

As Contribuições Sociais e a Substituição da Incidência sobre a “Folha de Salários” por Adicionais sobre a “Receita” - Limites Constitucionais: o Caso dos Clubes de Futebol

Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

A tributação sobre a receita das pessoas jurídicas (entendida “receita” aqui como a soma dos valores auferidos em face de uma atividade econômica) no Brasil tem gerado inúmeras controvérsias nos últimos anos, em parte causadas pela “cruzada arrecadatória” do Governo Federal que majorou em vários pontos percentuais a carga tributária medida em relação ao PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro e, de outra parte, pelo relativo desconhecimento dos limites constitucionais dessa forma de tributação.

Foi com a atenção voltada para essa preocupante problemática que resolvemos dedicar o presente artigo ao aprofundamento do estudo dos limites da imposição de tributos sobre a receita. Porém, não nos ocuparemos aqui das polêmicas em torno das conhecidas contribuições Cofins e PIS/Pasep sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”, ou das demais incidências comuns sobre a receita, que são expressamente previstas pelo texto constitucional (vide tabela adiante).

Nosso especial foco de atenção será dirigido à construção de uma breve sistematização das diversas substituições da incidência da contribuição social sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoa física” por incidências adicionais sobre a “receita” de algumas atividades, explicitando as razões pelas quais entendemos que a maior parte dessas incidências adicionais é questionável juridicamente.

O aprofundamento adequado do tema exigiria uma monografia, mas, em virtude das limitações de espaço, resolvemos expor no presente artigo uma teorização geral acerca do tema, acompanhada pelo estudo da fórmula normativa de apenas uma dessas formas de incidências adicionais sobre a receita: a contribuição previdenciária dos clubes de futebol.

Nosso interesse pela situação jurídico-tributária dos clubes de futebol não é devido apenas à complexidade que re-

vela, mas também à repetição histórica das discussões sobre a contribuição previdenciária devida por essas associações desportivas. O estudo do histórico legislativo que cerca o tema auxiliará na compreensão das demais fórmulas de incidências adicionais sobre a receita, e que nos dedicaremos a estudar de forma aprofundada em outra oportunidade.

2. Visão Geral das Incidências Tributárias sobre a Receita no Brasil

Podemos classificar as incidências tributárias sobre a receita no Brasil em 4 (quatro) espécies, de acordo com as seguintes características:

- i) *incidências comuns*: são as incidências expressamente previstas na Constituição Federal de 1988 como incidências originárias¹, específicas² e definitivas³ sobre a materialidade “receita”;
- ii) *incidências comuns majoradas*: são incidências expressamente previstas na Constituição de 1988 como formas majoradas de incidências comuns já existentes, em especial das contribuições Cofins e PIS/Pasep;
- iii) *incidências adicionais*: são incidências que se sobrepõem às incidências comuns sobre a receita, representando, portanto, novas regras-matrizes. São derivadas da contribuição social incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física, e servem como substituição dessa incidência. A quase totalidade dessas incidências adicionais foi criada sem fundamento constitucional, como demonstraremos adiante;
- iv) *incidência diferenciada*: atinge a receita apenas formalmente, pois representa (na visão dos tribunais superiores) apenas uma antecipação da incidência da contribuição social sobre a folha de salários. Foi instituída pela Lei nº 9.711/1998, na forma de uma retenção na fonte de 11% sobre o faturamento (receita) das empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Para fins de esclarecimento, observe-se ainda um caso que não representa uma incidência tributária sobre a “receita”, embora incida sobre o valor de “faturas”: o

1 Entenda-se forma de “incidência originária” aqui como significante de uma incidência não derivada nem substituída de nenhuma outra incidência tributária. É o contrário do que ocorre, por exemplo, com as “incidências adicionais” sobre a receita, estabelecidas na forma de substituições da incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (vide item seguinte).

2 Entenda-se aqui como forma de “incidência específica” sobre a receita aquela que já é estabelecida expressamente como incidência sobre tal materialidade. É o contrário do que ocorre, por exemplo, com a forma de incidência sobre a “receita” representada pelo regime tributário Simples, previsto a partir das normas de competência do arts. 170, IX e 179 da Constituição. Essa forma de incidência (Simples) não foi prevista pela CF/1988 para atingir especificamente a “receita” das micro e pequenas empresas, mas qualquer materialidade que significasse simplificação/redução do peso tributário. Portanto, a hipótese de incidência “receita” foi escolhida pela Lei nº 9.317/1996 na instituição do Simples (a vigorar futuramente conforme a nova “Lei do Simples” - LC nº 123/2006), com base na amplitude da norma de competência dos citados artigos da Constituição (arts. 170, IX, 179, e mais recentemente o art. 146, III, “d” introduzido pela EC nº 42/2003).

3 Entenda-se aqui como forma de “incidência definitiva” sobre a receita aquela incidência que não representa apenas uma incidência antecipada sobre outra materialidade/hipótese posteriormente verificável. É o contrário, por exemplo, do que ocorre com a forma de incidência diferenciada sobre a receita, representada pelo regime de retenção na fonte do percentual de 11% sobre o “faturamento” das empresas prestadoras de serviços mediante cessão de mão-de-obra, como antecipação da incidência da contribuição social sobre a folha de salários dessas mesmas empresas. Nesse caso, a incidência sobre a “receita” (no caso “faturamento”) não é definitiva, pois na visão dos Tribunais Superiores (STF e STJ) representa mera antecipação da tributação sobre a folha de salários.



Rodrigo Caramori Petry

é Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito de Curitiba (FDC), Advogado e Consultor em Curitiba-PR.

caso da empresa que contrata e paga serviços de cooperativa de trabalho, e que por tal motivo fica sujeita à contribuição de 15% sobre o valor bruto da fatura de cobrança por tais serviços, por força do estabelecido na Lei nº 9.876/1999. Tal contribuição é uma pretensa forma de incidência da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física, e está prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999)⁴.

Por isso, tal incidência não faz parte do quadro geral de incidências tributárias sobre a receita no Brasil, que aproveitamos para desenhar na tabela abaixo:

