

- _____. Contribuição de intervenção no domínio econômico – parâmetros para sua criação. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo, Dialética, 2001.
- _____. Contribuição de intervenção no domínio econômico sobre 'royalties'. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 99, 2003.
- FERRAZ, Roberto. Da ausência dos pressupostos de imposição e consequente inconstitucionalidade das contribuições não-cumulativas do Pis (Lei 10.637) e da Cofins (Lei 10.833). In: PAULSEN, Leandro (Coord.). *Não-cumulatividade do PISPASEP e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004.
- LEONARDOS, Gabriel Francisco. O imposto de renda de fonte sobre os pagamentos ao exterior por serviços técnicos – análise de um caso de renúncia fiscal do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 40, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 1999.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro*. Material fornecido aos alunos do GVLaw, módulo Teoria Analítica do Direito e Lógica Jurídica. São Paulo, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas considerações sobre a contribuição de intervenção no domínio econômico no sistema constitucional brasileiro. A contribuição ao programa universidade-empresa. In: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DIREITO PREMIAL

1

A Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91) e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito do Centro Universitário Curitiba. Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR. Advogado e Consultor Tributário.

RESUMO: A crescente complexidade assumida pelas normas de incidência, apuração e recolhimento das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento – Cofins e PIS/Pasep –, divididas em diversos regimes jurídicos, requer estudo contínuo e dedicado por parte dos aplicadores do direito. O presente artigo aborda sistematicamente todos os dispositivos da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91) que em tese poderiam ser aplicados ao regramento das contribuições Cofins e PIS/Pasep (reconhecidamente contribuições à seguridade social), com vistas a resolver dúvidas e facilitar a compreensão do sistema normativo desses importantes tributos.

Palavras-chave: Seguridade social – Contribuições sociais – Cofins e PIS/Pasep – Lei 8.212/91 – Aplicabilidade.

ABSTRACT: The growing complexity taken on by incidence regulations, verification and collection of social contributions over income or profit – Cofins and PIS/Pasep –, divided in several juridical regimes, requires continuous and dedicated study from law enforcers. The present article systematically approaches all devices from the Law of Social Security Costing (Law 8.212/91) which in thesis could be applied to the regulation of the Cofins and PIS/Pasep contributions (recognized as true contributions to the social security), aiming to solve doubts and facilitate the comprehension of the referential system of these important tributes.

Keywords: Social security – Social contributions – Cofins and PIS/Pasep – Law 8.212/91 – Applicability.

ÁREA DO DIREITO: Constitucional; Previdenciário; Tributário

Sumário: 1. Introdução – 2. As contribuições sociais sobre o *faturamento* (Finsocial e PIS/Pasep) antes da Lei 8.212/91: 2.1 A contribuição de seguridade social prevista no art. 195, I da CF/88 e o *Finsocial*; 2.2 A contribuição *PIS/Pasep* – 3. Os dispositivos da Lei de Custeio da Seguridade Social de aplicação duvidosa às contribuições Cofins e PIS/Pasep: 3.1 A Cofins e a previsão expressa da contribuição social sobre o *faturamento* nos arts. 11 e 23 da Lei 8.212/91: ausência de menção à contribuição PIS/Pasep; 3.2 A Cofins e a contribuição PIS/Pasep e os outros casos de incidência de contribuições sociais sobre a materialidade *receita* na redação atual da Lei 8.212/91 (arts. 22, 25, 26 e 31); 3.3 As hipóteses de responsabilidade solidária e *retenção na fonte* das contribuições previstas na Lei 8.212/91 (arts. 30 e 31): sua inaplicabilidade em relação às contribuições Cofins e PIS/Pasep; 3.4 As normas de fiscalização e cobrança das contribuições para a seguridade social na Lei 8.212/91 (arts. 32, 33 e 39) e sua aplicabilidade parcial às contribuições Cofins e PIS/Pasep; 3.5 Os prazos de decadência e de prescrição previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e a polêmica aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep; 3.6 A exigência de Certidão Negativa de Débito no art. 47 da Lei 8.212/91 e sua aplicação a pessoas com débitos da Cofins e da contribuição PIS/Pasep; 3.7 A multa na distribuição de lucros por empresa com débito em aberto: o art. 52 da Lei 8.212/91 e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep; 3.8 A isenção prevista no art. 55 da Lei 8.212/91 para entidades beneficentes de assistência social: aplicabilidade restrita à Cofins; 3.9 Limitações à restituição em moeda ou por compensação de créditos tributários pela Lei 8.212/91 (art. 89): inaplicabilidade em relação à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep; 3.10 Crimes previdenciários do art. 95 da Lei 8.212/91: revogação pela Lei 9.983/2000: inaplicabilidade a condutas relacionadas à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep; 3.11 As normas sancionatórias administrativas do § 2.º do art. 95 da Lei 8.212/91: parcial aplicabilidade à Cofins e à contribuição PIS/Pasep; 3.12 Conclusões. Visão atual: a progressiva perda de aplicabilidade da Lei 8.212/91 em face da evolução legislativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep.

1. INTRODUÇÃO

A chamada Lei de Custeio da Seguridade Social – Lei 8.212/91, editada há mais de quinze anos e ainda em vigor, embora com muitas alterações em relação à sua redação original, foi concebida para servir como norma geral acerca das fontes de financiamento da seguridade social, previstas no art. 195, I da CF/88.

Ao tempo da criação da Lei 8.212/91, houve a fixação de *dúplice* sujeição ativa para a cobrança dessas contribuições sociais, permitida expressamente pela União Federal. Assim, a Lei 8.212/91 acabou por fixar diretrizes sobre a atuação do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e também do *Departamento da Receita Federal* (o equivalente à recém modificada Secretaria da Receita Federal).

Em relação à cobrança das contribuições de seguridade social previstas no art. 195, I da CF/88, sabe-se que a União Federal (ente político competente para criação legislativa desses tributos) atribuiu apenas parte da capacidade tributária ativa (sujeição ativa) à autarquia federal denominada INSS, mantendo para si mesma uma significativa parcela de responsabilidade na cobrança desses tributos, qual seja: a correspondente às contribuições sobre o *lucro* e a *receita ou o faturamento*, como fica claro da leitura do art. 33 da Lei 8.212/91.¹

Alterando essa configuração de *dúplice* sujeição ativa (União-INSS) na cobrança das contribuições à seguridade, antes prevista na Lei 8.212/91, a Lei 11.098, de 13.01.2005, atribuiu ao Ministério da Previdência Social (órgão da administração direta da União Federal) as tarefas de cobrança e fiscalização da contribuição previdenciária incidente sobre a *folha de salários*, e que antes estavam sob responsabilidade do INSS (autarquia federal componente da administração indireta). Essa transferência de sujeição ativa deu-se acompanhada da criação da chamada *receita previdenciária* na estrutura do Ministério da Previdência Social.²

Recentemente foi editada a Lei 11.457, de 16.03.2007, para fins de transferir para o Ministério da Fazenda a titularidade dos serviços de arrecadação e fiscalização das contribuições sobre a *folha de salários*, que desde a Lei 11.098/2005 já estavam sob responsabilidade da administração direta da União Federal, mas sob a tutela do Ministério da Previdência Social. Essa transferência deu-se acompanhada da criação da chamada *Receita Federal do Brasil*, órgão da administração direta da União Federal que ficou responsável pela gestão centralizada da arrecadação e fiscalização das contribuições sociais previstas no art. 195, I da CF/88.³

1. Sobre a criação do INSS e sua capacidade tributária ativa, veja o art. 17 da Lei 8.029/90, o art. 3.º do Dec. 99.350/90 (com a redação dada pelo Dec. 18/91) e o art. 33 da Lei 8.212/91.
2. “Art. 1.º. Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas (...). Art. 8.º. Para assegurar o cumprimento do disposto nesta Lei, fica o Poder Executivo autorizado a: I – criar a Secretaria da Receita Previdenciária na estrutura básica do Ministério da Previdência Social.”
3. “Art. 1.º. A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Retornando à análise da Lei 8.212/91, percebemos que apesar de conter algumas regras de aplicação comum para as três contribuições sociais indicadas no art. 195, I (sobre a “folha de salários”, “a receita ou o faturamento” e sobre o “lucro”), a chamada Lei de Custeio da Seguridade Social, desde sua redação original, não excluiu as demais normas que regulamentam especificamente as contribuições sobre “a receita ou o faturamento” (atual Cofins) e sobre o “lucro” (CSL).

A Lei de Custeio da Seguridade Social também não afastou a legislação própria reguladora da contribuição PIS/Pasep, outra contribuição de seguridade social, que embora não tenha sua norma de competência no art. 195, I, pois foi recepcionada no art. 239 da CF/88, é caracterizada como fonte de financiamento da seguridade social, conforme entendimento do STF.

Tais fatos tornaram mais delicada a tarefa de recorte e interpretação integral das normas relativas a essas contribuições para a seguridade social, em especial a Cofins e PIS/Pasep, ambas incidentes sobre a *receita ou o faturamento*, embora apenas aquela (Cofins) seja diretamente referida pelo art. 195, I da CF/88 e pela Lei 8.212/91, como retomaremos a seguir com maior detalhamento.

A par disso, observe-se que a Lei 8.212/91 prevê inclusive outros casos de incidências tributárias sobre a *receita* no sentido de *faturamento* em determinadas atividades, porém tais incidências não se confundem com as contribuições Cofins e PIS/Pasep. Representam, em verdade, substituições da hipótese de incidência da contribuição sobre a *folha de salários* por uma incidência *sui generis* sobre a *receita ou o faturamento*.⁴

Desafiado por tais dificuldades, o presente estudo objetiva verificar em quais casos pode se dar a eventual aplicação da Lei 8.212/91 com alterações posteriores, às contribuições para a seguridade social Cofins e PIS/Pasep, contribuições essas que representam o que chamamos de *incidências tributárias comuns sobre a receita* (no sentido de *faturamento*).⁵

Art. 2.º. Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.”

4. Por sua vez, ressaltamos que essa substituição da incidência sobre a *folha de salários* por incidências *sui generis* sobre a *receita ou o faturamento* não se confunde com a substituição sugerida pelo § 13 do art. 195 da CF/88, com a redação dada pela EC 42/2003. Sobre o assunto, já tivemos oportunidade de comentar em nosso artigo: PETRY, Rodrigo Caramori. Os regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – *novas alterações e seus contornos constitucionais*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Revista dialética de direito tributário*, n. 138. São Paulo: Dialética, mar. 2007, p. 109-114.

5. Entenda-se *faturamento* aqui como a receita bruta da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços das pessoas jurídicas de direito privado.

