



# Contribuição Substitutiva sobre a Receita Bruta: desoneração?

**Aldo de Paula Junior**

Doutor e mestre em Direito Tributário pela PUC/SP

Ex-Assessor de Ministro no STF

Professor FGV Direito SP, IBET

Advogado sócio de Azevedo Sette Advogados



## Constituição Federal

- 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)
- (...)
- § 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)



## Exposição de Motivos MP 540/2011

- 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.**



## Exposição de Motivos MP 540/2011

- 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.
- 23. No que se refere ao impacto na arrecadação, **estima-se perda de receita da ordem de R\$ 214 milhões** (duzentos e catorze milhões de reais) para o ano de 2011 e **R\$ 1.430 milhões** (um bilhão quatrocentos e trinta milhões de reais) **para o ano de 2012**.
- 24. Quanto à observância da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que perda de receita será compensada com as receitas provenientes do saldo da arrecadação obtido por meio do Decreto nº 7.458, de 7 de abril de 2011.
- 25. Convém salientar que a norma apresenta dispositivo no sentido de a União compensar, por meio do aporte de recursos da Conta Única do Tesouro, eventuais perdas havidas em razão da Medida, de modo a evitar desequilíbrio nas contas do Regime Geral de Previdência Social.



### Lei 8.212/1991

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, (...)

(...)

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;

### Lei 12.546/2011

Art. 7º 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 caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento: ([Redação dada pela Medida Provisória nº 651, de 2014](#)) (...)

Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput 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 Medida Provisória nº 651, de 2014](#))



### RMIT - Lei 8.212/1991

**Aspecto Material:** prestação de serviço ou trabalho a empresa;

**Aspecto Temporal:** data da prestação do serviço (art. 43, § 2º. L. 8212/91, inserido L. 11.941/2009)

**Aspecto Espacial:** território nacional;

**Sujeito Ativo:** União;

**Sujeito passivo:** Empresa;

**Base de cálculo:** Folha ou pagamento;

**Alíquota:** 20%

### RMIT - Lei 12.546/2011

**Aspecto Material:** prestação de serviço ou trabalho a empresa;

**Aspecto Temporal:** data da prestação do serviço (art. 43, § 2º. L. 8212/91, inserido L. 11.941/2009)

**Aspecto Espacial:** território nacional;

**Sujeito Ativo:** União;

**Sujeito passivo:** Empresa Listada no art. 7º ou produtora dos produtos listados no art. 8º;

**Base de cálculo:** Receita bruta;

**Alíquota:** 2% (art. 7º) ou 1% (art. 8º)



## Qual a natureza jurídica do novo regime?

- O texto, o contexto a enunciação;
- Vontade da lei x vontade do legislador?
- Justificação e Regra sobreincludente de Schauer;







## Qual a natureza jurídica do novo regime?

- O conteúdo da regra é inteiramente compatível com a justificação = Benefício fiscal (opcional);
- Regra sobreincludente = RMIT especial



# 1. Benefício fiscal

- Opcional: o contribuinte não pode ser obrigado a aceitar um benefício;
- O regime “normal” ficou mantido (não revogado);
- A obrigatoriedade aparece apenas no Decreto Federal nº 7828/2012
  - Art. 4º As contribuições de que tratam os arts 2º e 3º têm caráter impositivo aos contribuintes que exerçam as atividades neles mencionadas.
  - Parágrafo único. As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades referidas nos arts. 2o e 3o, nos meses em que não auferirem receita, não recolherão as contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 .



# 1. Benefício fiscal

- Projeto de Lei de Conversão 1/2013 (MP 582/2012) inseriu o § 9º no art. 9º com a facultatividade expressa mas foi vetado pela Presidenta:
- “§ 9º O disposto nos arts. 7º e 8º **poderá não ser aproveitado por empresa que entender que a nova regulamentação irá gerar um ônus, em comparação com a legislação anterior**, bastando para isso, no início de cada exercício, efetuar o primeiro recolhimento da contribuição patronal, integralmente de acordo com as condições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, condição que deverá prevalecer até o final do exercício.”
- Razões do veto
- “A proposta descaracteriza o modelo original da política, gera grande imprevisibilidade na arrecadação e dificulta a sua fiscalização. Por fim, há um erro de remissão do dispositivo que indica os incisos I e II do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, ao invés dos incisos I e III, o que trará problemas em sua aplicação.”



# 1. Benefício fiscal

- Se for obrigatório é inconstitucional porque não foi observada a não-cumulatividade:
- Art. 195, CF/1988:
- (...)
- § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [receita]; 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, [folha] pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)



## 2. RMIT aplicável a todos?

- A decisão do TRF4 (lacuna de regulamentação ou redução teleológica de Larenz):
  - “o sentido da substituição da base de cálculo da contribuição, prevista na Lei nº 12.546/2011, como já referido, está na geração de emprego e renda, e no aumento da competitividade e da produtividade da indústria. No caso da impetrante, a aplicação da lei produz efeito contrário aos propósitos do legislador, surgindo, assim, a chamada lacuna oculta de regulamentação, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.” (Rel. Maria de Fátima Freitas Labarrére. APELAÇÃO CÍVEL Nº 5001811-23.2013.404.7107/RS. DJ 15/09/2014)
- Inconstitucionalidade por ofensa à isonomia?



## Conclusões

- Entendemos tratar-se de benefício fiscal (ou regime especial);
- Como tal é opcional;
- A obrigatoriedade prevista no Decreto 7.828/2012 é ilegal;
- O regime “normal” permanece vigente;
- A substituição da fonte de custeio deve atender à isonomia;



## Outro caso: vigência no tempo

- Empresa que prestou serviços na vigência do regime anterior (folha);
- recolheu a contribuição sobre os valores pagos aos funcionários que realizaram o trabalho (folha);
- Mas recebeu pelos serviços (receita) na vigência do novo regime;
- Sofrerá dupla tributação?



# Obrigado!

[aldo@azevedosette.com.br](mailto:aldo@azevedosette.com.br)

[Aldo.junior@fgv.br](mailto:Aldo.junior@fgv.br)