Quadro geral de incidências tributárias sobre a "receita" no Brasil																									
(i) Incidências Comuns sobre a receita	<table border="1"> <tr> <td>Pessoas jurídicas em geral</td> <td>Cofins - sobre a "receita ou o faturamento" (atualmente prevista na Lei nº 9.718/1998, na Lei nº 10.833/2003 e em outras)</td> <td>Autorizada (arts. 195, I; 149, § 2º, III, CF)</td> </tr> <tr> <td>Pessoas jurídicas em geral</td> <td>PIS/Pasep - sobre a "receita ou o faturamento" (atualmente prevista na Lei nº 9.718/1998, na Lei nº 10.637/2002 e em outras)</td> <td>Autorizada (arts. 239 e 149, § 2º, III da CF)</td> </tr> <tr> <td>Concursos de prognósticos</td> <td>Contribuição sobre a "receita" - instituída pela Lei nº 8.212/1991</td> <td>Autorizada (art. 195, III, da CF)</td> </tr> <tr> <td>Produtor rural, assemelhado e pescador artesanal em regime familiar</td> <td>Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.212/1991</td> <td>Autorizada (art. 195, § 8º da CF)</td> </tr> <tr> <td>Pessoas jurídicas em geral</td> <td>Majoração da Cofins - contribuição sobre a "receita ou o faturamento" (majoração ainda não instituída)</td> <td>Autorizada (art. 195, I, e § 13 CF)</td> </tr> <tr> <td>Empresas com alto índice de rotatividade da força de trabalho</td> <td>Majoração do PIS/Pasep - contribuição sobre a "receita ou o faturamento" (majoração ainda não instituída)</td> <td>Autorizada (§ 4º do art. 239 da CF)</td> </tr> <tr> <td>Clubes de futebol</td> <td>Contribuição sobre a "receita" - prevista pelos §§ 6º a 11 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997</td> <td>Não autorizada pela CF (polêmica), sem julgamento - STF</td> </tr> <tr> <td>Produtor rural pessoa jurídica</td> <td>Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.870/1994 e modificada pela Lei nº 10.256/2001, que alterou a redação da Lei nº 8.212/1991</td> <td>Não autorizada pela CF (polêmica), sem julgamento - STF</td> </tr> </table>	Pessoas jurídicas em geral	Cofins - sobre a "receita ou o faturamento" (atualmente prevista na Lei nº 9.718/1998, na Lei nº 10.833/2003 e em outras)	Autorizada (arts. 195, I; 149, § 2º, III, CF)	Pessoas jurídicas em geral	PIS/Pasep - sobre a "receita ou o faturamento" (atualmente prevista na Lei nº 9.718/1998, na Lei nº 10.637/2002 e em outras)	Autorizada (arts. 239 e 149, § 2º, III da CF)	Concursos de prognósticos	Contribuição sobre a "receita" - instituída pela Lei nº 8.212/1991	Autorizada (art. 195, III, da CF)	Produtor rural, assemelhado e pescador artesanal em regime familiar	Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.212/1991	Autorizada (art. 195, § 8º da CF)	Pessoas jurídicas em geral	Majoração da Cofins - contribuição sobre a "receita ou o faturamento" (majoração ainda não instituída)	Autorizada (art. 195, I, e § 13 CF)	Empresas com alto índice de rotatividade da força de trabalho	Majoração do PIS/Pasep - contribuição sobre a "receita ou o faturamento" (majoração ainda não instituída)	Autorizada (§ 4º do art. 239 da CF)	Clubes de futebol	Contribuição sobre a "receita" - prevista pelos §§ 6º a 11 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997	Não autorizada pela CF (polêmica), sem julgamento - STF	Produtor rural pessoa jurídica	Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.870/1994 e modificada pela Lei nº 10.256/2001, que alterou a redação da Lei nº 8.212/1991	Não autorizada pela CF (polêmica), sem julgamento - STF
Pessoas jurídicas em geral	Cofins - sobre a "receita ou o faturamento" (atualmente prevista na Lei nº 9.718/1998, na Lei nº 10.833/2003 e em outras)	Autorizada (arts. 195, I; 149, § 2º, III, CF)																							
Pessoas jurídicas em geral	PIS/Pasep - sobre a "receita ou o faturamento" (atualmente prevista na Lei nº 9.718/1998, na Lei nº 10.637/2002 e em outras)	Autorizada (arts. 239 e 149, § 2º, III da CF)																							
Concursos de prognósticos	Contribuição sobre a "receita" - instituída pela Lei nº 8.212/1991	Autorizada (art. 195, III, da CF)																							
Produtor rural, assemelhado e pescador artesanal em regime familiar	Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.212/1991	Autorizada (art. 195, § 8º da CF)																							
Pessoas jurídicas em geral	Majoração da Cofins - contribuição sobre a "receita ou o faturamento" (majoração ainda não instituída)	Autorizada (art. 195, I, e § 13 CF)																							
Empresas com alto índice de rotatividade da força de trabalho	Majoração do PIS/Pasep - contribuição sobre a "receita ou o faturamento" (majoração ainda não instituída)	Autorizada (§ 4º do art. 239 da CF)																							
Clubes de futebol	Contribuição sobre a "receita" - prevista pelos §§ 6º a 11 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997	Não autorizada pela CF (polêmica), sem julgamento - STF																							
Produtor rural pessoa jurídica	Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.870/1994 e modificada pela Lei nº 10.256/2001, que alterou a redação da Lei nº 8.212/1991	Não autorizada pela CF (polêmica), sem julgamento - STF																							
(ii) Incidências Comuns Majoradas sobre a receita																									
(iii) Incidências Adicionais sobre a receita - substituição da "folha de salários e demais rendimentos																									

⁴ Vejamos a incidência em comento, prevista no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991: "Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...) IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho".

do trabalho" pela "receita"	Agroindústria (não mais aplicável)	Contribuição sobre "o valor estimado da produção agrícola própria" - instituída pela Lei nº 8.870/1994	Não autorizada e já julgada inconstitucional pelo STF na ADIn 1.103/DF
	Agroindústria (substituiu a contribuição anterior)	Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 10.256/2001, que alterou a redação da Lei nº 8.212/1991	Não autorizada pela CF (polêmica), ainda sem julgamento - STF
	Produtor rural pessoa física	Contribuição sobre a "receita" da venda da produção - instituída pela Lei nº 8.540/1992 e modificada pela Lei nº 10.256/2001, que alterou a redação da Lei nº 8.212/1991	Não autorizada pela CF (polêmica), ainda sem julgamento - STF
	Empregador produtor rural (Pessoa física, pessoa jurídica e agroindústria)	Contribuição ao "Senar" incidente sobre a "receita" da comercialização da produção - instituída pelas Leis nºs 8.540/1992 e 8.870/1994	Não autorizada pelo art. 62 do ADCT da CF sem julgamento
	Micro e pequena empresa (Regime "Simples")	Incidência sobre a "receita" (contribuição no "Simples") - instituída pela Lei nº 9.317/1996 (atualmente prevista na LC nº 123/2006)	Autorizada (art. 170, IX; arts. 179 e 146, III, "d" da CF)
(iv) Incidência Diferenciada sobre a receita	Empresas de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra	Retenção na fonte de 11% sobre o "faturamento" dos serviços - instituída pela Lei nº 9.711/1998	Autorizada (art. 195, I, CF) na visão do STJ e do STF
(v) Caso Excluído	Empresa que contrata e paga serviços de cooperativa de trabalho	Contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação dos serviços da cooperativa - instituída pela Lei nº 9.876/1999	Não autorizada pela CF (polêmica), ainda sem julgamento - STF

Segundo agora o foco do nosso estudo, veremos em breves palavras como foram sendo estruturadas ao longo do tempo as formas de incidência adicionais sobre a receita que atingem os clubes de futebol, sempre instituídas como substituições da incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física (item iii da tabela acima).