A utilidade dessa análise está em resolver as eventuais dúvidas que possam surgir sobre a aplicabilidade de diversas normas contidas na Lei 8.212/91 em face das contribuições Cofins e PIS/Pasep. Dentre as normas de aplicação *duvidosa* às citadas contribuições, podemos destacar:

- i) normas que determinam a responsabilidade solidária por débitos com as contribuições de seguridade na atividade de construção civil e em razão do estabelecimento de grupos econômicos de qualquer natureza;
- ii) normas que estabelecem deveres relativos à fiscalização e cobrança das contribuições para a seguridade social;
- iii) normas relativas à fixação de multas e juros sobre débitos de contribuições à seguridade social em atraso;
- iv) normas determinantes dos prazos de decadência e prescrição para cobrança das contribuições para a seguridade social;
- v) normas sobre a exigência de certidões negativas de débito (CND) para com a seguridade social;
- vi) normas de isenção para contribuições à seguridade social;
- vii) normas limitadoras do exercício do direito à restituição em moeda ou mediante compensação de indébitos de contribuições.

Enfim, o presente esforço de pesquisa partirá de um recorte cuidadoso dos dispositivos da Lei 8.212/91 (e modificações posteriores) potencialmente aplicáveis às contribuições Cofins e PIS/Pasep, e deve colaborar na construção de um conhecimento mais próximo da sistematização das normas regentes dessas contribuições.

Antes, porém, faremos uma breve investigação sobre a criação das contribuições Cofins e PIS/Pasep, desenhando um sucinto quadro do contexto histórico-normativo em que se deu o surgimento da Lei 8.212/91.

2. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO (FINSOCIAL E PIS/PASEP) ANTES DA LEI 8.212/91

2.1 A contribuição de seguridade social prevista no art. 195, I da CF/88 e o Finsocial

A Constituição Federal de 1988 prevê um complexo sistema de seguridade social, destinado a fomentar serviços públicos nas áreas da saúde, previdência e assistência social.⁶ Para financiar tais serviços, o art. 195, em sua redação original, previu como fontes, dentre outras, a cobrança de contribuições sociais a serem pagas pelos empregadores, e tendo como hipóteses de incidência: i) a folha de salários; ii) o faturamento; iii) o lucro.⁷

6. Vide art. 194 da CF/88.

7. Posteriormente o inciso I do art. 195 da CF/88 teve sua redação alterada pela EC 20/98, por meio da qual passou-se a prever contribuições sociais cobradas não somente “do empregador”, mas também “da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”, e tendo por hipóteses de incidência principais:

Com base na previsão constitucional do art. 195, I, em sua redação original, o legislador federal instituiu as referidas contribuições sobre a *folha de salários* e o *lucro*, primeiramente previstas nas Leis 7.787/89 e 7.689/88 respectivamente.

Já em relação à contribuição sobre o *faturamento*, a própria Constituição previu, para fazer frente a uma parte das despesas dos serviços de seguridade social enquanto essa contribuição não fosse criada, que a arrecadação do tributo chamado *contribuição ao Finsocial* (instituído desde o Dec.-lei 1.940/82) passaria a ser destinada à seguridade social, temporariamente.

Nesse sentido, observe-se a previsão do art. 56 do ADCT da CF/88, *in verbis*:

“Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco [0,5%] dos seis décimos percentuais [0,6%] correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Dec.-lei 1.940, de 25 de maio de 1982 [contribuição ao Finsocial], alterada pelo Dec.-lei 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto 91.236, de 8 de julho de 1985, e pela Lei 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressaltados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento.”⁸ (grifos nossos, explicitação entre colchetes).

Cumpra esclarecer que a chamada *contribuição ao Finsocial* (prevista no art. 56 do ADCT como substituta *provisória* da contribuição sobre o *faturamento* prevista no art. 195, I da CF/88), foi instituída primeiramente pelo Dec.-lei 1.940/82 e na verdade representava dois impostos,⁹ ambos recepcionados pela Constituição de 1988, conforme decidido pelo STF,¹⁰ na seguinte forma:

i) *imposto residual da União*, com alíquota de 0,6% (passando para 0,5% no exercício de 1989)¹¹ sobre a *receita bruta* da atividade das empresas indus-

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

8. Observe-se que à época da promulgação da Constituição de 1988, a contribuição ao Finsocial incidente sobre a *receita bruta* das empresas era cobrada com alíquota de 0,6%, da qual o percentual de 0,5% era destinado ao Finsocial e 0,1% era destinado, por força do Dec.-lei 2.397/87 para um *fundo especial* de financiamento para a reforma agrária.
9. Lembre-se que o nome que se dá a um tributo não define sua natureza jurídica. Esta é atribuída especialmente pela hipótese de incidência e base de cálculo, como esclarece o art. 4.º, I do CTN (Lei 5.172/66), *in verbis*: “Art. 4.º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; (...)”
10. Vejam-se os julgamentos, pelo Pleno do STF, do RE 150.755-1-PE (j. 18.11.1992) e do RE 150.764-1-PE (j. 16.12.1992).
11. O Dec.-lei 2.397/87, dentre outras alterações, majorou a alíquota da contribuição ao Finsocial em 0,1% (passando-a de 0,5% para 0,6%), para os fatos geradores que ocorressem em 1988, destinando tal receita para um *fundo especial* dirigido

triais/comerciais (*faturamento*), instituições financeiras e seguradoras – recepcionado expressamente pelo art. 56 do ADCT;

ii) *imposto adicional ao imposto de renda da União*, com alíquota de 5% sobre o montante do imposto de renda a pagar, devido pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços – recepcionado implicitamente pela Constituição no art. 153, III.¹²

Assim sendo, na provisória ausência da contribuição sobre o *faturamento* prevista no art. 195, I da CF/88, o art. 56 do ADCT garantia que a antiga forma de incidência da contribuição ao Finsocial na modalidade de imposto residual da União sobre a *receita bruta* de determinadas atividades (entendida como *faturamento* no caso da venda de mercadorias e/ou de serviços), continuaria sendo cobrada, mas tendo agora a sua receita destinada para a seguridade social.

A contribuição social sobre o *faturamento* prevista no art. 195, I da CF/88 foi criada primeiramente pela Lei 7.738/89,¹³ que fixou em seu art. 28 a alteração da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição ao Finsocial devida pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços. Melhor explicitando, a Lei 7.738/89 transformou a *contribuição* ao Finsocial cobrada na forma de adicional ao imposto de renda (originalmente prevista no Dec.-lei 1.940/82) em uma contribuição social para a seguridade social, incidente em 0,5% sobre o *faturamento* (a *receita bruta* da prestação de serviços, no caso) com fundamento no art. 195, I.

Assim, a base de cálculo da contribuição ao Finsocial das empresas de serviços foi alterada pela Lei 7.738/89, passando de “o montante de imposto de renda a pagar”¹⁴ para compreender a “receita bruta” (equivalente ao “faturamento” da prestação de serviços),¹⁵ *in verbis*:

ao financiamento da reforma agrária, como já ressaltamos. Observe-se ainda: o adicional de alíquota de 0,1% foi aplicado apenas no exercício de 1988. O Dec.-lei 2.413/88, que tornava permanente esse acréscimo de alíquota foi rejeitado.

12. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza; (...)”
13. Editada em 09.03.1989, como fruto da conversão da MedProv 38/89.
14. Imposto de renda a pagar ou *como se devido fosse* (no caso da empresa gozar de isenção do IR).
15. Ao analisar o RE 150.755-1/PE, o STF, por sua composição plenária, se pronunciou pela equivalência entre as expressões *faturamento* e *receita bruta* entendida como o resultado da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Veja-se a ementa do julgamento, que tomamos liberdade de reproduzir abaixo, parcialmente:

“(…) II – Finsocial: contribuição devida pelas empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviço: evolução normativa. (...) III – *Contribuição para o Finsocial exigível das empresas prestadoras de serviço, segundo o art. 28 da Lei 7.738/89: constitucionalidade, porque compreensível no art. 195, I, CF/88, mediante interpretação conforme a Constituição. (...) A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF/88 e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da Lei 7.738/89, a alusão a ‘receita bruta’, como base*

“Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6.º, da Constituição, [prazo de 90 dias da data da publicação da lei para vigência de alteração nas contribuições sociais] as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o Finsocial à alíquota de meio por cento [0,5%] sobre a receita bruta.” (explicitação entre colchetes).

Ou seja, o efeito prático da alteração feita pela Lei 7.738/89 foi a instituição da contribuição social prevista no art. 195, I, embora restrita sua incidência e cobrança primeiramente apenas às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, como admitiu o Supremo Tribunal Federal.¹⁶

Quanto à contribuição ao Finsocial das empresas industriais, comerciais, instituições financeiras e seguradoras, continuou sendo cobrada como imposto residual da União, também incidente sobre a *receita bruta* (entendida como *faturamento* no caso da venda de mercadorias e ou de serviços), mas inconfundível com a contribuição social prevista no art. 195, I. Nesse sentido, atente-se para o fato de que a Lei 7.689/88, em seu art. 9.º, pretendeu transformar essa *contribuição ao Finsocial* na contribuição prevista no art. 195, I, mediante mera remissão ao Dec.-lei 1.940/82,¹⁷ mas foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (vide RE 150.764-1/PE).¹⁸

Em data de 30.12.1991 veio a lume a LC 70/91, para instituir a contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, fazendo assim plena efetividade à norma de competência tributária do art. 195, I da CF/88. A LC 70/91 extinguiu expressamente a contribuição ao Finsocial, ao mesmo tempo

de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da CF/88, há de ser entendida segundo a definição do Dec.lei 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de ‘faturamento’ das empresas de serviço.” (STF, Pleno, RE 150.755-1-PE, rel. para acórdão Min. Sepúlveda Pertence (rel. Min. Carlos Velloso), j. por maioria 18.11.1992 – grifos nossos).

16. Vide julgamento do RE 150.755-1/PE.

17. “Art. 9.º. Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, *incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.*” (grifo nosso).

18. Eis o teor da ementa do julgamento do RE 150.764-1-PE:

“Contribuição social. Parâmetros. Normas de regência. Finsocial. Balizamento temporal. (...) Em norma de natureza constitucional transitória [art. 56 do ADCT], emprestou-se ao Finsocial característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Dec.-lei 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. *Conflita com as disposições constitucionais – arts. 195 do corpo permanente da Carta e 56 do ADCT – preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do Finsocial. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei 7.689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.*” (STF, Pleno, RE 150.764-1-PE, rel. para acórdão Min. Marco Aurélio (rel. Min. Sepúlveda Pertence), j. por maioria 16.12.1992 – grifo nosso, explicitação entre colchetes)

em que ressaltou expressamente a continuidade da cobrança da contribuição PIS/Pasep, outro tributo também incidente sobre o *faturamento* à época. A LC 70/91 recebeu diversas alterações desde então.¹⁹

Como já esclarecemos, ao tempo da edição da LC 70 (30.12.1991), já estava em vigor a Lei 8.212 (editada em 24.07.1991), dispoendo sobre o plano de custeio da seguridade social, com diversas normas relativas à incidência, cobrança e fiscalização das contribuições sociais do art. 195, I da CF/88.

