

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



224

A Lei nº 12.546/2011, suas Alterações, e a Possibilidade Jurídica das Empresas questionarem a Mudança da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária quando, ao invés de uma Desoneração, houver um Aumento da Carga Tributária, Recentes Decisões Judiciais

Cláudio Tessari

1. Introdução

Há tempos a classe empresarial e o Governo federal discutem propostas legais para incentivar alguns setores da economia, considerados estratégicos - de suma importância - sendo que o resultado dessas tratativas está materializado na Lei nº 12.546/2011 e posteriores alterações que, dentre outras questões, determina a alteração da “incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona”, nos seguintes termos:

“Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991¹, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)
(...)”

¹ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

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

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.



Cláudio Tessari
é Mestrando em
Direito pelo Centro
Universitário Ritter
dos Reis - UniRitter,
Professor do Curso
de Pós-graduação
em Direito Tributário
do Centro
Universitário Ritter
dos Reis - UniRitter,
Professor do Curso
de Pós-graduação da
Faculdade de
Administração,
Contabilidade e
Economia da PUC/RS
e Advogado em
Porto Alegre.

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos *incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo *Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011*, nos códigos referidos no Anexo I. (*Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013*)”

Diante da edição da referida lei, e posteriores alterações (Lei nº 12.844/2013), passaram a se sujeitar ao recolhimento da contribuição previdenciária à alíquota de 2% sobre o valor da receita bruta os seguintes setores, dentre outros:

- a) construção civil, enquadrados nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, com vigência a partir de novembro de 2013, com possibilidade de antecipação facultativa de forma irretratável para 4 de junho de 2013;
- b) construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0, com vigência a partir de janeiro de 2014.

Ainda, passaram a se sujeitar ao recolhimento da contribuição previdenciária à alíquota de 1% sobre o valor da receita bruta os seguintes setores, dentre outros:

- a) varejo, cujas atividades estejam descritas no Anexo II da Lei nº 12.546/2011, com vigência a partir de novembro de 2013, e possibilidade de opção pela antecipação, de forma irretratável, para 4 de junho de 2013;
- b) operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados, enquadradas nas classes 5212-5 e 5231-1 da CNAE 2.0, com vigência a partir de janeiro de 2014.

A opção pela antecipação da vigência será exercida mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013.

Foram incluídos, também, os setores referentes ao rol de serviços de TI e TIC (Tecnologia da Informação e Comunicação), o suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e banco de dados, bem como serviços de suporte técnico em equipamentos de informática em geral.

Além disso, foram estabelecidos os seguintes procedimentos:

- a) retenção de 3,5% a ser aplicada na prestação de serviços mediante cessão de obra para as empresas que prestem os serviços inclusos pela lei no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011;
- b) foi excluída da base de cálculo da CPRB a receita bruta decorrente de transporte internacional de carga, com efeito retroativo a partir de 4 de junho de 2013;
- c) incluiu-se no rol de equiparadas à empresa para fins da CPRB as cooperativas, limitando-se a aplicação da desoneração às atividades previstas no artigo 8º e às atividades elencadas no Anexo I, ambos da Lei nº 12.546/2011;

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (*Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999*).

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. (*Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999*)”

d) alteração do Anexo I da Lei nº 12.546/2011 com inclusão dos produtos classificados nos Códigos 9404.10.00 e 9619.00.00 da tabela Tipi e exclusão de alguns setores como, por exemplo, os produtos classificados no Capítulo 93 e nos Códigos 1301.90.90 e 7323.99.00, também da tabela Tipi.

2. As Mudanças Propostas pela Lei nº 12.546/2011, realmente, fomentam a Recuperação de alguns Setores Empresariais, a Implantação e a Modernização das Empresas e a Redução do Custo de Produção?

Em tese, então, deixar de recolher, temporariamente, um percentual de 20% a título de contribuição social incidente sobre a folha de salários, para pagar um percentual de 1% ou 2% incidente sobre a receita bruta, reduziria a carga tributária?

Infelizmente, a resposta correta para tal questionamento é: nem sempre. As empresas com poucos funcionários (folha de salários reduzida) ou que terceirizam os seus processos (empresas construtoras e de engenharia) descobriram que a obrigatória transição que lhes foi imposta (tributação de 1% ou 2% sobre a receita mensal bruta ao invés de 20% sobre a folha de salários) fará com que sua carga tributária seja majorada em até 25%.