3. Evolução Histórico-legislativa da Incidência da Contribuição Previdenciária sobre as Receitas das Entidades Desportivas e Clubes de Futebol

Em relação às contribuições sociais à Seguridade Social devida pelos clubes de futebol, marcadamente desde 1973 foram sendo criados regimes diferenciados de incidência e recolhimento, pelos quais a contribuição incidente sobre a folha de sa-

lários foi substituída por uma incidência *sui generis*, primeiramente sobre uma parte da renda, para depois onerar uma parte da receita dessas entidades.⁵

Neste último caso (incidência sobre a "receita"), é de se esclarecer que jamais se confundiu com a incidência das contribuições Cofins e PIS/Pasep ou outras incidências tributárias comuns sobre a materialidade "receita", restando também diferenciada da hipótese de substituição sugerida pelo parágrafo 13 do art. 195 da Constituição na redação dada pela EC nº 42/2003. A seguir vamos tratar das fórmulas normativas adotadas ao longo dos anos para determinar essas incidências adicionais.

3.1. A Lei nº 5.939/1973 - a criação do regime de incidência diferenciado da contribuição previdenciária para entidades desportivas e clubes de futebol

Em 19 de novembro de 1973 veio a lume a Lei nº 5.939, para efeito de instituir regime de incidência diferenciado da contribuição previdenciária devida pelas entidades desportivas em geral⁶, na seguinte forma, prevista no art. 2º da citada Lei:

"Art. 2º Em substituição à contribuição empresarial prevista no item III, do artigo 69, da Lei nº 3.807, de 26.08.1960⁷, incidirá sobre a renda líquida dos espetáculos realizados em todo o território nacional entre associações desportivas, uma percentagem de cinco por cento [5%] devida pelos clubes como contribuição previdenciária, global e exclusiva, e que será recolhida diretamente ao Instituto Nacional de Previdência Social pela Federação promotora da partida, até quarenta e oito horas após a realização do espetáculo." (grifos nossos, explicitação entre colchetes)

Ou seja, a contribuição previdenciária do empregador, em regra tendo por base a remuneração paga aos seus empregados, no caso das entidades desportivas foi substituída por uma incidência *sui generis* sobre a "renda líquida" dos espetáculos esportivos⁸, com alíquota de 5% (cinco por cento)⁹.

⁵ Nesse sentido, veja-se o conjunto das leis sobre a matéria, editadas desde então: Lei nº 5.939/1973; Lei nº 7.787/1989; Lei nº 8.641/1993; MP nº 1.523/1996; MP nº 1.523-9/1997; Lei nº 9.528/1997; e Lei nº 9.711/1998.

⁶ Para compreender melhor o universo das entidades aqui descritas, recomenda-se também o estudo da Lei nº 6.251/1975 (Lei do Sistema Desportivo Nacional). Acerca das atividades de automobilismo, pára-queidismo e turfismo, Wladimir Novaes Martinez pondera: "A Lei nº 6.251/1975, sem ser inconstitucional, excluiu três atividades nitidamente esportivas do Sistema Desportivo Nacional, provavelmente atendendo a lobby dos interessados: automobilismo e pára-queidismo (art. 2º, parágrafo 2º) e, destacadamente, o turf (Decreto nº 84.395/80), razão pela qual a Formulação Iapasp/SAF nº 2, de 16.1.79, excluiu as entidades turísticas da Lei nº 5.939/73 (Parecer PGC nº 106/79, in Proc. Iapasp nº 1.008.679/78)." (*Curso de Direito Previdenciário - Tomo II: Previdência Social*, São Paulo: LTr, 1998, pp. 540-541)

⁷ Veja-se a redação do art. 69, I e III, da Lei nº 3.807/1960 à época: "Art. 69. O custeio da previdência social será atenuado pelas contribuições: I - dos segurados, em geral, na base de 8% (oito por cento) do respectivo salário de contribuição, nele integradas todas as importâncias recebidas a qualquer título; (...) III - das empresas, em quantia igual à que for devida pelos segurados a seu serviço, inclusive os de que trata o item III do artigo 5º [titulares de firma individual, diretores e sócios da empresa], obedecida quanto aos autônomos a regra a eles pertinente." (explicitamos entre colchetes)

⁸ O Decreto nº 77.210, de 20 de fevereiro de 1976, ao regulamentar a Lei nº 5.939/1973, explicitou melhor a composição da base de cálculo da contribuição (a chamada "renda líquida") nesse caso: "Art. 6º (...) § 1º Considera-se renda líquida para os fins previstos neste artigo o saldo da receita auferida em cada espetáculo, constante do respectivo boletim financeiro, após serem deduzidas as despesas obrigatórias e as autorizadas pelas entidades a que estiverem subordinadas as associações desportivas participantes, limitadas as deduções a 35% (trinta e cinco por cento) da receita bruta."

⁹ As contribuições dos empregados assim como a contribuição ao SAT continuaram sendo devidas, como também esclareceu a citada Lei:

"Art. 2º (...).

§ 1º As associações desportivas, que mantêm departamentos amadoristas dedicados à prática de, pelo menos, três modalidades de esportes olímpicos, estão incluídas no regime deste artigo.

O recolhimento da contribuição ficou sob a responsabilidade das federações promotoras dos jogos, sendo as confederações responsabilizadas subsidiariamente. A mesma Lei nº 5.939/1973, em seu art. 3º, previu a anistia das multas incidentes sobre a dívida das entidades desportivas mantenedoras de equipe de futebol profissional, e a possibilidade de parcelamento especial dos débitos dessas entidades para com o sistema de previdência social.

Cumprе ressaltar que o regime criado pela Lei nº 5.939/1973 somente passou a vigorar após sua regulamentação, realizada pelo Decreto nº 77.210/1976 (conforme expressa disposição do art. 7º da Lei).

Anos após o início da vigência da Lei nº 5.939/1973, a promulgação da nova Constituição, em 5 de outubro de 1988, renovou as linhas mestras do Sistema Tributário Nacional. A nova Carta alterou a estruturação das fontes de custeio dos serviços públicos de previdência, especialmente em virtude da organização de um sistema complexo de Seguridade Social, tripartido em ações dirigidas a assegurar os serviços públicos de previdência, assistência social e saúde.

Entendemos que o regime especial da contribuição previdenciária das entidades desportivas instituído com a Lei nº 5.939/1973 (incidência sobre a "receita líquida de espetáculos desportivos") não foi recepcionado pela Constituição de 1988.

Isso porque o art. 195 desse Texto Magno fixou as fontes de custeio da Seguridade Social concentradas em três materialidades apenas: "folha de salários, faturamento e lucro", não fazendo alusão à hipótese de incidência ou à base de cálculo utilizadas pela Lei nº 5.939/1973 para prever a formulação da contribuição previdenciária das entidades desportivas ali descritas (ou seja, a "receita líquida" de espetáculos desportivos).

As demais normas constitucionais de competência contidas no art. 195 também não recepcionaram a contribuição previdenciária *sui generis* criada pela Lei nº 5.939/1973, e, portanto, não há disposição alguma em que possamos fundamentar sua permanência no sistema tributário da nova Constituição.

A par disso, observe-se que a Constituição de 1988 devolveu às contribuições previdenciárias o caráter tributário, antes retirado da Constituição anterior (1969)¹⁰ pela Emenda Constitucional nº 8/1977, tornando assim mais rígido o controle de sua constitucionalidade, especialmente em virtude da aplicação dos limites de tipicidade inerentes às normas de competência tributária.