Após diversas alterações ao longo dos anos, a Lei 8.212/91 ainda permanece vigente, como uma espécie de *lei geral* em matéria de custeio da seguridade social. Como já vimos, a Lei 8.212/91 não inaugurou o regramento da incidência e cobrança das contribuições do art. 195, I da CF/88, pois já haviam normas tratando de tais incidências, como no caso da contribuição social sobre o lucro da Lei 7.689/88 e da contribuição ao Finsocial (antecedente da Cofins) no art. 28 da Lei 7.738/89.

Assim sendo, a chamada Lei de Custeio da Seguridade Social estabeleceu, ao lado das normas já existentes, regras gerais acerca da incidência, da cobrança, e da fiscalização das contribuições sociais para a seguridade social.

Diversas dessas normas gerais estabelecidas na Lei 8.212/91 se dirigiram à contribuição sobre o *faturamento* vigente à época – no caso a contribuição ao Finsocial –, e com a edição posterior da LC 70/91 alguns daqueles dispositivos conservaram-se, ainda que de forma bastante limitada, como regramento complementar da Cofins.

Ressalte-se ainda que a própria Lei 8.212/91, em diversos dispositivos, trata de excepcionar o regramento das contribuições sobre o *faturamento* e o *lucro*, pois seguem normatização básica própria.²⁰

Além disso, não podemos olvidar da existência da contribuição PIS/Pasep, que apesar de não ser citada expressamente pela Lei 8.212/91 foi reconhecida pelo STF como outra contribuição para seguridade social também incidente sobre a *receita ou o faturamento* (mesmo que não prevista originalmente no art. 195, I da CF/88 e sim em seu art. 239, como esclarecemos a seguir).

2.2 A contribuição PIS/Pasep

Ao mesmo tempo em que previu a criação de contribuição para o financiamento da seguridade social incidente sobre o *faturamento* (atual Cofins), o texto constitucional original ainda previu em seu art. 239 a recepção da chamada

19. Vide Leis 9.718/98, 10.833/2003, dentre outras.

20. Como exemplo, vejam-se: art. 30, I, c (forma e prazo de recolhimento); art. 31, *caput* (responsabilidade solidária na cessão de mão-de-obra); art. 35, *caput* (multa); art. 38, § 4.º (normas de parcelamento), todos da Lei 8.212/91 (em sua redação original), que deixam claro tratar-se apenas de uma normatização complementar em relação às contribuições sobre o *faturamento* e o *lucro*, visto que tais contribuições possuem, desde sua origem, regramento específico.

“contribuição ao Programa de Integração Social – PIS”, criada pela LC 7 no distante ano de 1970, e incidente sobre o *faturamento* das pessoas jurídicas de direito privado.²¹

A partir da Constituição de 1988 tal contribuição passou a ser destinada ao financiamento do *programa do seguro-desemprego* e de abono salarial. No presente estudo utilizaremos a designação *contribuição PIS/Pasep* para fazer alusão a essa contribuição em seu regime jurídico de incidência sobre as pessoas jurídicas de direito privado a partir da Constituição de 1988.²²

Observe-se que o art. 239 da CF/88 recepcionou a contribuição PIS/Pasep em sua hipótese de incidência centrada no *faturamento* das empresas industriais e comerciais, como hipótese de *bis in idem* (permitido, no caso, pela própria Constituição) com a contribuição prevista no art. 195, I (atual Cofins).

A normatização básica da antiga *contribuição ao PIS* desde 1988 fixou-se primeiramente no texto da LC 7/70 (tendo em vista que os Dec.-leis 2.445 e 2.449 de 1988 foram julgados inconstitucionais pelo STF), e a partir de 01.03.1996 passou a ser regulada em seu regime geral pelas disposições da MedProv 1.212/95 (convertida atualmente na Lei 9.715/98) e suas alterações posteriores.²³

A Lei 8.212/91, portanto, surge no momento em que a contribuição PIS/Pasep já se encontrava regrada pela LC 7/70. Porém, como alguns dispositivos da Lei 8.212/91 se referem expressamente às contribuições de *seguridade social* genericamente, em tese alguns de seus dispositivos poderiam se aplicar à contribuição PIS/Pasep. É o que veremos a seguir.

3. OS DISPOSITIVOS DA LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL DE APLICAÇÃO DUVIDOSA ÀS CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS/PASEP

A seguir vamos nos dedicar a abordagem sistemática de cada um dos dispositivos constantes da Lei 8.212/91 que em tese poderiam ser aplicados à contribuição Cofins e à contribuição PIS/Pasep, para avaliar sua real aplicabilidade e verificar se tais dispositivos conflitam ou não com o regramento estabelecido

21. O art. 239 da CF/88 também previu a recepção da chamada contribuição ao *Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep*, criada pela LC 8/70 como espécie de irmã da *contribuição ao PIS*, porém originalmente onerando as pessoas jurídicas componentes da administração direta e indireta, e tendo como hipótese de incidência principal as *receitas públicas correntes*.

22. Em verdade os Fundos PIS e Pasep foram unificados muito antes, já por força da LC 26/75. Também observamos que tanto a sigla *PIS* quanto a sigla *Pasep* designam programas governamentais que não possuem mais financiamento tributário por meio das contribuições criadas pelas LC 7 e 8 de 1970. Razão pela qual utilizamos suas siglas apenas para identificação da origem histórico-legislativa, assim como para seguir em parte a nomenclatura adotada pela legislação federal vigente.

23. Vide Leis 9.718/98, 10.637/2002, dentre outras.

a partir da LC 70/91 (para Cofins) e da Lei 9.715/98 (para a contribuição PIS/Pasep) e alterações legislativas posteriores.²⁴

Esperamos assim colaborar com a construção do conjunto normativo das citadas contribuições, tarefa cada vez mais árdua, porém indeclinável para todos os que se dedicam à importante tarefa de interpretar os textos legais tributários, que em se tratando de Cofins e PIS/Pasep, se multiplicam extraordinariamente.²⁵

3.1 A Cofins e a previsão expressa da contribuição social sobre o faturamento nos arts. 11 e 23 da Lei 8.212/91: ausência de menção à contribuição PIS/Pasep

O art. 11 da Lei 8.212/91 (na redação original, até hoje inalterada), ao enumerar as fontes de receita da seguridade social citou a *contribuição social sobre o faturamento*. Essa contribuição sobre o *faturamento* passou a ser representada pela Cofins somente após sua instituição, pela LC 70/91. Eis a redação do art. 11:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: (...) II – receitas das contribuições sociais; (...).

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.” (grifo nosso).

Como já ilustramos, ao tempo da edição da Lei 8.212/91, era a chamada *contribuição ao Finsocial* (prevista no Dec.-lei 1940/82 e no art. 28 da Lei 7.738/89) que cumpria com o papel de contribuição social sobre o faturamento e não a Cofins (LC 70/91). Daí a razão de ser do já extinto inciso I, do art. 23 da Lei 8.212/91 em sua redação original, revogado pelo art. 9.º da LC 70/91,²⁶ *in verbis*:

24. Essa análise parte do pressuposto de que a Cofins pode ser regulamentada por lei ordinária, assim como as demais contribuições sociais do art. 195, I da CF/88, conforme decidido reiteradas vezes pelo STF (vide julgamentos do RE 146.733, do RE 138.284-CE, da ADC 1-DF e de outros diversos precedentes).

25. Já tivemos oportunidade de apresentar breve sistematização dos regimes jurídicos de incidência, apuração e recolhimento das contribuições Cofins e PIS/Pasep, em quadro geral que comprova a enorme complexidade assumida pela legislação sobre a matéria (PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 96-114).

26. “Art. 9.º. A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta Lei Complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991

“Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do *faturamento* e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I – 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; (...).” (grifos nossos).

Em relação à contribuição PIS/Pasep, sequer foi ela enumerada expressamente pela Lei 8.212/91 como fonte da seguridade social. Tal fato nos parece originado das inúmeras controvérsias que existiam à época quanto à identidade da própria contribuição PIS/Pasep. Isso porque não havia consenso, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, acerca da caracterização da contribuição PIS/Pasep como espécie de *contribuição à seguridade social*. Até mesmo pelo fato de sua norma de competência não constar no art. 195 da CF/88, e sim no art. 239.

As divergências foram parcialmente superadas, ao menos na jurisprudência, com os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal nos anos posteriores à Lei 8.212/91, todos dando à contribuição PIS/Pasep o *status* de contribuição à seguridade social, embora não prevista no art. 195 da CF/88.²⁷ Entretanto, mesmo com tais pronunciamentos jurisprudenciais, o texto da Lei 8.212/91 não foi alterado para que se pudesse deixar clara a aplicabilidade (ou não) de seus dispositivos à contribuição PIS/Pasep.

3.2 A Cofins e a contribuição PIS/Pasep e os outros casos de incidência de contribuições sociais sobre a materialidade receita na redação atual da Lei 8.212/91 (arts. 22, 25, 26 e 31)

A Lei 8.212/91 sempre previu (inclusive na redação atual) alguns casos de incidência sobre a receita da atividade de pessoas físicas ou jurídicas, mas que não se confundem com a *contribuição sobre o faturamento* – atual Cofins (criada pela LC 70/91), muito menos com a contribuição PIS/Pasep. Portanto, é fácil concluir que tais normas da Lei 8.212/91 não se aplicam a essas contribuições.

[contribuição ao Finsocial], a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.” (explicitação entre colchetes).

27. Nesse sentido, veja-se as palavras do Min. Carlos Velloso, por ocasião de seu voto no julgamento do RE 148.754-2-RJ: “O PIS e o Pasep passam, por força do disposto no art. 239 da CF/88, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social.” (STF, Pleno, RE 148.754-2-RJ, rel. para acórdão Min. Francisco Rezek, j. 24.06.1993). No mesmo sentido é claro o voto do Min. Ilmar Galvão, exarado no mesmo julgamento. Também declarando a contribuição PIS/Pasep como fonte da seguridade social, embora prevista no art. 239 da CF/88, veja-se os seguintes julgamentos: STF, Pleno, ADC 1-DF, rel. Min. Moreira Alves, v.u., j. 01.12.1993; STF, Pleno, RE 138.284-8-CE, rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992; STF, Pleno, RE 150.764-1-PE, rel. Min. Marco Aurélio (rel. original Min. Sepúlveda Pertence), j. por maioria 16.12.1992.