Entre os setores mais prejudicados estão o da construção civil - empresas do setor terceirizam boa parte das etapas de uma obra, como a elétrica e a hidráulica - e o setor de tecnologia da informação - muitos funcionários são, na verdade, prestadores de serviços.

Contudo, a Lei nº 12.546/2011 foi resultado da conversão da Medida Provisória n. 540/2011, que possui a seguinte exposição de motivos:

“Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que:

(...)

d) desonera a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores;

(...)

5. Uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção. Reduzir os custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda.

(...)

18. Além das medidas expostas, propõe-se substituir pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados.

19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho.

20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.

21. Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. Nesse contexto, a medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção.

22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.”

Cabe ressaltar que a Lei nº 12.546/2011, certamente, buscou fundamento nas disposições constantes do parágrafo 13º do art. 195 da CF/1988, que determina a substituição gradual da contribuição previdenciária patronal pela contribuição sobre a receita bruta ou faturamento, com o objetivo de reduzir a carga tributária, *verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998*)

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; (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998*)

b) a receita ou o faturamento; (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998*)

c) o lucro; (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998*)

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)”

Ora, se o objetivo do Governo federal ao propor a substituição da tributação da folha de salários (20%) para um percentual (1% ou 2%) sobre a receita bruta foi:

a) evitar que as empresas passem a substituir os seus funcionários empregados por empresas prestadoras de serviços;

b) evitar que os trabalhadores fiquem sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra etc.);

c) evitar o planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária;

d) evitar a precarização das relações de trabalho; com certeza, através da majoração da carga tributária, não o atingirá.

Questão bastante importante a ser analisada, em decorrência da desoneração da folha de salários com a correspondente tributação da receita bruta, está consubstanciada na perda de eficiência econômica das empresas, ou seja, a Lei nº 12.546/2011 buscou privilegiar empresas muito intensivas na contratação de mão de obra em detrimento daquelas que investiram na compra de máquinas e equipamentos e que geraram um aumento substancial de sua produtividade.

Acerca da eficiência econômica das empresas, Sue-Ellen Nonato Paz, em sua dissertação de Mestrado sobre a *Análise da tributação do consumo no Brasil*, defende oportuna conceituação ao tema:

“Em relação à eficiência econômica, deve-se garantir que o sistema tributário interfira o mínimo possível na alocação dos recursos na economia. Como em geral os impostos alteram os preços relativos na economia, o sistema tributário ótimo é aquele que minimiza o impacto da tributação nas decisões econômicas dos agentes. (...) É importante acrescentar que a política tributária apresenta um *trade-off* fundamental entre eficiência econômica e equidade vertical, ou seja, a eficiência econômica é alcançada à custa da equidade e vice-versa. Uma vez que o sistema tributário também é utilizado pelos governos como instrumento de redistribuição de renda, a estrutura tributária ótima é aquela que proporciona a melhor combinação entre equidade e eficiência.”²

Vale dizer, para determinadas empresas, notadamente as que possuem um número reduzido de empregados, a contribuição previdenciária substitutiva trouxe tão somente malefícios, pois estão tendo sua eficiência econômica comprometida. Demonstrar-se-ia justa a novel modalidade de cálculo da contribuição previdenciária, caso os contribuintes, dependendo das características de suas atividades, pudessem optar pela forma de tributação que mais lhe conviesse.

O Ministério da Fazenda, por meio de cartilha intitulada *Desoneração da folha de pagamentos*, equivocadamente apontou como objetivo da Lei nº 12.546/2011:

“A desoneração da folha de pagamento é constituída de duas medidas complementares.

Em primeiro lugar, o governo está eliminando a atual contribuição previdenciária sobre a folha e adotando uma nova contribuição previdenciária sobre a receita bruta das empresas (descontando as receitas de exportação), em consonância com o disposto nas diretrizes da Constituição Federal.

Em segundo lugar, essa mudança de base da contribuição também contempla uma redução da carga tributária dos setores beneficiados.”³

3. Das Ilegalidades e Inconstitucionalidades

Ao não permitir que o contribuinte exerça sua opção pelo regime tributário que lhe é mais favorável financeiramente, ou seja, a tributação no percentual de 20% sobre a folha de salários, ao invés dos percentuais de 1% ou 2% sobre a receita bruta, a Lei n. 12.546/2011, acaba por infringir as disposições constantes do art. 170,

² Disponível em 065204040_Sue-Ellen.pdf (506 kb) de bibliotecadigital.fgv.br.