3.2. A Lei nº 7.787/1989 - a majoração da incidência da contribuição previdenciária devida pelos clubes de futebol profissional

Após o início da entrada em vigor do novo Sistema Tributário Nacional, em 1º de março de 1989¹¹, foi editada a Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, que previu em seu art. 5º norma específica para os clubes de futebol profissional em relação a con-

¹⁰ Os clubes de futebol profissional e as associações desportivas estão obrigados ao recolhimento das contribuições descontadas de seus empregados, atletas ou não, e do prêmio do Seguro de Acidentes de Trabalho."

¹¹ Entenda-se aqui a Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969.

¹² Vide *caput* do art. 34 do ADCT: "Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores."

tribuição previdenciária, para substituir o regime antes previsto pela Lei nº 5.939/1973, que era aplicável para as entidades desportivas em geral. Como já comentamos, nesse regime anterior a contribuição previdenciária incidia com alíquota de 5% sobre a "renda líquida" dos espetáculos desportivos.

No regime instituído pelo art. 5º da Lei nº 7.787/1989, a contribuição previdenciária dos clubes de futebol profissional, que antes incidia sobre a "receita líquida" dos espetáculos, foi majorada, para incidir com alíquota de 5% sobre a "receita bruta" das entidades futebolísticas¹². Restou assim evidenciada a ampliação da base de cálculo da contribuição nesse regime *sui generis*, aplicável apenas para os clubes de futebol profissional.

Parece-nos que também o art. 5º da Lei nº 7.787/1989 não se amoldou ao texto da Constituição de 1988, uma vez que ao instituir um regime diferenciado de incidência da contribuição previdenciária para os clubes de futebol profissional, fazendo-a incidir sobre a "receita bruta" dessas entidades, ultrapassou os limites da norma de competência prevista no art. 195, I, da Constituição, em sua redação original, que permitia a incidência de contribuições para a Seguridade Social concentradas apenas na "folha de salários, faturamento e lucro".

Ora, reconhecendo o "faturamento" (art. 195, I) corresponde à "receita bruta da venda de mercadorias e de serviços", materialidade de menor extensão do que a "receita bruta" prevista no art. 5º da Lei nº 7.787/1989, e que representaria todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. O art. 5º da Lei nº 7.787/1989 não se encaixava, portanto, no art. 195, I, da Constituição, desbordando da norma de competência para instituição de contribuição social¹³. E como se concluirá nos tópicos finais do presente estudo, não havia nenhum dispositivo constitucional para fundamentar essa incidência adicional sobre a receita.

3.3. A Lei nº 8.212/1991 - o retorno das entidades desportivas e clubes de futebol ao regime comum de incidência da contribuição previdenciária

Após a Lei nº 7.787/1989, veio a lume a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispôs sobre o regime de custeio da Seguridade Social, sistema organizado pela Constituição Federal de 1988, tendo como uma de suas fontes principais a cobrança da contribuição social incidente sobre a folha de salários (ao lado das incidências sobre o "faturamento" e o "lucro")¹⁴.

Mesmo para aqueles que entendem pela validade, em face da Constituição de 1988, tanto do regime especial da Lei nº 5.939/1973 (em relação às entidades desportivas em geral), quanto do regime do art. 5º da Lei nº 7.787/1989 (no que diz res-

peito aos clubes de futebol), as normas dos arts. 22 e seguintes da Lei nº 8.212/1991 teriam revogado tais regimes especiais, ao centralizar a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários¹⁵.

Ou seja, pode-se entender que, mesmo que por hipótese não fossem incompatíveis com a Constituição de 1988, os regimes especiais das entidades desportivas, antes descritos, teriam sido revogados implicitamente pelos arts. 22 e seguintes da Lei nº 8.212/1991, obrigando tais entidades a recolher a contribuição previdenciária como os demais empregadores (com alíquota de 20% sobre a folha de salários)¹⁶.

3.4. A Lei nº 8.641/1993 - reinstauração do regime de incidência diferenciada da contribuição previdenciária para os clubes de futebol profissional

A Lei nº 8.641, de 31 de março de 1993, reinstaurou o regime de incidência previdenciária diferenciado especificamente para os clubes de futebol profissional, de forma muito semelhante ao regime previsto originalmente pelo art. 5º da Lei nº 7.787/1989 (regime esse inválido perante o art. 195, I, da Constituição de 1988, como já vimos)¹⁷. Novamente houve uma substituição da contribuição sobre a folha de salários por uma incidência adicional sobre a receita, aplicável apenas para as entidades referidas¹⁸.

A Lei nº 8.641/1993 atribuiu à entidade promotora do espetáculo futebolístico a responsabilidade pelo desconto da contribuição social e seu respectivo recolhimento ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento. Seguindo a mesma linha da antiga Lei nº 5.939/1973, a Lei em comento também concedeu parcelamento especial dos débitos dos clubes de futebol.

Quanto à ilegitimidade constitucional desse regime especial de incidência da contribuição previdenciária instituído pela Lei nº 8.641/1993, valem as mesmas observações já feitas em relação às Leis nºs 5.939/1973 e 7.787/1989, além das considerações que faremos ao final do presente trabalho.

¹⁵ Apesar de tal conclusão, observe-se que anos mais tarde a redação da Lei nº 8.672, de 6 de julho de 1993 (tratando do Sistema Desportivo Nacional), previu em seu art. 71 a revogação expressa do art. 5º da Lei nº 7.787/1989, como se a Lei nº 8.212/1991 não houvesse revogado anteriormente tal dispositivo, ao regular quase que integralmente o tema relativo ao Custeio da Seguridade Social.

¹⁶ Também pela revogação implícita do art. 5º da Lei nº 7.787/1989 pela Lei nº 8.212/1991, vejam-se: MARTINEZ, Vladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário - Tomo II: Previdência Social*. São Paulo: LTr, 1998, pp. 536-542; MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 19ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 211-212.

¹⁷ E mesmo que por hipótese fosse válido o regime do art. 5º da Lei nº 7.787/1989, teria sido revogado implicitamente pelo art. 22 da Lei nº 8.212/1991, como já esclarecemos acima.

¹⁸ Eis o teor do art. 1º da Lei nº 8.641/1993, que inclusive explicitou em seu parágrafo 4º que o novo regime não se aplicava às demais entidades desportivas:

"Art. 1º A contribuição empresarial devida pelos clubes de futebol profissional à Seguridade Social corresponde, em substituição à prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 [incidência sobre a folha de salários], a cinco por cento [5%] da receita bruta, de acordo com o borderô referente a todo espetáculo desportivo de que ele participe no território nacional, inclusive jogos internacionais, não admitida nenhuma dedução.

(...)

§ 4º As demais entidades desportivas de que tratam as Leis nºs 5.939, de 19 de setembro de 1973, e nº 6.251, de 8 de outubro de 1975, continuam a recolher suas contribuições na forma estabelecida para as empresas em geral, segundo as disposições da Lei nº 8.212, de 1991, e legislação subsequente." (explicitamos entre colchetes)

3.5. A MP nº 1.523/1996 (convertida na Lei nº 9.528/1997) - ampliação da incidência da contribuição previdenciária dos clubes de futebol

Em 11 de outubro de 1996 foi editada pelo Governo Federal a Medida Provisória nº 1.523, que em seu art. 1º determinou diversas alterações do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, dentre as quais a inserção, no citado artigo, dos parágrafos 6º a 10.