Esses casos de incidências tributárias adicionais sobre a *receita* de algumas atividades (coincidindo por vezes com o significado de *faturamento*) contidos na Lei 8.212/91 representam uma modificação da hipótese de incidência da contribuição social sobre a *folha de salários e demais rendimentos do trabalho*, que é substituída por uma espécie de incidência *sui generis* sobre a receita.

Enumeramos abaixo esses casos especiais previstos pela Lei 8.212/91, quase todos eles introduzidos posteriormente à redação original do texto dessa lei:

- i) contribuição sobre a receita dos clubes de futebol (art. 22, § 6.º a 9.º);²⁸
- ii) contribuição sobre a receita da produção das agroindústrias (art. 22-A);²⁹
- iii) contribuição sobre a receita da produção do produtor rural e do pescador artesanal, pessoas físicas em regime familiar (art. 25)³⁰ e do consórcio de produtores rurais (art. 25-A);³¹
- iv) contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 26);³²
- v) contribuição (na forma de retenção) de 11% sobre o faturamento de serviços prestados com cessão de mão-de-obra (art. 31).³³

Não nos aprofundaremos aqui no estudo dessas hipóteses especiais de incidência da contribuição originalmente incidente sobre a *folha de salários*. Apenas ressaltamos, novamente, que dentre os dispositivos constantes da Lei 8.212/91³⁴ contendo normas para os casos aqui descritos, nenhum se aplica direta ou indiretamente à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep.

3.3 As hipóteses de responsabilidade solidária e retenção na fonte das contribuições previstas na Lei 8.212/91 (arts. 30 e 31): sua inaplicabilidade em relação às contribuições Cofins e PIS/Pasep

Abrindo o *Capítulo X* da Lei 8.212/91 (intitulado “Da Arrecadação e Recolhimento das Contribuições”) está o art. 30, que trata genericamente da forma de cobrança das contribuições para a seguridade social (dentre as quais situam-se as contribuições Cofins e PIS/Pasep).

Porém, da redação do citado art. 30 (na redação original e também na atual), percebe-se que as regras lá presentes são dirigidas especialmente para a contribuição social incidente sobre a *folha de salários e demais rendimentos do trabalho*, por não serem compatíveis com as contribuições sobre a *receita ou o faturamento* (atual Cofins), e sobre o *lucro*.³⁵ Da mesma forma, não vemos como aplicar o citado dispositivo à contribuição PIS/Pasep.

28. Inserido pela Lei 9.528/97.

29. Inserido pelas Leis 10.256/2001 e 10.684/2003.

30. Contribuição constante na Lei 8.212/91 desde a redação original.

31. Inserido pela Lei 10.256/2001.

32. Contribuição constante na Lei 8.212/91 desde a redação original.

33. Redação determinada pela Lei 9.711/98.

34. Inclusive em sua redação atual.

35. Em relação à forma e ao prazo de pagamento das contribuições sobre o *faturamento* (atual Cofins incidente sobre a *receita ou o faturamento*) e CSL na

No presente esforço de sistematização legislativa, é relevante ressaltar essas conclusões, pois uma leitura superficial e isolada poderia levar a crer que os incisos VI, VII, VIII e IX do art. 30 da Lei 8.212/91 poderiam ser aplicados à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep, especialmente pelo fato desses dispositivos se referirem genericamente às obrigações para com a seguridade social. Eis a redação atual dos citados dispositivos:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)

VI – o proprietário, o incorporador definido na Lei 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, *são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social*, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; [Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.1997].

VII – *exclui-se da responsabilidade solidária perante a Seguridade Social o adquirente de prédio ou unidade imobiliária que realizar a operação com empresa de comercialização ou incorporador de imóveis, ficando estes solidariamente responsáveis com o construtor;*

VIII – *nenhuma contribuição à Seguridade Social é devida se a construção residencial unifamiliar, destinada ao uso próprio, de tipo econômico, for executada sem mão-de-obra assalariada, observadas as exigências do regulamento;*

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, *pelas obrigações decorrentes desta Lei; (...)*” (grifos nossos).

Para concluir pela inaplicabilidade desses dispositivos ao regramento da Cofins ou da contribuição PIS/Pasep, servimo-nos da interpretação sistemática, corroborada pela leitura da regulamentação da Lei 8.212/91, atualmente prevista no Dec. 3.048/99, e que explicita ser o art. 30 da Lei de Custeio dirigido ao regramento da contribuição sobre a *folha de salários e demais rendimentos do trabalho*.

Especialmente em relação ao inciso IX do citado art. 30, ressalte-se ainda que a responsabilidade solidária de empresas que integrem grupo econômico diz respeito, pelo texto legal, às “obrigações decorrentes” da Lei 8.212/91, razão pela qual afastamos sua aplicabilidade à Cofins, pois a obrigação por seu pagamento decorre diretamente da LC 70/91 e leis posteriores³⁶ e não da Lei 8.212/91. Da mesma forma ocorre em relação à contribuição PIS/Pasep, pois a obrigação por seu pagamento não decorre da Lei 8.212/91, e sim em face da Lei 9.715/98 e leis posteriores.

redação da Lei 8.212/91, o próprio art. 30, I, c, afirma que é dever do contribuinte recolhê-las “na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente”, deixando assim clara limitação na aplicabilidade da Lei 8.212/91.

36. Especialmente das Leis 9.718/98 e 10.833/2003, dentre outras.

No que diz respeito à redação original do art. 31 da Lei 8.212/91, a mesma tratava de estabelecer a responsabilidade solidária do contratante de serviços prestados com cessão de mão-de-obra em relação às obrigações previdenciárias do executor desses serviços.³⁷ Nesse caso, observe-se que havia expressa exclusão de sua aplicabilidade às contribuições sobre o *faturamento*³⁸ e sobre o *lucro* previstas no art. 23 da Lei 8.212/91 (redação original).

O citado art. 31 da Lei 8.212/91 sofreu alteração pela Lei 9.711/98 (e legislação posterior), por meio da qual foi prevista a sistemática de retenção na fonte da contribuição social sobre a *folha de salários*, e que equivale a mais uma hipótese de incidência sobre a materialidade, *receita* (no sentido de *faturamento*), porém de forma diferenciada, e inconfundível com a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep. Eis o citado dispositivo:

“Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5.º do art. 33.”

Além disso, observe-se que o art. 31 da Lei 8.212/91 é desde a origem inaplicável como mecanismo de retenção na fonte das contribuições sociais sobre a *receita ou o faturamento* (Cofins e PIS/Pasep) e sobre o *lucro* (CSL). Tal conclusão é extraída da determinação contida no § 1.º do dispositivo em comento, ao fixar que os valores retidos sejam compensados pela empresa cedente da mão-de-obra, quando do pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários.³⁹

3.4 As normas de fiscalização e cobrança das contribuições para a seguridade social na Lei 8.212/91 (arts. 32, 33 e 39) e sua aplicabilidade parcial às contribuições Cofins e PIS/Pasep

Os arts. 32 e 33 da Lei 8.212/91 trazem normas gerais sobre a fiscalização e a cobrança das contribuições sociais para a seguridade social. Dentre as normas do art. 32, na redação atual, entendemos aplicáveis à Cofins e à contribuição PIS/Pasep, apenas indiretamente, os incisos II e III do *caput* e seu § 11, e apenas

37. Com a edição da Lei 9.711/98 (modificou a redação do art. 31 da Lei 8.212/91), a responsabilidade solidária foi substituída pela figura da retenção na fonte, no percentual de 11% sobre o valor das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços com cessão de mão-de-obra.

38. Na época da edição da Lei 8.212/91 representada pela contribuição ao Finsocial, que foi posteriormente substituída pela Cofins (LC 70/91).

39. “§ 1.º. O valor retido de que trata o *caput*, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.” (grifo nosso).

naquilo que podem logicamente abarcar a fiscalização da incidência sobre o faturamento⁴⁰.

Em virtude das Leis 11.098/2005 e 11.457/2007, também é necessário observar que os procedimentos relativos à fiscalização, cobrança e recolhimento das contribuições à seguridade social ficam atualmente não mais repartidos entre o INSS e o antigo *Departamento da Receita Federal* (posteriormente denominado *Secretaria da Receita Federal*), e sim concentrados na administração direta da União Federal, por meio da recém criada *Receita Federal do Brasil*.⁴¹

Devemos evitar, portanto, a leitura descontextualizada do art. 32 da Lei 8.212/91, que ainda persiste com a antiga redação, *in verbis*:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

II – lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e ao Departamento da Receita Federal – DRF [posteriormente denominado Secretaria da Receita Federal] todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização. (...)”

§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante 10 (dez) anos, à disposição da fiscalização.” (grifos nossos, explicitação entre colchetes).

Ainda em relação ao § 11 do art. 32 (inserido pela Lei 9.528/97) observe-se que tal dispositivo *complementa* a norma geral que determina a guarda de documentos fiscais relativos a impostos e contribuições federais (o que inclui a Cofins e a contribuição PIS/Pasep) contida na Lei 9.430/96.⁴² Essa determinação do § 11 do art. 32 da Lei 8.212/91 parte do pressuposto de que o prazo de decadência das contribuições sociais (entre elas as contribuições Cofins e PIS/Pasep) é decenal, conforme previsto no art. 45 da mesma lei.⁴³

40. Observe-se que a Lei 8.212/91 não foi atualizada conforme a nova redação do art. 195, I da CF/88 vigente desde a EC 20/98, e que prevê a incidência da Cofins sobre a *receita ou o faturamento*.

41. Sobre as citadas leis, vejam-se nossas observações na introdução do presente artigo.

42. A Lei 9.430/96 “dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências”, e em seu Capítulo IV, intitulado “Procedimentos de Fiscalização”, traz a seguinte norma geral sobre a guarda de documentos fiscais, inclusive os relativos à apuração das contribuições Cofins e PIS/Pasep: “Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios”.

43. Prazo esse questionável sobre a ótica do prescrito no art. 150, § 4.º do CTN, que aponta prazo quinquenal para a ocorrência da decadência do direito da Fazenda

Complementando nossa breve exposição, seguem as normas do art. 33 da Lei 8.212/91 em sua redação atual, relativas à fiscalização e cobrança das contribuições sociais para a seguridade social previstas expressamente na redação da Lei 8.212/91 (excluindo, portanto, a contribuição PIS/Pasep). Novamente lembramos da necessidade de considerar aqui as alterações realizadas na sujeição ativa das contribuições à seguridade social, pelas Leis 11.098/2005 e 11.457/2007 sucessivamente, e que atualmente centralizam-na na recém criada *Receita Federal do Brasil*.