³ Disponível em www1.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneracao.pdf.

IV, parágrafo único da CF/1988, representativo do princípio da ordem econômica baseada na livre concorrência, *verbis*:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

O ilustre doutrinador Fernando Dantas Casillo Gonçalves menciona que:

“(...) Em muitas manifestações, como a supracitada, os contribuintes demonstraram a sua insatisfação em relação ao posicionamento da Presidenta Dilma Roussef de ter vetado a regra, permitindo a realização de uma opção ao regime da folha ou ao regime da receita. Neste mais recente caso de substituição, entendemos ser importante o Governo Federal refletir acerca da possibilidade da inclusão de uma regra de opção - parecida como o Sistema do Simples -, porque seria uma forma mais justa de permitir aos contribuintes avaliar a possibilidade de se manterem em seu atual regime ou o substituírem para um mais vantajoso sem sofrerem os efeitos colaterais da redução da carga apenas para alguns.”⁴

Por tais razões, a Lei nº 12.546/2011, em nosso entender, é ilegal e inconstitucional na medida em que infringe, de forma direta, o princípio da isonomia, que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, em respeito, pois, ao princípio da igualdade:

CF/1988:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Em decorrência, infringe, também, o princípio do não confisco no âmbito tributário, *verbis*:

CF/1988

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco.”

Roque Antonio Carrazza, acerca do princípio do não confisco, assim ensina:

“Estamos convencidos de que o princípio da não confiscatoriedade, contido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado ‘utilizar tributo com efeito de confisco’), deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é

⁴ GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. “Desoneração da folha de pagamento - substituição da base de cálculo para receita - inconstitucionalidades - necessidade de criação de opção”. *Revista de Estudos Tributários* v. 16, nº 92. Síntese e IET, julho/agosto de 2103, p. 46.

confiscatório o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas, isto é, não levam em conta suas capacidades contributivas.”⁵

Neste sentido é ver-se que entre um “princípio” e uma “regra”, há hierarquia, sobrepondo-se aquele a esta última. Sobre o tema, aliás, é assaz pertinente a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello:

“Entende-se por princípio a disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, que informa o sentido das normas implantadas em uma dada ordenação jurídico-positiva. Vale dizer: mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, precisamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe outorga sentido harmônico.”⁶

Sobre o princípio da igualdade, Hugo de Brito Machado preleciona:

“O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais.”⁷

Como observou Agustin Gordillo:

“La norma es limite y contenido. La norma da a ley facultad de interpretarla o aplicarla en más de um sentido, y el acto administrativo la facultad de interpretar la ley en más de un sentido; pero el principio establece una dirección estimativa, un sentido axiológico, de valoración, de espíritu. El principio exige tanto la ley como el acto administrativo respeten sus límites y además tengan su mismo contenido, sigan su misma dirección, realicen su mismo espíritu.”⁸

Portanto, violar princípios é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade e inconstitucionalidade porque representa a insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

4. Das Recentes Decisões Judiciais a Propósito

Atinente às implicações decorrentes da Lei nº 12.546/2001, o Poder Judiciário, em recentes decisões, vem deferindo medidas liminares às empresas que buscam cumprir suas obrigações tributárias na forma mais benéfica, o que se pode verificar pelos seguintes precedentes:

“Trata-se de mandado de segurança, com pedido liminar, em que a parte autora requer sua reinclusão como empresa optante do regime de tributação previsto pela Lei nº 12.546/11 a partir de junho de 2013, bem como seja declarado seu direito à compensação dos valores pagos a maior.

Relatou ter por objeto principal o comércio varejista de materiais de construção, passando a ser beneficiada com o regime de tributação previsto pela Lei nº 12.546/11 a

⁵ VALENTE, Vagner Aparecido Nóbrega. “A desoneração da folha de pagamentos e seus reflexos no segmento da construção civil”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 214. São Paulo: Dialética, 2013, p. 132.

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. “O sistema jurídico e seus princípios”. *Revista de Direito Público* nº 39, p. 37.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *A Constituição na visão dos tribunais*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 1.035.

⁸ GORDILLO, Agustin. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2ª edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, pp. 176-177.

partir da edição da Medida Provisória nº 601/2012, passando a recolher a contribuição previdenciária substitutiva de 1% sobre a receita bruta em vez de 20% sobre a folha de salários.