A inserção dos parágrafos 6º a 10 no art. 22 da Lei nº 8.212/1991 pela MP nº 1.523 teve por objetivo ampliar a incidência da contribuição previdenciária devida pelos clubes de futebol, determinando sua incidência não mais apenas sobre a "receita bruta" decorrente dos espetáculos futebolísticos, mas também fazendo a contribuição incidir sobre a "receita bruta" advinda de contratos de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade ou propaganda e de transmissão dos espetáculos desportivos.

Ou seja, o regime diferenciado de incidência previdenciária dos clubes de futebol, previsto anteriormente pelo art. 1º da Lei nº 8.641/1993, foi substituído por um regime de incidência majorada, previsto nos parágrafos 6º a 10 do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, com a redação determinada pela MP nº 1.523/1996¹⁹.

Ao que nos parece, essa majoração é questionável, pois além de fazer a contribuição previdenciária incidir sobre a "receita", materialidade já ocupada pelas contribuições sociais Cofins (art. 195, I) e PIS/Pasep (art. 239), amplia a incidência da contribuição para atingir receitas que não equivalem ao próprio conceito de "faturamento", entendido como a "receita bruta da venda de mercadorias e de serviços", apenas e tão-somente.

Para concluir pela ilegitimidade da ampliação cometida pela MP nº 1.523/1996, veja-se o caso das "receitas advindas do licenciamento de uso de marcas e símbolos" da equipe de futebol profissional, que a partir da MP também são oneradas pela contribuição. Tais receitas não se encaixam no conceito de "faturamento" como receita bruta da venda de mercadorias e/ou de serviços e, portanto, não poderiam sofrer a incidência de uma contribuição social que, "pretensamente", tem como fundamento a norma de competência do art. 195, I, da Constituição, em sua redação vigente à época da MP nº 1.523/1996²⁰.

Concluindo, o regime de incidência diferenciada da contribuição previdenciária dos clubes de futebol profissional, previsto pela MP nº 1.523/1996, além de repetir o vício de inconstitucionalidade que já afetava os regimes anteriores (Leis nºs 8.641/1993, 7.787/1989 e 5.939/1973), ampliou de forma ilegítima a incidência da contribuição. E o fez ao atingir materialidades que não se encaixam sequer no próprio conceito de "faturamento", previsto como hipótese possível para incidência da contribuição social para a Seguridade Social, no teor do art. 195, I, em sua redação vigente à época da edição da MP nº 1.523/1996.

Por final, cumpre ressaltar que as normas determinadas pela MP nº 1.523/1996 explicitaram que o regime diferenciado da contribuição previdenciária só se aplicava aos clubes de futebol, ficando as demais entidades desportivas sujeitas ao regime comum de incidência e recolhimento da contribuição (incidente sobre a folha de salários).

3.6. A MP nº 1.523-9/1997 (convertida na Lei nº 9.528/1997) - nova majoração da contribuição previdenciária dos clubes de futebol

Em 27 de julho de 1997, a MP nº 1.523 ganhou sua 9ª (nona) reedição, porém agora com alteração substancial de seu texto, para promover mais uma ampliação da incidência da contribuição previdenciária devida pelos clubes de futebol. A contribuição passou a incidir também sobre a "receita bruta" decorrente de espetáculos desportivos em outras modalidades de esporte (voleibol, basquete etc.), não mais se restringindo, portanto, aos espetáculos de futebol²¹.

Inclusive, para explicitar tal ampliação a MP nº 1.523-9 substituiu a expressão "clubes de futebol", utilizada nas reedições anteriores, pela expressão "associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional", deixando evidente que a prática de futebol profissional não necessitaria ser a única atividade mantida pela associação desportiva para estar incluída no regime de incidência diferenciado da contribuição previdenciária.

Ao mesmo tempo em que outros espetáculos desportivos passaram a ser atingidos pela contribuição previdenciária, a incidência também se espalhou sobre a receita bruta advinda de patrocínios, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos em outras modalidades de esporte além do futebol.

Atente-se, porém, que as associações desportivas que não mantêm equipe de futebol profissional continuaram sujeitas ao regime comum de incidência da contribuição previdenciária (incidente sobre a folha de salários).

Em relação ao possível questionamento jurídico do regime previsto pela MP nº 1.523-9/1997 em face das normas de competência das contribuições sociais do art. 195 da Constituição de 1988, valem as mesmas considerações expendidas linhas atrás, quando comentamos os regimes diferenciados anteriores (Leis nºs 5.939/1973, 7.787/1989 e 8.641/1993, e MP nº 1.523/1996).

3.7. O regime atual da contribuição previdenciária das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional (art. 22, parágrafos 6º ao 11 da Lei nº 8.212/1991 com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997)

Atualmente, o regime diferenciado de incidência da contribuição previdenciária da "associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional" está pre-

¹⁹ Como se vê na nova redação dada ao parágrafo 6º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 pela citada MP:

"§ 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo [folha de salários e SAT], corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos." (grifo nosso, excitação entre colchetes) Esse regime ampliado passou a vigorar a partir de 25 de setembro de 1997, em virtude da obediência ao prazo de 90 dias de vacatio legis, determinado pela regra da noventaldade das contribuições sociais (parágrafo 6º do art. 195 da CF/1988).

²⁰ A MP nº 1.523/1996, em seu art. 6º, revogou expressamente a Lei nº 8.641/1993, assim como a Lei nº 5.939/1973 (entendemos que a Lei nº 5.939/1973 não foi sequer recepcionada pela CF/1988, como já esclarecemos anteriormente, não sendo necessária sua revogação expressa). O novo regime fixado pela MP nº 1.523/1996 passou a vigorar a partir de 12 de janeiro de 1997, em virtude da obediência ao prazo de 90 dias de vacatio legis, determinado pela regra da noventaldade das contribuições sociais (parágrafo 6º do art. 195 da CF/1988).

²¹ Lembra-se que a redação do art. 195, I, vigente à época da MP nº 1.523/1996 só previa a incidência de contribuição social para a Seguridade Social sobre a "folha de salários, o faturamento e o lucro". Apenas com a Emenda nº 20/1998 houve ampliação dessa norma de competência, para prever, ao lado do "faturamento", a incidência sobre a "receita".

visto nos parágrafos 6º a 11 do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pelas Leis nºs 9.528/1997 e 9.711/1998.

Em 10 de dezembro de 1997 veio a lume a Lei nº 9.528, como resultado da conversão em lei da última redação da MP nº 1.523/1996²². Em relação ao regime diferenciado de incidência da contribuição previdenciária para as "associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional", o texto dessa Lei nº 9.528/1997 ainda sofreu, pouco depois, uma pequena alteração por parte da Lei nº 9.711/1998.

A redação da Lei nº 9.528/1997 (com a redação dada pela Lei nº 9.711/1998) insere os parágrafos 6º a 11 no art. 22 da Lei nº 8.212/1991, para determinar o atual regime de incidência diferenciado da contribuição previdenciária das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, em substituição à contribuição incidente sobre a folha de salários.