Portanto, o texto do art. 33 da Lei 8.212/91, apesar de não restar expressamente modificado pelos citados diplomas, deve ser lido com a devida adaptação legislativa, pois ao INSS não cabem mais as tarefas de arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização do recolhimento da contribuição à seguridade social incidente sobre a *folha de salários*.

Os dispositivos do art. 33 da Lei 8.212/91 relativos à atuação da antiga *Secretaria da Receita Federal* são ainda aplicáveis para a normatização atual da Cofins. Lembramos que essa contribuição continua sob a sujeição ativa da União Federal, porém a partir da vigência da Lei 11.457/2007⁴⁴ passa a ser representada pela *Receita Federal do Brasil* e não mais pela *Secretaria da Receita Federal*.

Para melhor compreensão da necessária interpretação da antiga norma, veja-se sua redação a ser adaptada:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS [substituído pela *Receita Federal do Brasil*] compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à *Secretaria da Receita Federal – SRF [atual Secretaria da Receita Federal do Brasil]* compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *d [atuais Cofins e CSL]* e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. [Redação dada pela Lei 10.256, de 09.07.2001].”

§ 1.º. É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS [substituído pela *Receita Federal do Brasil*] e do Departamento da Receita Federal – DRF [substituído pela *Receita Federal do Brasil*]o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial,⁴⁵ ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

Pública efetuar a apuração e o lançamento das contribuições sociais cujo lançamento se dá por homologação. Comentamos essa polêmica mais adiante, no item 3.5 do presente artigo.

44. Conforme dispõe o art. 51, II da citada lei, a maior parte de seus dispositivos entra em vigor a partir do primeiro dia útil do segundo mês subsequente à data de sua publicação (*DOU* 19.03.2007), ou seja, 02.05.2007.

45. Artigos já revogados pelo art. 2.045 da Lei 10.406, de 10.01.2002 (novo Código Civil).

§ 2.º. A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei [inclusive a Cofins].

§ 3.º. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS [substituído pela Secretaria da Receita Federal do Brasil] e o Departamento da Receita Federal – DRF [substituído pela Secretaria da Receita Federal do Brasil] podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (...)

§ 6.º. Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento [base de cálculo da Cofins] e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

§ 7.º. O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte. [Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.1997].” (grifos nossos, explicitação entre colchetes)

Como já observamos em relação ao art. 32, as normas do art. 33 da Lei 8.212/91 possuem aplicação apenas indireta e complementar à Cofins, uma vez que as normas relativas à fiscalização e à cobrança dessa contribuição seguem as diretrizes gerais para os impostos e contribuições federais, previstos atualmente em sua maior parte na Lei 9.430/1996.⁴⁶ Essa mesma lei também cuida das normas relativas aos acréscimos pela mora (multa e juros) no pagamento da Cofins e de outros tributos federais, como a contribuição PIS/Pasep.⁴⁷

E por final, veja-se o art. 39 da Lei 8.212/91, que desde a sua redação original determinava que o débito das contribuições sociais fosse lançado com os acréscimos devidos, em livro próprio destinado à inscrição na dívida ativa

46. A obediência à Lei 9.430/96 (que trata de normas gerais sobre o imposto de renda e outros tributos federais) é um reflexo da diretriz apontada para a Cofins desde a LC 70/91, que em seu art. 10, parágrafo único, prescreve como sendo aplicáveis à Cofins, subsidiariamente e no que couber, “as disposições referentes ao Imposto sobre a Renda, especialmente quanto ao atraso de pagamento e quanto a penalidades”.

47. Especialmente em relação à aplicação de juros e penalidades no caso de mora no recolhimento das contribuições sociais para a seguridade social (o que incluiria a Cofins), observe-se que a redação original do art. 34 da Lei 8.212/91, revogado pela Lei 8.218/91, remetia à disciplina dos tributos da União: “Art. 34. As contribuições devidas à Seguridade Social e outras importâncias não recolhidas nas épocas próprias terão seus valores atualizados monetariamente, em caráter

do INSS ou da Fazenda Nacional (esse último no caso de débitos da Cofins, da contribuição PIS/Pasep e da contribuição sobre o lucro).

O citado art. 39 da Lei 8.212/91 foi alterado sucessivamente pelas Leis 11.098/2005 e 11.457/2007. Essa última alteração centralizou na dívida ativa da União Federal a inscrição dos débitos relativos às contribuições à seguridade social, inclusive em relação à contribuição sobre a folha de salários e às contribuições previstas nas alíneas b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei 8.212/91, embora determinando a inscrição em livro próprio para tais contribuições.⁴⁸

3.5 Os prazos de decadência e de prescrição previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e a polêmica aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep

Outros dispositivos interessantes no estudo da aplicabilidade da Lei 8.212/91 ao regramento das contribuições Cofins e PIS/Pasep são os constantes nos arts. 45 e 46 da citada lei, e que tratam dos prazos de decadência e de prescrição relativos à cobrança das contribuições sociais para a seguridade social. Vejamos o teor do texto legal:

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

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

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

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve [prescrição] em 10 (dez) anos.” (explicitamos entre colchetes).

irrelevável, até a data do pagamento, de acordo com os critérios adotados para os tributos da União.” Essa redação foi modificada pela Lei 9.528/97, para efeito de cuidar de estabelecer critérios na Lei 8.212/91 para os juros e multa de mora, mas apenas e tão-somente em relação às contribuições sociais exigidas pelo INSS. Reconheceu-se, portanto, que as contribuições sobre o faturamento (Cofins) e sobre o lucro são regidas, quanto aos acréscimos devidos pela mora, pela Lei 9.430/96 basicamente, e não pela Lei 8.212/91.

Aliás, o art. 35 da Lei 8.212/91, desde sua redação original (atualmente alterada pelas Leis 9.528/97 e 9.876/99, sempre deixou evidente que as contribuições sobre o faturamento (atual Cofins) e CSLL possuem regras próprias quanto aos acréscimos moratórios.

48. Eis a redação dada pela Lei 11.457/2007 ao caput do art. 39 da Lei 8.212/91, que deve ser interpretado no contexto do Capítulo X dessa lei, intitulado “Da Arrecadação e Recolhimento das Contribuições”: “Art. 39. O débito original e seus acréscimos legais, bem como outras multas previstas em lei, constituem dívida ativa da União, promovendo-se a inscrição em livro próprio daquela resultante das contribuições de que tratam as alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei.”

sendo as contribuições Cofins e PIS/Pasep contribuições para a seguridade social e cujo crédito fiscal constitui-se em “direito da Seguridade Social”, parecidos que os prazos de decadência e prescrição inseridos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, ao se referirem a todas as contribuições de seguridade social genericamente, incluem as contribuições Cofins e PIS/Pasep, embora essa última sequer seja citada expressamente pelo art. 11 da lei em comento, como já explicitamos no início do presente estudo.

De qualquer forma, não é exagero afirmar que dentre os dispositivos da Lei 8.212/91, os referidos artigos são os de aplicação mais controvertida em relação à Cofins e à contribuição PIS/Pasep. Porém, a polêmica a que nos referimos aqui não diz respeito somente à abrangência da redação dos artigos (se incluiria ou não essas contribuições), mas sim à própria legitimidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 em face do que dispõe a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional acerca do tema. No caso, existe intenso debate sobre a possibilidade ou não da Lei 8.212/91 fixar prazo decadencial e prescricional de forma diversa do que foi estabelecido pelo CTN, em seus arts. 150, § 4.º, 173 e 174.⁴⁹

Isso porque uma parcela significativa dos juristas (com os quais fazemos coro) entendem que a Constituição Federal em seu art. 146, III, *b* fixa competência exclusiva à lei complementar de normas gerais – o CTN no caso – para dispor sobre prescrição e decadência do crédito tributário, inclusive em se tratando das contribuições Cofins e PIS/Pasep. E assim sendo, tal matéria não é passível de tratamento diverso por lei ordinária, como é a Lei 8.212/91. A matéria é controvertida, e apesar de não termos a pretensão de maiores digressões sobre o mérito da tese, ao menos deixamos nosso registro sobre a polêmica.

3.6 A exigência de Certidão Negativa de Débito no art. 47 da Lei 8.212/91 e sua aplicação a pessoas com débitos da Cofins e da contribuição PIS/Pasep

Por meio de normas complementares às normas instituidoras de deveres instrumentais relativos à fiscalização tributária, a legislação exige, para determinados atos, que as pessoas físicas e jurídicas comprovem a regularidade no recolhimento de seus tributos.

49. “Art. 150. (...) § 4.º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito (...).”

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (...)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

Especialmente com relação às contribuições vinculadas ao financiamento da seguridade social, como é o caso da Cofins (art. 195, I, e atualmente também o art. 149, § 2.º, III da CF/88) e da contribuição PIS/Pasep (art. 239 e atualmente também o art. 149, § 2.º, III), o próprio Texto Magno prevê, no § 3.º do art. 195, *in verbis*:

“Art. 195. (...) § 3.º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.”

De forma complementar à disposição constitucional, o Código Tributário Nacional dispõe normas gerais sobre a emissão de certidões negativas de débitos, em seus arts. 205 ao 208, e aplicáveis ao caso em análise.⁵⁰

Como expressão da diretriz constitucional complementada pelo CTN, a Lei 8.212/91, em seu art. 47 (redação atual) prevê a exigência de CND ou CPD-EN para uma série de atos de natureza econômica e/ou societária das pessoas jurídicas, impedindo sua realização ou tornando-a sem efeito para a pessoa com débitos perante a seguridade social, genericamente.

Entendemos que o trato generalizante da lei, ao se referir a *débitos com a seguridade social* no art. 47, acaba por incluir os débitos em relação às contribuições Cofins e até mesmo da contribuição PIS/Pasep, como se pode compreender da leitura do citado dispositivo, inserto no Capítulo XI da Lei de Custeio, intitulado “Da Prova de Inexistência de Débito”:

“Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito – CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: [Redação dada pela Lei 9.032, de 28.04.1995]

I – da empresa:

- a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou crédito concedido por ele;
- b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;
- c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incor-

50. As disposições que mais de perto interessam à presente exposição são as contidas nos arts. 205 e 206, que diferenciam, respectivamente, a certidão propriamente negativa (CND) da certidão chamada *positiva com efeito de negativa* (CPD-EN), *in verbis*:

“Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

porado ao ativo permanente da empresa; [valor fixado desde 01.06.2003 em R\$ 24.775,29 pela Portaria MPS 727, de 30.05.2003]

d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada; [Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.1997]

II – do proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, salvo no caso do inciso VIII do art. 30.” (explicitamos entre colchetes).