Narrou que Ato do Congresso Nacional declarou o término do prazo de vigência de tal Medida Provisória em 06/06/2013. Em 19/07/2013, contudo, foi publicada em DOU extraordinário a Lei nº 12.844, que autorizou o reingresso retroativo das empresas favorecidas pela Medida Provisória nº 601/2012 e dispôs que a empresa poderia optar, em caráter irretratável, pelo recolhimento da contribuição de 20% sobre a folha salarial ou 1% sobre a receita bruta. Porém, já havia recolhido a contribuição com alíquota de 20% sobre a folha salarial no último dia para o seu pagamento, que foi no mesmo dia da Lei nº 12.844/13, a qual foi publicada do Diário Oficial após as 18h. Sustentou que a edição intempestiva do DOU lhe causou prejuízos, uma vez que a contribuição substitutiva lhe é mais favorável.

(...)

As empresas enquadradas na lei, portanto, ficariam sujeitas à contribuição substitutiva da folha de salários pela receita bruta a partir de 01 de novembro de 2013 porque, em alguns casos, esta sistemática representa aumento do tributo e deve ser respeitado o princípio da anterioridade especial de 90 dias (art. 195, § 6º, da CF). Porém, o legislador admitiu que a inclusão na tributação substitutiva poderia retroagir para 04 de junho de 2013 e que tal antecipação seria exercida 'de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição substitutiva prevista no *caput*, relativa a junho de 2013'.

A antecipação foi permitida de forma retroativa para o dia 04 de junho de 2013 porque, para algumas empresas, entre elas a impetrante, a contribuição substitutiva era mais benéfica e porque no dia 03 de junho a Medida Provisória 601/12 havia perdido a eficácia e as relações jurídicas que dela decorreram não haviam sido disciplinadas pelo Congresso Nacional.

A contribuição previdenciária sobre a folha de salários, nos termos do art. 30, I, *b*, da Lei 8.212/91, deve ser paga até o dia 20 do mês subsequente ao da competência. Assim, a contribuição do mês de junho deveria ser paga até o dia 20 de julho.

No caso dos autos, a impetrante pagou a contribuição previdenciária de 20% sobre a folha de salários, relativa à competência do mês de junho de 2013, no dia 19 de julho de 2013, uma sexta-feira (evento 1, GRU5). Neste mesmo dia, porém, em edição extra do Diário Oficial foi publicada a Lei 12.844/13, que permitia o recolhimento, de forma irretratável, da contribuição substitutiva sobre a receita bruta e que, no caso da impetrante, era mais benéfica.

Ora, se a impetrante cumpriu a sua obrigação tributária segundo a sistemática legal então vigente, o pagamento não poderia ser considerado como uma opção irretratável porque a lei que assim dispôs foi posterior à extinção do crédito tributário. Portanto, o art. 13 da Lei 12.844/13, na parte em que incluiu o § 9º no art. 8º da Lei 12.546/11, não poderia afrontar os atos já praticados.

A urgência da medida reside na evidência de que a impetrante, apesar do fundamento relevante favorável acerca da matéria controvertida, submeter-se-ia indevidamente a uma sistemática de tributação capaz de majorar, abusivamente, a sua carga tributária.

(...)

Ante o exposto, *concedo* a liminar para assegurar à impetrante o direito de recolher a contribuição previdenciária substitutiva da folha de salários pela contribuição sobre a receita bruta.”⁹

⁹ Mandado de Segurança nº 5042741-07.2013.404.7100/RS, Julgador Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Avila, 14ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre, julgado em 23.8.2013, publicado no *DJe* de 6.9.2013.

“Trata-se de mandado de segurança impetrado por (...) contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul, objetivando, em sede de provimento jurisdicional liminar:

II) Seja expedida medida liminar, de forma *inaudita altera pars*, para determinar à autoridade coatora que permita à Impetrante continuar recolhendo a contribuição previdenciária na forma substitutiva (2% sobre sua receita bruta), para obras já matriculadas no CEI e para aquelas que forem abertas até 31/10, até o término das obras, bem como que nas atividades onde se der cessão de mão de obra a retenção do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços seja de 3,5%, até final julgamento do presente *writ*.

(...)

Sustentou que não pode ser prejudicada, e continuar recolhendo a contribuição previdenciária da forma mais onerosa. (...) Destacou que a modalidade substitutiva é extremamente vantajosa para as empresas optantes, tanto que nas competências 04/2013 e 05/2013, a impetrante recolheu por aquela sistemática, não o fazendo na competência 06/2013 por ausência de previsão legal. (...) Defendeu que há ofensa aos princípios da moralidade e da razoabilidade.