Para compreender esse regime, vejamos primeiramente o parágrafo 6º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (inserido pela Lei nº 9.528/1997) prevendo a hipótese de incidência, a alíquota e a base de cálculo dessa incidência adicional sobre a receita, *in verbis*:

"Art. 22 (...)

(...)

§ 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo [incidência sobre a folha de salários e SAT], corresponde a cinco por cento [5%] da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos." (grifos nossos, explicitação entre colchetes)

Os parágrafos 7º a 9º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (inseridos pela Lei nº 9.528/1997) cuidam de prever os aspectos relacionados ao recolhimento da contribuição social, fixando a responsabilidade de retenção dos valores, ora pela entidade promotora do espetáculo, ora pela entidade pagadora de verbas a título de patrocínio, licenciamento de marcas e símbolos.

O parágrafo 10 do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (inserido pela Lei nº 9.528/1997), por sua vez, esclarece que as associações desportivas que não mantêm equipe de futebol profissional continuam sujeitas ao regime comum de incidência da contribuição previdenciária (incidente sobre a folha de salários)²³.

E, finalmente, coube ao parágrafo 11 do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (inserido pela Lei nº 9.711/1998) explicitar que o regime de incidência diferenciado da contribuição previdenciária, aqui exposto, também se aplica à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional e que se organize na forma da Lei nº 9.615/1998 (clube-empresa), com alterações dadas pelas Leis nºs 9.981/2000 e 10.672/2003²⁴.

²² A MP nº 1.523 já se encontrava na versão MP nº 1.596-14, quando então foi convertida finalmente na Lei nº 9.528/1997.

²³ § 10. Não se aplica o disposto nos §§ 6º ao 9º às demais associações desportivas, que devem contribuir na forma dos incisos I e II deste artigo e do art. 23 desta Lei."

²⁴ "§ 11. O disposto nos §§ 6º a 9º aplica-se à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional e que se organize na forma da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998."

Como visto, tal regime, atualmente em vigor, implica uma substituição da contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho por uma incidência adicional sobre a receita das entidades desportivas em questão, porém de forma questionável juridicamente, tendo em vista que não está autorizada pelo art. 195, I, da Constituição nem em qualquer outra norma de competência tributária da Constituição Federal, como exporemos com maior profundidade adiante.

4. As Inconstitucionalidades que maculam a Maior Parte das Incidências Tributárias Adicionais sobre a Receita

Como já afirmamos, ao tratarmos das incidências adicionais sobre a receita (vide tabela no início do presente artigo), consideramos quase todas elas como inconstitucionais, por não estarem autorizadas na Constituição de 1988, quais sejam: i) contribuição dos clubes de futebol (Lei nº 9.528/1997) - estudada pormenorizadamente no presente artigo; ii) contribuição do produtor rural pessoa jurídica (Leis nºs 8.870/1994 e 10.256/2001); iii) contribuição da agroindústria (Lei nº 8.870/1994); iv) contribuição da agroindústria (Lei nº 10.256/2001); v) contribuição do produtor rural pessoa física (Leis nºs 8.540/1992 e 10.256/2001); vi) contribuição dos empregadores rurais ao Senar (Leis nºs 8.540/1992, 8.870/1994 e alterações).

Vimos também que a única forma autorizada constitucionalmente de incidência adicional sobre a receita é a constante do regime Simples, criada pela Lei nº 9.317/1996 e mantida na LC nº 123/2006. A seguir, de forma conclusiva, vamos abordar brevemente as inconstitucionalidades que contaminam as incidências *sui generis* sobre a receita, acima elencadas.

4.1. As normas de competência das contribuições sociais não autorizam a criação de outras contribuições sobre as mesmas hipóteses/bases de cálculo

Primeiramente é de se notar que as normas de competência que autorizam a criação de contribuições sociais sobre a materialidade/hipótese "receita" no Brasil são apenas as seguintes: art. 195, I, "b"; art. 149, parágrafo 2º, III; art. 239; art. 195, III e art. 195, parágrafo 8º e art. 170, IX cumulado com os arts. 179 e 146, III, "d", da Constituição Federal²⁵.

Essas normas de competência tributária não permitem a instituição de outras contribuições sociais sobre o mesmo fato ("receita"). Entender em sentido contrário seria negar às normas de competência a função de limitar o poder de tributar. Portanto, qualquer *bis in idem* sobre a "receita" é inconstitucional, com exceção, é claro, das hipóteses previstas pela própria Constituição.

Cumprido esclarecer ainda que ao tratarmos de "incidências adicionais sobre a receita", devemos ter em mente que com base no art. 195, I, da Constituição em sua redação original, "receita" deveria ser entendida apenas e tão-somente como a receita bruta da venda de mercadorias e/ou de serviços, ou seja, o equivalente a "faturamento". Afinal, esse era o conceito utilizado pela Constituição para definir a competência de criação da contribuição social do art. 195, I²⁶.

²⁵ Vide nosso quadro geral de incidências tributárias sobre a "receita" no Brasil, exposto no início do texto.

²⁶ Posteriormente, com as novas redações dadas aos arts. 195, I e 149, pelas Emendas Constitucionais nºs 20/1998 e 33/2001, passou-se a compreender no campo de incidência da contribuição do art. 195, I, também outras receitas que não apenas as correspondentes ao "faturamento".

Assim sendo, as incidências adicionais sobre a receita aqui tratadas, com exceção da referente ao regime Simples, são inconstitucionais, por representarem hipóteses de *bis in idem* sobre a receita (no sentido de “faturamento”) não autorizadas pela Constituição de 1988.

4.2. Desobediência à norma do parágrafo 4º do art. 195 (contribuições residuais)

Diante do exposto no tópico anterior, concluímos que as incidências adicionais sobre a receita, acima descritas, representam a criação de contribuições sociais residuais, porém violando os limites indicados no parágrafo 4º do art. 195 da Constituição, que assim prescreve:

“Art. 195. (...)

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

O art. 154, I, por sua vez, prevê:

“Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.”

Ou seja, novas contribuições sociais, adicionais às contribuições comuns já existentes²⁷, só poderão ser criadas pela União Federal por meio de lei complementar, desde que possuam incidência não cumulativa, e, sobretudo, não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais fatos geradores e bases de cálculo previstos na Constituição Federal, em especial os relativos às contribuições sociais discriminadas no art. 195.

Ora, todas as incidências adicionais sobre a receita, aqui em estudo, e que não se encontram autorizadas expressamente na Constituição, representam contribuições sociais residuais que não atendem aos limites impostos pelo parágrafo 4º do art. 195 da Constituição, pois: i) não representam “novas fontes”, mas simples adicionais à fonte já existente (“receita” ou “faturamento”); ii) não foram criadas por lei complementar; iii) são cumulativas; iv) possuem fato gerador/base de cálculo próprios de contribuições já previstas e já instituídas (sobre a “receita” ou sobre o “faturamento”)²⁸.

²⁷ Vide nosso quadro geral de incidências tributárias sobre a “receita” no Brasil, exposto no início do texto.