Em complemento ao art. 47, o art. 48 da Lei 8.212/91 prevê a nulidade do ato que não tenha observado as exigências de CND, além de responsabilizar solidariamente o oficial que intervier em sua formalização.⁵¹

Ainda é importante notar que o Dec. 3.048/99, ao regulamentar a Lei 8.212/91, trouxe alterações em relação às exigências para obtenção de CND no caso acima exposto, o que em nosso ver pode tornar tal decreto questionável sob a ótica do princípio da legalidade e seus desdobramentos.

O Dec. 3.048/99 traz outras disposições de relevo sobre a matéria, mas que, por contingência de espaço e metodologia, não nos cabe abordar aqui. Apenas nos cumpre informar que mais recentemente foi editado o Dec. 5.586, de 19.11.2005, trazendo novas alterações no regime da CND federal, e que atinge a Cofins, a contribuição PIS/Pasep e os demais tributos federais.⁵²

3.7 A multa na distribuição de lucros por empresa com débito em aberto: o art. 52 da Lei 8.212/91 e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep

No art. 52 da Lei 8.212/91 está prevista norma de caráter sancionatório, prevendo aplicação de multa pecuniária ao responsável que distribuir bonifi-

51. “Art. 48. A prática de ato com inobservância do disposto no artigo anterior, ou o seu registro, acarretará a responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar o instrumento de registro, sendo o ato nulo para todos os efeitos.

§ 1.º. Os órgãos competentes podem intervir em instrumento que depender de prova de inexistência de débito, a fim de autorizar sua lavratura, desde que o débito seja pago no ato ou o seu pagamento fique assegurado mediante confissão de dívida fiscal com o oferecimento de garantias reais suficientes, na forma estabelecida em regulamento.”

52. Conforme dispõe o art. 1.º do Dec. 5.586/2005, a CND federal possui prazo de validade de até 180 (cento e oitenta) dias, contados da data de sua emissão, podendo ser fixado prazo inferior, embora de no mínimo 60 (sessenta) dias, em obediência ao mínimo previsto no § 5.º do art. 47 da Lei 8.212/91, que dispõe: “§ 5.º. O prazo de validade da Certidão Negativa de Débito – CND é de 60 (sessenta) dias, contados da sua emissão, podendo ser ampliado por regulamento para até 180 (cento e oitenta) dias.” (redação dada pela Lei 9.711, de 20.11.1998)

cação, dividendos ou participação nos lucros a acionista, sócio, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo de empresa em débito com a seguridade social, *in verbis*:

“Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I – distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II – dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34.”

A redação do *caput* do citado artigo é genérica – referindo-se a “débitos para com a seguridade social” –, e portanto, em tese aplicável aos casos em que a empresa distribui dividendos ou participações em geral sendo ao mesmo tempo devedora da contribuição Cofins ou da contribuição PIS/Pasep (vez que esta também é afeta ao financiamento da seguridade social conforme posicionamento adotado pelo STF).

Entretanto, é de se lembrar que norma muito semelhante já havia sido criada em relação a débitos de tributos federais em geral pelo art. 32 da Lei 4.357/64, compreendendo, posteriormente, inclusive empresas devedoras da contribuição PIS/Pasep (contribuição essa instituída em 1970, muito antes da Cofins e da Lei 8.212/91).

A citada Lei 4.357/64 previa a aplicação de multa no caso da distribuição de lucros aos sócios de pessoa jurídica com débitos de tributos federais em aberto (não *garantido*, ou seja, sem exigibilidade suspensa por medida administrativa ou judicial), da seguinte forma:

“Art 32. As pessoas jurídicas, *enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social*, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

a) distribuir (*vetado*) quaisquer bonificações a seus acionistas;

b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;

c) (*vetado*).

Parágrafo único. A *desobediência ao disposto neste artigo importa em multa reajustável na forma do art. 7.º, que será imposta:*

a) *às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem (vetado) bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias que houverem pago indevidamente;*

b) *aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) destas importâncias.”* (grifos nossos).

Mais recentemente, a Lei 11.051, de 29.12.2004, alterou essa previsão legal já antiga (mas relativamente pouco aplicada na prática), inserindo um limitador

na aplicação das multas referidas. Tal limitador ficou previsto por meio da inserção de um § 2.º no art. 32 da Lei 4.357/64, que citamos abaixo:

“Art. 17. O art. 32 da Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 32. (...)

§ 1.º. A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I – às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II – aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2.º. A multa referida nos incisos I e II do § 1.º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica.’” (grifo nosso).

Ou seja, o art. 32 da Lei 4.357/64, que andava um pouco esquecido, foi revigorado agora pelo art. 17 da Lei 11.051/2004. Alguns casos de aplicação da multa em questão têm sido julgados pelo Judiciário, ainda que de forma pouco aprofundada, por se tratarem de decisões liminares.⁵³

Dos julgamentos que avaliamos, percebemos que os delicados aspectos constitucionais envolvidos têm sido relativamente pouco explorados,⁵⁴ havendo

53. Sobre o tema, veja-se também: BRITO, Edvaldo. O conceito de débito não garantido nos campos tributário e previdenciário. *Revista dialética de direito tributário*, n. 119. São Paulo: Dialética, ago. 2005, p. 135-137; CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. Inconsistências da aplicação de multa, prevista no artigo 17 da Lei n. 11.051/2004, na distribuição de lucros, pagamentos de bonificações e remunerações, em havendo débitos não garantidos perante a União ou suas autarquias. *Revista dialética de direito tributário*, n. 118. São Paulo: Dialética, jul. 2005, p. 44-50; DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes. Dividendos versus juros sobre o capital próprio e a problemática correlata referente ao disposto no artigo 17 da Lei n. 11.051/2004. *Revista dialética de direito tributário*, n. 123. São Paulo: Dialética, dez. 2005, p. 64-72; YAMASHITA, Douglas. Lucros distribuídos por pessoas jurídicas com débito não garantido. *Revista dialética de direito tributário*, n. 116. São Paulo: Dialética, maio 2005, p. 44-51.

54. Nesse sentido, cumpre destacar algumas decisões monocráticas, como as proferidas no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nas quais se entende que o “interesse social deve prevalecer sobre o individual” no caso da multa do art. 32 da Lei 4.357/64. Pelas decisões referidas, deve ser aplicada a multa no caso da distribuição de lucros por empresa com débitos fiscais em aberto, não sendo relevantes para afastá-la o princípio da liberdade econômica contido no art. 170 da CF/88 (Nesse sentido: TRF 3ª R., 2005.03.00.075118-9, Ag 247.202, rel. Des. Federal Lazarano Neto, j. 29.09.2005, DJU 14.10.2005).

O assunto é polêmico. Em sentido favorável a inaplicabilidade da multa referida, afirmando que o art. 32 da Lei 4.357/64 não teria sido recepcionado pela Consti-

ainda significativo espaço para o amadurecimento das discussões em torno do tema, em especial no que diz respeito ao entendimento do STF em questões semelhantes.

Em relação especificamente à aplicação do art. 52 da Lei 8.212/91, constatamos diversas decisões desfavoráveis aos contribuintes, entendendo pela aplicabilidade da multa pela Lei 8.212/91, mas também notamos espaço para aprofundamento das questões constitucionais envolvidas.

Nos casos avaliados, a existência de dolo (intenção de distribuir lucros, ciente de que havia débitos em aberto) recebeu certa atenção na manifestação dos juízes,⁵⁵ o que nos faz compreender que a falta de consciência/intenção no ilícito (a distribuição de lucros com débito tributário em aberto) poderia em tese evitar a aplicação da multa, apesar da forte tendência de se afirmar sempre pela responsabilidade objetiva do contribuinte, forte no art. 136 do CTN.⁵⁶

3.8 A isenção prevista no art. 55 da Lei 8.212/91 para entidades beneficentes de assistência social: aplicabilidade restrita à Cofins

O art. 55 da Lei 8.212/91 prevê expressamente hipótese de isenção da Cofins, assim como da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, da contribuição ao SAT (seguro acidentados de trabalho) e da CSL em benefício de entidades beneficentes de assistência social que atendam aos seguintes requisitos, na forma do citado dispositivo, *in verbis*:

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 [contribuição sobre a folha e demais rendimentos do trabalho, inclusive SAT] e 23 [contribuições da empresa, sobre o faturamento e o lucro] desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: [Vide Lei 9.429, de 26.12.1996]

... tuição Federal de 1988, que garante a liberdade econômica e veda a cobrança de tributos dessa forma coercitiva/abusiva, veja-se a decisão liminar proferida pela Juíza Federal Silvia Figueiredo Marques, da 26ª Vara Federal de São Paulo-SP, na ação de mandado de segurança coletivo 2005.61.00.4084-7, decisão datada de 29.03.2005.

55. Como se vê no trecho do seguinte acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“O escopo do dispositivo é punir, senão coibir, a sonegação de tributo – no caso, contribuição previdenciária – quando houver meios para o pagamento e o devedor optar por não fazê-lo, preferindo distribuir lucros, beneficiando seus sócios.” (TRF 4ª R., 1ª T., ApCív 2002.70.00.008814-5-PR, rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, v.u., j. 10.12.2003, DJU 14.01.2004, grifo nosso). No mesmo sentido: TRF 4ª R., 2ª T., Ap em MS 1999.71.00.033366-9-RS, rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, j. por unanimidade em 09.09.2003, DJU 11.02.2004.

56. “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

I – seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II – seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada 3 (três) anos; [Redação dada pela MedProv 2.187-13, de 24.08.2001]

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; [Redação dada pela Lei 9.732, de 11.12.1998]

IV – não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V – aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. [Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.1997].” (grifo nosso, explicitação entre colchetes)

Os §§ 1.º a 6.º do citado artigo da Lei 8.212/91 prevêem detalhamentos acerca da possibilidade das entidades em comento fruírem da isenção da Cofins e das demais contribuições indicadas pelo *caput* do mesmo art. 55.⁵⁷ E como se vê da simples leitura da norma acima transcrita, a contribuição PIS/Pasep não

57. Eis o teor dos dispositivos citados:

“Art. 55. (...)”

§ 1.º. Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2.º. A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3.º. Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. [Incluído pela Lei 9.732/98]

§ 4.º. O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. [Incluído pela Lei 9.732/98]

§ 5.º. Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos 60% (sessenta por cento) ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. [Incluído pela Lei 9.732/98]”

Eis a redação do § 6.º. do art. 55 da Lei 8.212/91, constante no corpo da MedProv 2.187-13/2001:

“§ 6.º. A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3.º do art. 195 da Constituição.”

foi contemplada na hipótese de isenção atribuída às entidades beneficentes de assistência social.⁵⁸

A redação atual do art. 55 da Lei 8.212/91, acima transcrita, é fruto de diversas alterações promovidas pelo Governo Federal nos últimos anos, na tentativa de restringir a fruição do benefício da isenção tributária em comento.