Decido.

São requisitos para a concessão de medida liminar em sede de mandado de segurança, nos termos do artigo 7º da Lei nº 12.016/2009, a existência do *fumus boni juris* e o *periculum in mora*.

Vislumbro, no caso, a presença de tais requisitos.

Inicialmente, é importante destacar que a finalidade da MP 610/2013, agora convertida na Lei nº 12.844/2013, que, por sua vez, alterou a Lei nº 12.546/2011, foi a desoneração da folha de salários de alguns setores econômicos, visando, nitidamente, fomentar a atividade industrial, o que de fato ocorreu na situação da impetrante, conforme demonstrado na petição inicial.

Levando em conta esse aspecto e partindo de uma análise sumária, entendo presentes os requisitos que autorizam o deferimento da medida liminar, conforme pleiteado, isso porque não se mostra razoável, tampouco proporcional, impedir o contribuinte de continuar a recolher a contribuição previdenciária da forma substitutiva (2% sobre a receita bruta), que lhe é menos onerosa, (...)

Além disso, há que levar em conta que, em um país como o nosso, em que é comum a prática de sonegação de tributos, a intenção da impetrante não é eximir-se do recolhimento da contribuição e, sim, enquadrar sua situação à legislação que foi editada com o objetivo de fomentar a atividade empresarial, ao criar regras de desoneração da folha de pagamento, possibilitando, ainda que indiretamente, aos contribuintes cumprirem com suas obrigações tributárias.

(...) Ante o exposto, *defiro* a medida liminar (...).”¹⁰

Como se vê, todas as decisões têm como norte a manutenção da tributação menos onerosa, de maneira que não é crível que empresas com poucos funcionários, em que a tributação sobre a folha é reduzida, sejam compelidas a arcar com um percentual sobre a receita bruta, tornando a substituição desvantajosa e tendo comprometidas suas atividades.

Embora as decisões não sejam específicas às empresas que, em não vislumbrando benefício, pretendiam permanecer recolhendo a contribuição sobre a folha de

¹⁰ Mandado de Segurança nº 5003948-63.2013.404.7111, Julgador Juiz Federal Adriano Copetti, 1ª Vara da Justiça Federal de Porto Alegre, julgado em 19.8.2013, publicado no *DJe* de 30.8.2013.

salários, tratam-se, os julgados, de importantes precedentes que, analogicamente, podem ser aplicados ao caso em análise, uma vez que os julgadores, em observância ao princípio da razoabilidade, preservaram, em ambas as situações, a tributação mais benéfica ao contribuinte.

Especificamente à existência de pleito judicial objetivando o reconhecimento do direito de permanecer com o recolhimento da contribuição sobre a folha de pagamento, cabe asseverar a ação judicial que foi impetrada sob os seguintes fundamentos:

“(…) a) atua na industrialização e comercialização de produtos siderúrgicos; b) em 02/08/2011, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 540, como parte de um pacote de medidas de estímulo à indústria denominado ‘Plano Brasil Maior’, a qual trouxe diversas alterações na legislação tributária, dentre elas a instituição de uma nova ‘contribuição social’ incidente sobre a receita bruta das empresas de alguns setores da economia, em substituição à contribuição social incidente sobre a folha de salários (‘contribuição previdenciária patronal’), a ser paga de 01/12/2011 a 31/12/2012; c) de acordo com a nova regra, está sujeita ao pagamento da nova contribuição social instituída pela Lei nº 12.546/11 (MP 540/11, com as alterações da MP 563/12), desde 01/08/2012, à alíquota de 1,0%, incidente sobre sua receita bruta, em substituição à contribuição social anteriormente recolhida sobre sua folha de salários e sobre os valores pagos aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; d) há *bis in idem*, pois a nova contribuição social incide sobre a mesma base de cálculo do PIS e da Cofins; e) houve um aumento na carga tributária na ordem de 80%.”¹¹

Não obstante, mesmo tendo a Impetrante, no caso supra demonstrado o aumento de sua carga tributária, bem como alegado que a nova contribuição tem idêntica base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, o juiz sentenciou desfavoravelmente, em síntese, nos seguintes termos:

“No tocante a bitributação em si, a CF não veda genericamente a criação de mais de um tributo sobre o mesmo fato. O que é vedada é a instituição de imposto pela União sobre ‘fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição’, conforme art. 154, I, que deve ser observado quando criadas contribuições criadas com base no art. 195, § 4º, da CF. Tal norma visa especificamente resguardar a competência impositiva dos Estados e Municípios, vedando a instituição de impostos pela União sobre fatos que podem ser tributados pelos outros entes da Federação.