²⁸ Em defesa da tese contrária, alguns poderiam afirmar que as contribuições na forma de incidências adicionais, ora em comento, seriam constitucionais porque estariam previstas pelo art. 195, I (e que após a EC nº 20/1998 inclusive prevê contribuição social sobre a “receita ou o faturamento”). Ou seja, nessa tese, o art. 195, I, permitiria a instituição de mais de uma contribuição social sobre o “faturamento”, além da Cofins. Entendemos no sentido contrário, partindo da ideia de que o art. 195, I, da Constituição permite a instituição de apenas uma contribuição sobre a “receita ou o faturamento” e tal permissão já foi utilizada pela União Federal, por meio da criação da Cofins pela Lei Complementar nº 70/1991. O único *bis in idem* permitido sobre a mesma materialidade (“receita ou o faturamento”) consta expressamente nos arts. 239 e 149, parágrafo 2º, III, da Constituição (em relação à contribuição PIS/Pasep). Permitir que, após exercitada a norma de competência do inciso I, do art. 195 da Constituição - representada pela instituição da Cofins pela Lei Complementar nº 70/1991 -, possam ser criadas inúmeras outras contribuições adicionais sobre a “receita ou o faturamento”, ou sobre qualquer outra materialidade já prevista no art. 195, seria tornar inútil o limite previsto no parágrafo 4º desse artigo.

4.3. O art. 195, parágrafo 9º, da Constituição (inserido pela EC nº 20/1998), não tem o condão de permitir casos de *bis in idem* sobre a “receita ou o faturamento”

A Emenda Constitucional nº 20, editada em 15 de dezembro de 1998, inseriu o parágrafo 9º no art. 195, com a seguinte redação: “§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.” Mais recentemente, a Emenda nº 47, de 5 de julho de 2005, modificou esse parágrafo 9º, inserindo dois novos critérios para permitir a diferenciação de alíquotas e/ou bases de cálculo das contribuições do art. 195, I, quais sejam: i) porte da empresa; ii) condição estrutural do mercado de trabalho.

É muito importante delimitarmos aqui o significado e alcance dessa previsão constitucional contida no parágrafo 9º do art. 195, pois alguns menos avisados poderiam querer interpretar que esse dispositivo serviria para legitimar a criação indiscriminada de incidências adicionais à “receita ou ao faturamento” por meio da substituição da contribuição social “sobre a folha de salários”.

Esse equivocado raciocínio poderia partir da tese de que o parágrafo 9º do art. 195 autorizaria, por exemplo, que a base de cálculo da contribuição social sobre a folha de salários prevista no art. 195, I, “a”, fosse diferenciada da hipótese de incidência prevista em sua norma de competência, para ser representada não pelo montante da folha de salários, mas pelo montante da “receita” ou do “faturamento” da empresa submetida à contribuição.

Por esse raciocínio, estariam legitimadas todas as incidências adicionais sobre a receita antes descritas, criadas como formas de substituição da contribuição social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Porém, tal legitimação, se fosse válida, encontraria o óbice da irretroatividade, pois a maior parte das incidências adicionais sobre a receita foi criada antes da “pretensa” autorização do parágrafo 9º no art. 195, que só ocorreu no final de 1998, pela EC nº 20.

Observe-se que não haveria sentido em termos normas de competência determinando materialidades a serem atingidas pelas contribuições do art. 195, I, da Constituição (“folha de salários ... receita ou o faturamento, e o lucro”), se o legislador ordinário fosse autorizado pelo parágrafo 9º do mesmo artigo a substituir ou alterar livremente essas materialidades, representadas na base de cálculo dessas mesmas contribuições, “em razão da atividade econômica, da utilização intensiva da mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Ou seja, essa interpretação “ampliativa” do significado do parágrafo 9º do art. 195 jamais poderia prosperar, sob pena de significar a destruição da rígida determinação de competências legislativas tributárias, em gravíssima violação ao direito fundamental de propriedade dos cidadãos-contribuintes. E em face disso, haveríamos de considerar inconstitucional a Emenda nº 20/1998 no que toca à introdução do parágrafo 9º no art. 195 da Constituição, pois representaria desobediência ao art. 60, parágrafo 4º, IV, da Carta Magna (que veda a edição de emendas tendentes a abolir direitos e garantias fundamentais).

Assim sendo, concluímos que o parágrafo 9º do art. 195 da Constituição só pode implicar a eventual diferenciação numérica (quantitativa) da base de cálculo ou da alíquota das contribuições do art. 195, I. Jamais poderia servir para liberar o legis-

lador de obedecer aos limites materiais ali discriminados para a determinação da base de cálculo de cada contribuição social, respectivamente: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; a receita ou o faturamento; o lucro.

4.4. O art. 149, parágrafo 2º, III, da Constituição (inserido pela EC nº 33/2001), não tem o condão de permitir casos de bis in idem sobre a "receita ou o faturamento"

A Emenda Constitucional nº 33, editada em 11 de dezembro de 2001²⁹, dentre outras alterações no texto constitucional, inseriu novos dispositivos no art. 149, artigo este que representa a matriz constitucional de competência de todas as contribuições especiais, inclusive as "contribuições sociais" (grupo formado por diversas contribuições, dentre as quais se destacam as incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre a receita, sobre o faturamento e sobre o lucro).

Pela redação introduzida no art. 149 da Constituição pela EC nº 33/2001, podemos afirmar que ocorreu uma ampliação da norma de competência matriz das contribuições "sociais". Porém, a ampliação das normas de competência dessas contribuições se deu por redação lacunosa, truncada e confusa, disposta nos incisos II e III do parágrafo 2º do art. 149, *in verbis*:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...)

§ 2º As contribuições sociais [inclusive PIS/Pasep e Cofins] e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (...);

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; [inciso alterado posteriormente pela EC nº 42/2003]³⁰

III - poderão ter alíquotas:
a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (...)" (grifos nossos, explicitação entre colchetes)

A ampliação em comento pode ser vista ao se observar a conjugação do trecho do caput do parágrafo 2º com o trecho do inciso III, "a" do art. 149, *in verbis*: "(...) § 2º As contribuições sociais (...) III - poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação (...)". Por palavras mais diretas, diríamos: as contribuições sociais podem incidir sobre o "faturamento" ou sobre a "receita bruta" ou, ainda, sobre "o valor da operação", com alíquotas proporcionais ao valor (*ad valorem*) de cada uma dessas bases.

Ou seja, em relação à Cofins, a EC nº 33/2001 fez o mesmo que a EC nº 20/1998 já havia feito: ampliar a sua hipótese de incidência/base de cálculo, antes restrita apenas ao "faturamento" (redação original do art. 195, I), para passar a compreen-

²⁹ Publicada no DOU em 12.12.2001.

³⁰ Eis a redação atual desse inciso II, dada pela EC nº 42/2003: "Art. 149. (...) § 2º As contribuições sociais (...) II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços."

der a "receita" da pessoa jurídica³¹. Já em relação à contribuição PIS/Pasep, a EC nº 33/2001 serviu para ampliar a norma de competência prevista no art. 239, que albergava apenas o "faturamento" como hipótese de incidência possível à contribuição.

Sob qualquer ótica, a redação dada pela EC nº 33/2001 é muito ruim, e se acaso não interpretada cuidadosamente pode levar a conclusões equivocadas e perigosas, em flagrante choque contra os direitos fundamentais dos contribuintes. Diríamos mais: compreendida na pobreza da interpretação literal, a redação que a EC nº 33/2001 inseriu no art. 149 poderia destruir inteiramente a lógica da discriminação de competências tributárias prevista na redação original da Constituição de 1988.