Entretanto, apesar de entendermos aplicável, em tese, essa hipótese de isenção prevista no art. 55 da Lei 8.212/91 para o fito de proteger as entidades beneficentes de assistência social da incidência da contribuição Cofins (quando tais entidades eventualmente auferirem *faturamento*), concluímos que essa previsão legal de isenção resta esvaziada de utilidade prática.

Isso porque as entidades beneficentes de assistência social podem gozar da imunidade tributária prevista no § 7.º do art. 195 da CF/88,⁵⁹ que além do *status* constitucional, é menos exigente quanto aos requisitos para fruição e ao mesmo tempo mais generosa quanto aos benefícios, pois afasta no caso a incidência de todas as contribuições sociais (inclusive a contribuição PIS/Pasep), não se limitando a afastar apenas as contribuições previstas no art. 55 da Lei 8.212/91 (contribuição sobre a folha e demais rendimentos do trabalho, SAT, Cofins e CSL).⁶⁰

58. Observe-se que estamos a tratar aqui das entidades “beneficentes de assistência social”, que possuem regime jurídico-tributário distinto das entidades de “educação e assistência social” ou outras instituições “sem fins lucrativos”, como as referidas pelo art. 13 da MedProv 2.158-35/2001. Sobre a diferenciação de regimes jurídicos entre tais entidades, veja-se: SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.

59. “Art. 195. (...) § 7.º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.” Entenda-se por *lei*, aqui, a lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar, representada nesse caso pelo CTN.

60. É também nesse sentido a lição de Leandro Marins de Souza, em estudo crítico acerca do tema, *in verbis*: “Desta forma, verdadeiramente os requisitos para a isenção tributária prevista no artigo 55 da Lei 8.212/91, em virtude de suprirem, por si só, os requisitos para a imunidade tributária prevista no artigo 195, § 7.º da Constituição Federal, acabam por prescindir de finalidade prática. Ora, se a entidade, cumprindo os requisitos para a isenção, cumpre os requisitos para a imunidade, automaticamente estará gozando do regime da imunidade tributária – que, lembre-se, é *mais do que a isenção* – e, por via de consequência, estarão afastados os requisitos da isenção tributária que extravasem aqueles da imunidade. (...) Desta forma, o que se demonstra é que qualquer entidade que se enquadrar no regime de isenção tributária insculpido no art. 55 da Lei 8.212/91 estará cumprindo com os requisitos para a fruição da imunidade tributária insculpida no art. 195, § 7.º da Constituição Federal, logo será imune.” (SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação das entidades beneficentes de assistência social: todas as entidades isentas são imunes?* In: MARINS, James (Coord.). *Tributação e sigilo bancário & tributação e terceiro setor*. Coleção tributação e debate, n. 4. Curitiba: Juruá, 2002, p. 64-66).

3.9 Limitações à restituição em moeda ou por compensação de créditos tributários pela Lei 8.212/91 (art. 89): inaplicabilidade em relação à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep

O art. 89 da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.129/95) traz limitações à restituição de indébito em moeda ou mediante compensação de créditos dos contribuintes,⁶¹ mas tais limitações são aplicáveis apenas às contribuições sociais cuja cobrança era realizada pelo INSS até o advento das Leis 11.098/2005 e 11.457/2007, que centralizaram na administração direta (União Federal) as funções relativas à arrecadação e fiscalização das contribuições à seguridade social.⁶²

O citado artigo exige, para haver a restituição em moeda ou compensação de crédito, que o ônus tributário não tenha sido transferido pelo sujeito passivo da contribuição social ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade, além de limitar a compensação de créditos do sujeito passivo apenas ao montante equivalente a 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência (mensal).

Porém, como já afirmado, as normas do art. 89 da Lei 8.212/91 vinculam apenas as contribuições sociais que estavam sob sujeição ativa do INSS antes das Leis 11.098/2005 e 11.457/2007, o que afasta de plano sua aplicação em relação a eventuais créditos da Cofins ou da contribuição PIS/Pasep, pois sempre foram cobradas pela União Federal diretamente.⁶³

61. Por *contribuintes* entenda-se aqui *sujeitos passivos de tributos*, tanto na condição de *contribuinte* em sentido estrito quanto na condição de *responsável* (sobre a diferenciação das figuras, veja-se o art. 121 do CTN).

62. Vide nossas observações no início do presente artigo. Sobre a questão relativa aos limites à restituição e à compensação de créditos vinculados às contribuições sociais antes cobradas pelo INSS, veja-se também os arts. 25, § 2.º e 27 da Lei 11.457/2007.

63. Pela importância do dispositivo e para melhor compreensão da ideia, reproduzimos a seguir o principal trecho do art. 89 (*caput* e §§ 1.º a 3.º), *in verbis*:

“Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido.

§ 1.º. Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

§ 2.º. Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei.

§ 3.º. Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a 30% (trinta por cento) do valor a ser recolhido em cada competência.” (Artigo com redação dada pela Lei 9.129, de 20.11.1995).

3.10 Crimes previdenciários do art. 95 da Lei 8.212/91: revogação pela Lei 9.983/2000: inaplicabilidade a condutas relacionadas à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep

A Lei 8.212/91, em seu art. 95 (redação original) ainda previa como crimes diversas condutas que poderiam estar relacionadas aos procedimentos de apuração e/ou recolhimento da contribuição ao financiamento da Seguridade Social – Cofins e da contribuição PIS/Pasep.⁶⁴

Porém, tais dispositivos inseridos originalmente no art. 95 da Lei 8.212/91 foram revogados pela Lei 9.983/2000, que ao mesmo tempo alterou o corpo do Código Penal (Dec.-lei 2.848/40) em diversos dispositivos relacionados a condutas delituosas em matéria fiscal.

64. Apenas para registro, destacamos as condutas previstas como crimes no art. 95 da Lei 8.212/91 (redação já revogada), e que poderiam em alguns casos derivar de atos relacionados ao procedimento de apuração e/ou recolhimento da contribuição Cofins ou da contribuição PIS/Pasep:

“Art. 95. Constitui crime:

- a) deixar de incluir na folha de pagamentos da empresa os segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou autônomo que lhe prestem serviços;
- b) deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa o montante das quantias descontadas dos segurados e a das contribuições da empresa;
- c) omitir total ou parcialmente receita ou lucro auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições, descumprindo as normas legais pertinentes;
- d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;
- e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;
- f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsados à empresa;
- g) inserir ou fazer inserir em folha de pagamentos, pessoa que não possui a qualidade de segurado obrigatório;
- h) inserir ou fazer inserir em Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado, ou em documento que deva produzir efeito perante a Seguridade Social, declaração falsa ou diversa da que deveria ser feita;
- i) inserir ou fazer inserir em documentos contábeis ou outros relacionados com as obrigações da empresa declaração falsa ou diversa da que deveria constar, com como omitir elementos exigidos pelas normas legais ou regulamentares específicas;
- j) obter ou tentar obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo direto ou indireto da Seguridade Social ou de suas entidades, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, contrafação, imitação, alteração ardisosa, falsificação ou qualquer outro meio fraudulento.”

3.11 As normas sancionatórias administrativas do § 2.º do art. 95 da Lei 8.212/91: parcial aplicabilidade à Cofins e à contribuição PIS/Pasep

O art. 95 da Lei 8.212/91 ainda traz, em seu § 2.º, algumas normas de natureza sancionatória administrativa, para efeito de punir as empresas que não prestarem estrita obediência às normas da Lei 8.212/91, o que pode incluir em alguns casos as poucas normas aplicáveis à Cofins ou à contribuição PIS/Pasep constantes desse diploma legal. As sanções são as seguintes, na redação do citado dispositivo:

“Art. 95 (...) § 2.º. A empresa que transgredir as normas desta Lei, além das outras sanções previstas, sujeitar-se-á, nas condições em que dispuser o regulamento:

- a) à suspensão de empréstimos e financiamentos, por instituições financeiras oficiais;
- b) à revisão de incentivos fiscais de tratamento tributário especial;
- c) à inabilitação para licitar e contratar com qualquer órgão ou entidade da administração pública direta ou indireta federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal;
- d) à interdição para o exercício do comércio, se for sociedade mercantil ou comerciante individual;
- e) à desqualificação para impetrar concordata;
- f) à cassação de autorização para funcionar no país, quando for o caso.”

As sanções administrativas prescritas nas alíneas a, b e c encontram-se apoiadas pela diretriz do § 3.º do art. 195 da CF/88, que prescreve ser vedado a pessoa jurídica em débito com a Seguridade Social (o que inclui débitos da Cofins e da contribuição PIS/Pasep) contratar com o Poder Público ou dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou de crédito.⁶⁵

Lembre-se inclusive que tal diretriz constitucional encontra também reflexo na norma geral constante do art. 193 do CTN (Lei 5.172/66), que prescreve, *in verbis*:

“Art. 193. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.” (grifo nosso).

Observe-se, porém, que ao nosso ver, as sanções previstas no § 2.º do art. 95 da Lei 8.212/91 são aplicáveis apenas nos casos em que houver transgressão aos dispositivos da Lei 8.212/91 correspondentes às obrigações de recolhimento das contribuições sociais. Ou seja, não é propriamente a desobediência de qualquer norma da Lei 8.212/91 que poderá implicar nas severas sanções administrativas fixadas no § 2.º do art. 95, ao contrário do que poderia fazer crer a sua interpretação

65. “Art. 195. (...) § 3.º. A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.”

tação meramente literal, desvinculada das diretrizes dispostas na Constituição Federal e no CTN sobre a matéria.

Entretanto, as graves sanções administrativas previstas nas alíneas d, e e f do § 2.º do art. 95 da Lei 8.212/91 nos parecem questionáveis juridicamente. Inclusive é de se observar que a “interdição para o exercício do comércio” (alínea d) assim como a “cassação de autorização para funcionar no país” (alínea f) se configuram como verdadeiras sanções políticas, ou seja, meios coercitivos ilegítimos para a cobrança de tributos (no caso, as contribuições de seguridade social).⁶⁶

Acerca da ilegitimidade das chamadas sanções políticas, o STF já teve oportunidade de editar as Súmulas 70, 323 e 547, com o seguinte teor, respectivamente⁶⁷:

“Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”⁶⁸

“Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”⁶⁹

“Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”⁷⁰

Ainda em relação às sanções pelo descumprimento das normas da Lei 8.212/91, note-se que a alínea e do § 2.º do art. 95 chegou a prever a “desqualificação” da empresa infratora “para impetrar concordata”, dispositivo esse que entendemos inaplicável em face das novas disposições da Lei 11.101/2005,

66. Sobre o tema das sanções políticas, veja-se também: MACHADO, Hugo de Brito. Sanções políticas no direito tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Revista dialética de direito tributário*, n. 30. São Paulo: Dialética, mar. 1998, p. 46-49. E ainda, sob coordenação do mesmo autor: *Sanções administrativas tributárias* (obra coletiva). Fortaleza: Icet e São Paulo: Dialética, 2004.