(…) a finalidade da novel legislação - Lei nº 12.546/11 - foi a desoneração da folha de salários de alguns setores econômicos, o que de fato ocorreu na situação da impetrante, não obstante represente um aumento da carga tributária sobre a receita bruta, o que não está vedado pela lei referida.

Com efeito, embora ocorra a situação particular da impetrante, e de outras que possam ser similares, a Lei nº 12.546/2011 não previu qualquer exceção quanto à obrigatoriedade da substituição, o que enseja o cumprimento por todas as empresas que se enquadrem nas situações ali estabelecidas, inclusive a impetrante. Em síntese, não há qualquer autorização legal para excepcionar a impetrante da nova sistemática de apuração da contribuição patronal, incidente sobre a receita bruta, estabelecida no art. 8º do referido diploma.

¹¹ Disponível em <https://eproc.jfpr.jus.br/eprocV2/contralador.php>.

Ademais, não há inconstitucionalidade capaz de afastar a incidência do tributo aqui tratado, fundada em suposto aumento injustificado da carga tributária. 'definição das hipóteses de substituição da incidência das contribuições sociais e seus demais contornos, como instrumento de política econômica, se inserem no âmbito da discricionariedade conferida ao legislador ordinário, cuja decisão política pode ser anulada pelo Poder Judiciário desde que demonstrada efetiva ofensa a princípios constitucionais' (conforme parecer do MPF, evento 33), o que não se observa no caso em análise. (...)

No caso, não se trata de imposto de caráter pessoal, mas de contribuição social, que se rege por distinto princípio, qual seja, o princípio da solidariedade social, expressamente consignado no *caput* do art. 195 da CF. Por conseguinte, o fundamento em tela não serve de suporte para a pretensão deduzida. Além disso, não há a mínima demonstração objetiva e concreta de que o tributo em causa estaria inviabilizando a atividade econômica da empresa. (...)."¹²

Cabe ressaltar que a referida sentença foi vergastada através da interposição do recurso de apelação pelo contribuinte, recurso esse que se encontra no Tribunal Regional Federal da 4ª Região pendente de apreciação. Convém destacar, também, que na análise do agravo de instrumento interposto nesse processo pela parte autora, da decisão que indeferiu a antecipação de tutela, o Tribunal, julgando com base tão somente sob a ótica do prejuízo aos cofres públicos, converteu o recurso em agravo retido, manifestando-se da seguinte forma: "(...) não há um perigo iminente fático, apto a provocar a irreversibilidade jurídica no tempo. De fato, há um perigo financeiro inerente à discussão jurídica de um tributo. Resta consignar, ainda, a existência do *periculum in mora* inverso, porquanto, se a liminar for concedida, os tributos deixarão de ser recolhidos por tempo significativo, o que, aliado ao fato da multiplicação de demandas, traz prejuízos aos cofres públicos, se o pedido for julgado improcedente ao final."¹³

5. Conclusão

Diante de tudo que foi exposto anteriormente, e com fulcro nas disposições constantes dos arts. 150, II, da CF/1988 (princípio da isonomia); 150, IV, da CF/1988 (princípio do não confisco no âmbito tributário); 170, IV, parágrafo único, da CF/1988 (princípio da ordem econômica baseada na livre concorrência), manifestamos nosso entendimento pela possibilidade de que as empresas questionem judicialmente a substituição temporária da contribuição previdenciária patronal no percentual de 20% incidente sobre a folha salários, por um percentual de 2,0% ou 1,0% incidente sobre a receita bruta mensal (Lei nº 12.546/2011 e alterações) quando, ao invés de uma desoneração, houver um aumento da carga tributária, devidamente demonstrado contabilmente.

¹² Mandado de Segurança nº 5042934-65.2012.404.7000/PR, Julgadora Juíza Federal Vera Lucia Feil Ponciano, julgado em 7.12.2009, publicado no *DJe* de 12.11.2012.

¹³ Agravo de Instrumento nº 5018773-39.2012.404.0000/PR, Relator Desembargador Federal Jorge Antonio Maurique, julgado em 7.11.2012, publicado no *DJe* de 26.11.2012.