Isso porque, atendendo-se ao sentido puramente literal dessas expressões da EC nº 33/2001, poderia se interpretar que além da Cofins e da PIS/Pasep, todas as demais contribuições sociais (são cerca de doze contribuições dessa subespécie)³² passariam a poder incidir sobre o "faturamento" ou a "receita" das pessoas jurídicas.

Seguindo esse equivocado raciocínio, alguns poderiam querer justificar a partir da EC nº 33/2001 a legitimação da criação de incidências adicionais sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física. Porém, para tanto, a legitimação teria de ser retroativa, pois todas as formas de incidências adicionais sobre a receita, aqui tratadas, foram criadas anteriormente à EC nº 33/2001. Mais um motivo para julgar tal raciocínio como puro equívoco.

Enfim, a idéia de uma eventual validação pela EC nº 33/2001 das incidências adicionais sobre a receita implicaria absurdo aniquilamento dos limites à instituição de contribuições sociais, anulando assim os rígidos limites das normas de competência tributária em prejuízo do direito de propriedade dos cidadãos-contribuintes, o que nos obrigaria a considerar a Emenda nº 33/2001 inconstitucional, por flagrante violação do art. 60, parágrafo 4º, IV (que veda a edição de emendas tendentes a abolir direitos e garantias fundamentais).

Portanto, devemos acolher aquele que entendemos como o verdadeiro sentido das palavras do parágrafo 2º do art. 149 da Constituição (introduzido pela EC nº 33/2001), e que em nosso entender se restringem apenas a ampliar a competência para instituição das contribuições sociais Cofins e PIS/Pasep, tributos estes que já colhem a materialidade "resultado das vendas" (faturamento), e que por força da EC nº 33/2001 (como acima descrito) ganharam ampliação na sua incidência, para atingir também, com alíquotas *ad valorem*, a "receita bruta" entendida como "receita total".

³¹ "Pessoa jurídica" entendida aqui como "empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei", vide redação do caput do inciso I do art. 195.

³² São as seguintes contribuições:

i) contribuição social do salário-educação (art. 212, parágrafo 5º); ii) contribuição social sobre a folha de salários (art. 195, I, "a"); iii) contribuição social adicional sobre a folha, para custeio do seguro acidentales de trabalho (art. 201, parágrafo 7º); iv) contribuição social sobre a receita ou o faturamento - Cofins (art. 195, I, "b"); v) contribuição social sobre o lucro (art. 195, I, "c"); vi) contribuição social do trabalhador e demais segurados da previdência social (art. 195, II); vii) contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III); viii) contribuição social do produtor rural e do pescador artesanal (parágrafo 8º do art. 195); ix) contribuição social PIS/Pasep (art. 239); x) Contribuição Social Provisória sobre Movimentação Financeira - CPMF (arts. 74, 75, 84, 85 e 90 do ADCT); xi) Contribuições sociais residuais a serem criadas (art. 195, parágrafo 4º); xii) contribuições sociais para a previdência e assistência social dos servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, parágrafo 1º).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

140

Diretor da Revista

Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética

Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Valdir de Oliveira Rocha

Denise Lobello de Oliveira Rocha

Trevisan

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

Capa (fundo)

Detalhe da obra

*"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores

Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa

Duble Express

Impressão

Gráfica Palas Athena

(MAIO - 2007)



Vado do Cachimbo

é o autor da obra cujo detalhe é reproduzido em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se realizar BUSCA que possivelmente facilitará muito a localização de textos sobre assuntos de seu interesse.

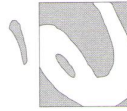
A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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

Os conceitos emitidos nos textos são de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de

Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Anderson Furlan - A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária 7

Aurélio Pitanga Seixas Filho - Aplicação da lei tributária

1 - Introdução. 2 - Dever de informação. 3 - Consulta fiscal. 4 - Dever de escriturar e acerto tributário. 5 - A função fiscal. 6 - Acertamento tributário administrativo. 7 - Acertamento tributário judicial. 8 - Lançamento tributário é um acertamento jurídico formal. 9 - Confissão sempre é uma declaração de verdade. 10 - Lançamento tributário é um ato declaratório. 11 - Documento representativo. 12 - Nascimento e vencimento da dívida tributária. 13 - Existência do lançamento tributário - ato simples. 14 - Existência do lançamento tributário - procedimento administrativo. 15 - Eficácia do lançamento tributário. 16 - Relação jurídica de potestade. 17 - Imperatividade do lançamento tributário e o princípio do "solve et retere". 18 - Suspensão da exigibilidade do lançamento tributário. 19 - A provisoriedade do ato administrativo. 20 - Lançamento presuntivo ou por estimativa. 21 - Reforma do lançamento e sua preclusão. 22 - Lançamento por homologação. 23 - Conclusão. 14

Fernando Netto Boiteux - Inexistência de crédito de IPI por insumo sujeito a alíquota zero: a questão constitucional

1 - Introdução. II - O zero e a União. III - Isenção e alíquota zero. IV - A intervenção no domínio econômico e as políticas públicas. V - Impostos sobre o consumo e imposto sobre o produto. VI - A Constituição Federal e a não-cumulatividade do IPI. VII - Os insumos isentos, na tributação do valor agregado. VIII - Outras vedações constitucionais ao crédito do IPI. IX - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. X - Conclusão. 30

Hugo de Brito Machado Segundo - Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O "encurtamento" do prazo levado a efeito pela LC 118/2005

1. Introdução. 2. Referência em alguns julgados do STJ. 3. O que mudou, afinal, com a LC 118/2005? 4. Admitindo que não houve mudança de termo inicial, mas redução de prazo prescricional. 5. Conclusões. 43

Ives Gandra da Silva Martins - Decadência e prescrição 48

Leonardo Monteiro Xexéo - A nova sistemática da execução fiscal

1. Introdução. II. Procedimentos iniciais. III. Penhora. IV. Substituição da penhora. V. Parcelamento processual. VI. Embargos à execução. VII. Expropriação dos bens. VIII. Conclusão. 61

Nelson Monteiro Neto - Declaração genérica sobre "toda e qualquer operação de certo tipo", coisa julgada, e súmula vinculante (art. 4º da Lei nº 11.417)

1. Introdução. 2. Mandado de segurança: "ato individualizado" ou "toda e qualquer operação de certo tipo". 3. Efeitos de supervenientes decisões do Supremo Tribunal Federal: controle direto ou incidental. 4. Considerações finais. 70

Rodrigo Caramori Petry - As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a "folha de salários" por adicionais sobre a "receita" - limites constitucionais: o caso dos clubes de futebol

1. Introdução. 2. Visão geral das incidências tributárias sobre a receita no Brasil. 3. Evolução histórico-legislativa da incidência da contribuição previdenciária sobre as receitas das entidades desportivas e clubes de futebol. 4. As inconstitucionalidades que maculam a maior parte das incidências tributárias adicionais sobre a receita. 76

Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo - A não-incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes (um falso caso de equiparação legal)

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



140

Revista Dialética de Direito Tributário

140

