9.711/98 sem ofender o disposto no art. 195, § 4º, da CF/88.

A fim de elucidar, de vez, este aspecto, mister que se esclareça o verdadeiro conceito de faturamento, dado por AURÉLIO, razão do raciocínio firmado:

“Ato ou efeito de faturar.”

“Faturar: fazer a fatura de (mercadoria vendida).”

De PLÁCIDO e SILVA, juridicamente, assim conceitua o ato de faturar:

“Derivado de fatura, quer significar o ato de se proceder à extração ou formação da fatura, a que se diz propriamente faturamento.”¹¹ (grifos nossos)

11. Vocabulário Jurídico. Vol. II. Rio de Janeiro: 12ª ed. 1993, p. 277

Então, não há dúvidas de que a Lei nº 9.711/98, na parte em que conferiu alteração ao art. 31 da Lei nº 8.212/91, além de não ter validade por se tratar de mera lei ordinária – quando este novo tributo deveria ter sido instituído por lei complementar e nela previstos todos os seus aspectos – também é inconstitucional no que se refere à base de cálculo eleita, por ferir, de morte, o disposto no art. 195, § 4º, da Lei Maior, que remete seu texto ao art. 154, I.

VI – DO EFEITO CONFISCATÓRIO DO TRIBUTO

Ainda que os argumentos até aqui lançados não fossem suficientes para se concluir pela inconstitucionalidade da Lei nº 9.711/98, que alterou o texto da Lei nº 8.212/91 – o que realmente não se espera, ante o alto espírito de justiça desse MM. Juízo –, certamente não poderia esse novo tributo transpor a barreira que lhe é imposta pelo art. 150, IV, da CF/88.

O art. 150, da Constituição Federal, assegurou garantia fundamental ao contribuinte brasileiro. Nele restou consolidado o princípio há tempos pregado por doutrinadores e juristas de diversas nações: o *não-confisco*.

O objetivo primeiro do legislador infraconstitucional, ao editar a Lei nº 9.711/98, foi o de *antecipar o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, sob a forma de substituição tributária*. Como visto, de conformidade com as expressas e cristalinas determinações da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, jamais seria possível enquadrar tal exação como antecipação daquela já existente, haja vista apresenta-se de maneira absolutamente atípica ao instituto de Direito Tributário que pretende tomar como fonte de validade.

Mas, deixando de lado todos esses aspectos, admitamos – *ad argumentandum* – que porventura referido tributo não tenha infringido quaisquer das normas positivas até aqui discutidas. Mesmo assim não se poderia exigí-lo!

Ora, convenhamos: se o objetivo principal do legislador, que resultou na edição da nova lei, era tão-somente o de antecipar os valores relativos a uma contribuição já existente – exatamente para lhe dar validade como se substituição tributária fosse –, decorrência lógica disso seria criar um “laço” real de ligação entre o fato gerador daquela exação existente e a sua antecipação.

Mas, isto não é o que ocorre com a exigência trazida pela Lei nº 9.711/98: *o fato gerador da contribuição supostamente antecipada não tem nenhuma relação com sua antecipação*. Entretanto, neste passo isto não há de ser argumentado, exatamente porque estamos a considerar – apenas para argumentar – que isto não lhe tiraria eventual fundamento de validade.

O que acontece, porém, é que, na prática, ainda que a pretendida antecipação por substituição tributária não mantivesse relação real com o fato gerador previsto para ocorrer futuramente – exatamente como no caso em análise –, pelo menos deveria haver uma situação de equilíbrio entre os valores antecipados (presumidos) e aqueles efetivamente devidos no futuro (ocorrência do fato gerador).

Considerando-se os valores de custos operacionais de qualquer empresa prestadora de serviços ou cedente de mão-de-obra – submetidas à legislação ora questionada –, *a folha de salários, dentre essas despesas, não representa parcela tão significativa de forma a comprometer 11% de todo o faturamento da empresa apenas para saldar a contribuição previdenciária sobre ela incidente, pelo que o tal percentual efetivamente não tem nenhuma relação prática de coincidência – sequer aproximada – dos reais valores devidos futuramente calculados sobre a folha de salários, muito menores que aqueles.*

Levando-se em conta que a contribuição previdenciária equivale, em média, a 22% (vinte e dois por cento) do valor da folha de salários, ou seja, um quinto (1/5), a suposta presunção de ocorrência futura do fator gerador, lançada pela Lei nº 9.711/98, supõe que essa mesma folha de salários represente aproximadamente 60% ou 70% de todo o faturamento da empresa.

Pergunta-se: porventura seria possível a uma empresa (*privada* – !!) manter-se com uma folha de salários que representasse 70% de seu faturamento e recolher mais 11% apenas a título de contribuição previdenciária??? E os demais tributos?! E qual a razão de existir desta empresa, se não tivesse, assim, a menor possibilidade de obtenção de lucros?

Em se tratando de empresa prestadora de serviços da construção civil que contrata por empreitada global, por exemplo, onde além dos serviços também são destacados, na mesma fatura, todos os materiais fornecidos, a folha de salários representa não mais que 10% (dez por cento) de todo o seu faturamento.

Então, teria alguma relação lógica a antecipação pretendida pela Lei nº 9.711/98 com os valores devidos por essa empresa a título de contribuição previdenciária sobre a folha de salários – 11% sobre todo o faturamento???

Conclui-se, pois, que independentemente do *quantum* do faturamento mensal da empresa contribuinte, *esta sempre será credora do Instituto Previdenciário*, haja vista que sempre “antecipará” valores muito superiores aos que realmente deveria recolher aos seus cofres, de forma que tal imposição legal (!) não tem outra conceituação senão como verdadeiro confisco do patrimônio privado.

É notório que o custeio da Previdência Social, hoje, enfrenta sérios problemas de caixa, o que poderia justificar a pretensão de impor ao contribuinte o recolhimento antecipado de contribuições. Contudo, não se pode jamais – sob qualquer justificativa – deixar de lado os preceitos constitucionais vigentes, sob pena de se estar regredindo aos antigos regimes antidemocráticos e tiranos, que imperam em tempos não muito remotos da História Nacional.

Aliás, não é demais afirmar que nem mesmo no período de ditadura militar no Brasil, vivenciado até a década de 1980, tributos eram exigidos de forma tão esdrúxula (através de medidas provisórias reeditadas!) e de maneira confiscatória (o ora questionado) como ocorre no presente momento!

Noutro aspecto, nem se alegue que a própria lei já permite a restituição dos valores “porventura” remanescentes, decorrentes da antecipação realizada e os efetivos valores devidos. É sabido quão árduo se apresenta o caminho do contribuinte à Administração Pública para reaver valores que tem direito: todas as espécies de burocracia lhe são impostas. Ademais, até mesmo considerando-se que o INSS não dispõe de caixa necessário à execução das atividades e prestação dos serviços que lhe são atribuídos – o que se entende como eventual justificativa para essa nova imposição fiscal –, este poderá ser um novo argumento na tentativa de retardar ainda mais a devolução dessas quantias.

Não se está diante de outra situação senão de um verdadeiro *confisco*, quando não de um novo tributo, mascarado por um excerto legislativo que o tenta conceituar como *substituição tributária* – de uma contribuição com a qual não guarda nenhuma relação concreta. E, para se instituir empréstimos compulsórios, requisitos ainda mais severos deverão ser atendidos pelo ente tributante (art. 148 da CF/88), os quais, efetivamente, as circunstâncias atuais da Lei nº 9.711/98 não têm a menor possibilidade de atender.