67. Tais súmulas continuam bastante atuais, como demonstra o ministro do STF Celso de Mello, em decisão monocrática no julgamento do RE 402.769-RS, *in verbis*: “Sanções políticas no direito tributário. Inadmissibilidade da utilização, pelo Poder Público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (Súmulas 70, 323 e 547 do STF). Restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita. Limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao *Substantive due process of law*. Impossibilidade constitucional de o Estado legislar de modo abusivo ou imoderado (RTJ 160/140-141, RTJ 173/807-808, RTJ 178/22-24) (...)” (STF, RE 402.769-RS, decisão do Min. Celso de Mello em 10.03.2005, DJ 06.04.2005).

68. Súmula aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963. Precedentes: RMS 9.698, RTJ 24/421, DJ 05.11.1962 e RE 39.933, RTJ 17/172, DJ 11.12.1958.

69. Súmula aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963. Precedentes: RE 39.933, RTJ 17/172, DJ 13.04.1961.

70. Súmula aprovada na Sessão Plenária de 03.12.1969. Precedentes: RE 63.045, RTJ 44/422, DJ 08.03.1968; RE 60.664, RTJ 45/629, DJ 31.05.1968; RE 63.047, DJ 28.06.1968; RE 64.054, RTJ 44/776, DJ 26.04.1968.

conhecida como a Nova Lei de Falências, que inclusive extinguiu a figura jurídica da concordata, agora substituída pela chamada *recuperação da empresa* (extrajudicial ou judicial).⁷¹

3.12 Conclusões. Visão atual: a progressiva perda de aplicabilidade da Lei 8.212/91 em face da evolução legislativa das contribuições Cofins e PIS/Pasep

A evolução constante e atual da legislação que trata diretamente das contribuições Cofins e PIS/Pasep afasta cada vez mais a aplicabilidade complementar da Lei 8.212/91 a tais contribuições, que já era bastante limitada, desde a origem, em virtude das contribuições Cofins e PIS/Pasep possuírem legislação específica. Assim sendo, os escassos dispositivos da Lei de Custeio da Seguridade Social que ainda restam aplicáveis às contribuições Cofins e PIS/Pasep parecem aguardar serenamente um futuro de completo esquecimento e superação.

Tal fato nos faz concluir que a importância atual de quase toda a Lei 8.212/91 para o regramento das contribuições Cofins e PIS/Pasep é muito reduzida, não só porque as normas relativas à fiscalização e arrecadação dessas contribuições sociais são tratadas por outras normas que não a Lei 8.212/91, mas também pelo fato que a própria estrutura de incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep se modificou, diferenciando-se muito em relação à estrutura original, concebida a partir da Constituição de 1988.⁷²

71. Observe-se que a Lei 11.101/2005, em seu art. 198, previu, em relação à recuperação judicial ou extrajudicial da empresa, a aplicação das mesmas vedações antes dirigidas à impetração de concordata, e que eram previstas na legislação específica anterior (Dec.-lei 7.661/45). Ou seja, as vedações antes previstas no Dec.-lei 7.661/45 para impetração de concordata valem agora para os pedidos de recuperação de empresa, sob a égide da Lei 11.101/2005. Parece-nos, porém, que esta ignorou a existência da alínea e do § 2.º do art. 95 da Lei 8.212/91, e com isso, deixou tal dispositivo entregue ao abandono da inaplicabilidade. Veja-se, para registro, o teor do citado art. 198 da Lei 11.101/2005:

“Art. 198. Os devedores proibidos de requerer concordata nos termos da legislação específica [Dec. lei 7.661/45] em vigor na data da publicação desta Lei ficam proibidos de requerer recuperação judicial ou extrajudicial nos termos desta Lei.”

72. Vide a LC 70/91 no caso da Cofins e a LC 7/70, recepcionada pelo art. 239 da CF/88, no caso da contribuição PIS/Pasep. Para exemplificar, observe-se que mais recentemente as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 modificaram a própria hipótese de incidência das contribuições PIS/Pasep e Cofins, que passaram, com fundamento nas EC 20/98 e 33/2001, a focar-se na *receita total* das empresas, não mais se limitando ao *faturamento* (embora tal materialidade tenha permanecido como hipótese de incidência das citadas contribuições quando cobradas no regime de incidência plurifásica cumulativa – regido pela LC 70/91 e Lei 9.715/98 devido à inconstitucionalidade da Lei 9.718/98. Vide julgamento do STF: RE 346.084-PR). Mesmo diante dessas modificações legislativas, a Lei 8.212/91 permaneceu citando em sua redação a grandeza *faturamento* como hipótese de incidência única da Cofins, ficando ainda mais desatualizada em relação à moderna estrutura normativa dessa contribuição. Para aprofundamento nos regimes jurídicos atuais das contribuições em comento, veja-se nosso artigo: PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 96-114.

DIREITO PREVIDENCIÁRIO

1

Classificação das contribuições previdenciárias. natureza jurídica e vinculação

ANDRÉ FELIPE DE BARROS CORDEIRO

Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Ex-Advogado da União. Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo.

RESUMO: O presente trabalho se dirige à análise da estrutura normativa dos tributos classificados como vinculados. Se por um lado o tema da vinculação não é novo, por outro não foi suficientemente estudado. Além disso, se traz o tema como pretexto para a abordagem de assuntos periféricos, originais e de extrema relevância ao direito tributário. Assim, perfilham-se pontos como a função da hipótese de incidência e o seu estudo analítico, com ênfase nas múltiplas possibilidades de notas na composição do suposto normativo, a exemplo da potência e disponibilidade dos serviços públicos, bem como da álea e existência de aparelhamento estatal. Com esse desiderato, o trabalho é recortado com aplicações de semiótica, lógica e teoria dos conjuntos, expressos em linguagem acessível.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuições – Classificação – Tributos – Taxas – Vinculado – Vinculação – Destinação – Dogma – Sinalagma – Hipótese – Definição – Álea – Previdência – Potencial – Disponibilizado – Tipologia – Contributiva – Ressarcimento.

ABSTRACT: This paper aims to analyze the normative structure of the tributes classified as “vinculados”. If the subject is not new, on the other hand it has not been studied enough. Moreover, we take the subject as an excuse for boarding original peripheral subjects extremely relevant to the tax law. Thus, we adopt subjects as the function of the normative hypothesis and its analytical study, emphasizing the multiple note possibilities in the composure of the normative presumption, such as the possibility and availability of the public services, as well as the “álea” and the existence of the State equipment. With this purpose, the work is filled with semiotics applications, logic and theory of sets, written in an accessible language.

KEYWORDS: Contribuições – Classification – Taxes – Tied – Entailing – Destination – Dogma – Sinalagma – Hypothesis – Definition – Álea – Providence – Potential – Availability – Tax-paying – Compensation.

ÁREA DO DIREITO: Previdenciário; Constitucional

Revista

TRIBUTÁRIA
e finanças
públicas

Ano 15 • n. 74 • mai.-jun./2007

Coordenador-geral
DEJALMA DE CAMPOS

Coordenador de Jurisprudência
MARCELO CAMPOS

Conselho Editorial Nacional

Agostinho Toffoli Tavelaro, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Arnoldo Wald, Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos Mário da Silva Velloso, Cláudio Santos, Dejalma de Campos, Eduardo Arruda Alvim, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fabio Nusdeo, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Ivan Tauil Rodrigues, Ives Gandra da Silva Martins, João Guilherme M. Barbuto, José Carlos Moreira Alves, José Eduardo Soares de Mello, Leo Krakowiack, Leon Fredja Szklarowsky, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Marcelo Campos, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Misabel Dersi, Nelson Jobim, Paulino Olavarrieta, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Sydney Sanches, Sacha Calmon Navarro Coelho, Tércio Sampaio Ferraz, Wagner Balera e Zelmo Denari.

Conselho Editorial Internacional

Alberto Tarsitano (Argentina), Alberto Xavier (Portugal), Alfredo Benítez Rivas (Bolívia), André Valle Bilinghurst (Peru), Augusto Fantozzi (Itália), Diogo Leite de Campos (Portugal), Eusébio Gonzalez (Espanha), Israel Hernandez Morales (Costa Rica), José Luiz Shaw (Uruguai), José María Meléndez Garcia (Guatemala), Klaus Vogel (Alemanha), Luiz Miguel Gomes Sjoberg (Colômbia), Manoel Pires (Portugal), Pablo Egas Reyes (Equador), Piero Adonnino (Itália), Rubén Candela Ramos (Espanha), Victor Uckmar (Itália).



**Academia Brasileira
de Direito Tributário**

www.abdt.org.br

Rua Major Quedinho, 111, 1.º andar – Cj. 105

Fone 11 3255-6008 – abdt@abdt.net

CEP 01050-904 – São Paulo, SP, Brasil

Revista
TRIBUTÁRIA
e de finanças
públicas

Ano 15 • n. 74 • mai.-jun./2007

Coordenador-geral
DEJALMA DE CAMPOS

Coordenador de Jurisprudência
MARCELO CAMPOS

Publicação oficial da
Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT

Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n. 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (*DJU* 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (*DJU* 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (*DJU* 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (*DJU* 15.08.2003).

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Repositório de jurisprudência autorizado
pelo STF, pelo STJ e pelos TRFs
1.ª, 2.ª, 4.ª e 5.ª Regiões.

ISSN 1518-2711

2040070074



00074

9 771518 271008



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Ano 15 - 74 - maio-junho 2007

Coordenação: Dejalma de Campos

Responsabilidade dos sócios e administradores - Suspensão de inscrição de contribuinte no CADIN - Restituição de indébito na substituição tributária - Lei de Responsabilidade Fiscal - Execução fiscal - Regime monofásico de ICMS aplicado nos combustíveis - Código Civil e Direito Tributário - Sistema constitucional tributário - Prescrição do crédito fazendário - IPTU, progressividade e a EC 29/2000 - Contribuição de intervenção do domínio econômico - Lei da Seguridade Social - Contribuições previdenciárias - Lei sobre a cobrança de Dívida Ativa - Tributação internacional - Princípio da livre iniciativa - *Tobin tax*.



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS