

Parecer
PG/PTR CMMCS n.º 003/01

EM 11-6-2001.

*DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PARA O INSS. MODIFICAÇÃO DE ALÍQUOTA. APLI-
CAÇÃO NO TEMPO. FATO GERADOR. CONCEITO.*

Senhor Procurador-Geral:

I. RELATÓRIO

Trata-se de consulta encaminhada pela CODESP, indagando acerca da nova alíquota estabelecida para a contribuição social para o INSS, fixada por meio de Portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social, e seu período de incidência, bem como sobre o conceito de fato gerador da referida contribuição.

Inicialmente encaminhado à d. Procuradoria Trabalhista, foi exarado o pronunciamento de fls. 04, por sua I. Procuradora-Chefe, Dr.^a Vera Helena, que conclui no sentido de que o fato gerador do tributo em questão “é o pagamento dos valores de natureza salarial”. Pondera, no entanto, pela oitiva da Procuradoria Tributária, dada a natureza do assunto versado nos autos.

É o relatório.

II. O FATO GERADOR DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Inicialmente, cabe dizer que, à primeira vista, e especialmente à luz do bom-senso, a questão posta para exame não aparenta maior complexidade, podendo-se quase que instintivamente responder no sentido da conclusão apontada pela Dr.^a Vera Helena.

Ao se aprofundar o exame do tema, no entanto, verifica-se que há poucos pronunciamentos doutrinários a respeito, e não muito categóricos. Isto porque a Lei n.º 8.212, de 1991, que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social e seu Plano de Custeio, não diz claramente qual é o fato gerador da contribuição, talvez porque a sua natureza tributária tenha sido reconhecida a partir de manifestações jurisprudenciais, principalmente após a Constituição de 1988, que incluiu expressamente as contribuições sociais dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional.

De fato, a referida Lei n.º 8.212, de 1991, é bastante precisa na definição de quem são os segurados, obrigatórios e facultativos, quem são os contribuintes do Sistema e mesmo de quais são as bases de cálculo da contribuição, em cada caso. Mas não de qual ou quais são os fatos geradores respectivos.

Essa definição fica, assim, para o campo da construção doutrinária e jurisprudencial.

Antes de tudo, porém, é importante mencionar os dispositivos legais sob análise, em especial, a norma que introduziu a modificação de alíquota antes aludida.

Trata-se da Portaria n.º 845, de 15 de março de 2001, publicada no D.O. de 21-3-2001, do Ministério da Previdência e Assistência Social, cujo art. 1.º dispõe o seguinte:

*Art. 1.º A contribuição do segurado empregado, inclusive o doméstico, e trabalhador avulso, **incidente sobre fatos geradores a partir de 18 de março de 2001**, será calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota, de forma não cumulativa, sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de acordo com o Anexo a esta Portaria. (Grifos nossos.)*

O Anexo — fls. 03 — contém tabela com especificação das alíquotas aplicáveis a cada faixa de salário de contribuição, sendo a expressão em destaque a que provocou a dúvida suscitada nestes autos.

Fato gerador, na clássica definição de Amílcar de Araújo Falcão,

(...) é, apenas, o pressuposto material que o legislador estabeleceu para que a relação obrigacional se instaure.

A obrigação tributária nasce, cria-se, instaura-se por força da lei; na lei estão todos os seus fatos germinais. O chamado fato gerador marca, apenas, o momento, o pressuposto, a fattispecie normativa para que o vinculum iuris legalmente previsto se inaugure. (In: Fato gerador da obrigação tributária, 3. ed., RT. p. 29.)

Também a definição legal, contida no art. 114 do Código Tributário Nacional, embora alvo de algumas críticas por avançar em terreno normalmente afeto à doutrina, caminha no mesmo sentido: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Os conceitos acima remetem automaticamente a uma idéia de ação ou a um estado, definidos em lei, cuja ocorrência ou constatação no mundo dos fatos dá ensejo à obrigação tributária. Daí por que, em geral, as normas definidoras dos fatos geradores dos inúmeros tributos existentes em nosso ordenamento jurídico contêm uma locução verbal, que expressa esse acontecimento ou situação, de conteúdo econômico, eleito pelo legislador para fazer nascer a obrigação tributária: auferir renda, ser proprietário de imóvel, transmitir direitos sobre imóveis, prestar determinados serviços, etc.

No entanto, a Lei n.º 8.212, de 1991, acima citada, não contém nenhum dispositivo de conteúdo semelhante. Particularmente no que nos interessa aqui, enumera o parágrafo único do art. 11 daquele diploma legal quais são as contribuições sociais que, no âmbito federal, integram o orçamento da Seguridade Social, e, dentre elas:

“(...)

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

(...)”.

Note-se que o salário de contribuição é, na verdade, a base de cálculo da contribuição, não podendo ser confundido com o fato gerador. Mas vejamos a definição legal de salário de contribuição para, a partir dela, procurar extrair os elementos que caracterizariam o respectivo fato gerador, já que a base de cálculo, juntamente com a alíquota, pode ser considerada como o elemento quantificador (ou adjetivo) da hipótese de incidência, sempre guardando relação econômica com seu aspecto material ou objetivo. Trata-se do inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

*I — para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a **totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 n.º 9.528, de 1997; destaque nosso.)

Vale mencionar que a definição de salário-de-contribuição, na redação anterior da lei, continha diferença substancial, na medida em que se referia a “remuneração **efetivamente recebida ou creditada** a qualquer título, durante o mês”. (Grifo nosso.) Já a redação atual, como visto, alcança três possibilidades distintas — “pagos, devidos ou creditados” — para, em qualquer delas, entender caracterizado o salário-de-contribuição e, portanto, a incidência da contribuição social.

Em consequência, e de acordo com a redação vigente, pode-se concluir que o fato gerador da contribuição social devida pelo empregado é tríplice, podendo caracterizar-se com (i) o surgimento do direito ao recebimento da remuneração pelo empregado (crédito jurídico); (ii) o creditamento contábil da remuneração; ou (iii) o efetivo pagamento dela.

Todavia, o fato de ser a remuneração devida é antecedente lógico das outras duas situações descritas. Assim sendo, se basta a ocorrência de uma delas, para fazer surgir a obrigação tributária em exame, independentemente da superveniência ou não das demais, **poder-se-ia resumir o fato gerador, *in casu*, ao surgimento do direito do trabalhador à remuneração relativa ao mês trabalhado**, ou seja, ao surgimento do que se chama de **crédito jurídico**.

Consigne-se que o direito ao recebimento da remuneração surge, nos termos da legislação trabalhista, com o encerramento do mês de trabalho, para os que têm ajustado o pagamento mensal, ainda que a própria CLT conceda ao empregador prazo até o quinto dia útil do mês subsequente para adimplir sua obrigação. (Cf. art. 459, *caput* e § 1.º, da CLT.)

Da mesma forma, não importa, para a configuração do fato gerador, o prazo legal estipulado para o pagamento da contribuição, que, *in casu*, é descontada pelo empregador da remuneração devida a seus empregados e recolhida ao fisco até o dia dois do mês seguinte ao da competência, tudo nos termos do art. 30, I, “a” e “b”, da aludida Lei n.º 8.212, de 1991.

Embora se referindo à contribuição devida pelas empresas, incidente sobre a chamada “folha de salários”, prevista na alínea “a” do parágrafo único do art. 11 e no art. 22, I, ambos da mesma lei acima citada, manifesta-se no mesmo sentido o Dr. Fábio Zambitte Ibrahim, Auditor Fiscal do INSS/RJ, em trabalho publicado na Revista *Dialética de direito tributário*, n.º 64, p. 60, *in verbis*:

Pelo exposto, o fato gerador da contribuição, que já foi restrito às remunerações pagas, é, desde a Lei n.º 7.787/89, as remunerações pagas ou creditadas, evidenciando-se o crédito jurídico como deflagrador da gênese obrigacional previdenciária.

Na mesma linha de raciocínio se encontra o artigo publicado na Revista antes citada, n.º 66, p. 103, de Wladimir Novaes Martinez:

Abstraindo o mediato (custear socialmente prestações futuras para a clientela protegida), o fato gerador imediato é o propriamente dito, isto é, a situação impositiva da contribuição. De acordo com a lei vigente, consiste na constituição do direito ao pagamento da re-

muneração, não importando se este último evento acontece simultaneamente àquele. Pode ser, também, como se verá, a simples constituição do crédito contabilizado, quando configurado o direito, mas, ainda, sem quitação formalizada e, principal e finalmente, o pagamento escriturado ou não.

Ou seja, três circunstâncias ordenadas de modo a que primeira absorve as demais. Por conseguinte, se há escrituração do valor ou pagamento sem a decantação da pretensão, ele não consuma o fato gerador. Mera liberalidade do empregador sem contraprestatividade, não constitui a hipótese de incidência; o único pagamento que a determina é o devido em razão da existência do contrato de trabalho, e, na maioria dos casos, em virtude da prestação de serviços. (Grifos nossos.)

Mas adiante, arremata:

A validade do crédito contábil (que presume o direito), incluído na lei, deve-se apenas à facilidade que ele cria para a fiscalização do INSS. Poderia ser apenas o direito e o pagamento, este último como aperfeiçoador do nível daquele. (Grifos nossos.)

A jurisprudência sobre o tema variou bastante ao longo do tempo, de certo acompanhando as constantes modificações legislativas, mas, em geral, inclinava-se pela consideração do efetivo pagamento — aspecto mais visível e concreto das várias definições legais — como fato gerador da contribuição social em tela.

Mais recentemente, e em função da modificação introduzida pela citada Lei n.º 9.528, de 1997, que deu a redação atual do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, nele incluindo a expressão remuneração “devida”, surgiram outras decisões consagrando o entendimento acima defendido, vale dizer que basta o nascimento do direito à remuneração para ter-se configurado o fato gerador da contribuição para a seguridade social. Alguns julgados do TRF da 4.^a Região são mencionados em trabalho do Prof. Aroldo Gomes de Mattos, também inserido como anexo, sendo desnecessária sua reprodução aqui.

Assim sendo, pode-se, com segurança, afastar a possibilidade de que o fato gerador da contribuição do empregado para o INSS seja a

prestação laboral propriamente dita, pelo que inviável a cisão do mês trabalhado em dois períodos, para fazer incidir alíquotas diferentes em cada um deles; o fato gerador, como definido acima, só se consuma e aperfeiçoa com o encerramento do período laboral ajustado, fazendo nascer o direito à remuneração correspondente e, por conseqüência, a obrigação tributária em exame.

III. A FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS

Cabem, por fim, algumas observações sobre as regras para fixação das alíquotas da contribuição em tela.

A uma, não estão elas submetidas ao princípio da anualidade tributária, tal como inscrito no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, em virtude da exceção prevista expressamente no art. 195, § 6.º, também da Carta Magna, que fixa o interregno de apenas noventa dias para que se tornem exigíveis as instituídas ou modificadas, a partir da publicação da lei respectiva.

Por outro lado, a norma que fixa as alíquotas da contribuição devida pelos segurados empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos é a do art. 20 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 9.032, de 1995, mediante tabela contendo as faixas de salário-de-contribuição e as alíquotas correspondentes.

Ocorre que a Lei n.º 9.311, de 1996, que criou a contribuição provisória sobre movimentação financeira, estabeleceu, em seu art. 17, II e § 1.º, o seguinte:

Art. 17. Durante o período de tempo previsto no art. 20:

(...)

II — as alíquotas constantes da tabela descrita no art. 20 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, e a alíquota da contribuição mensal, para o Plano de Seguridade Social dos Servidores Públicos Federais regidos pela Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, incidente sobre salários e remunerações até três salários-mínimos, ficam reduzidas em pontos percentuais proporcionais ao valor da contribuição devida até o limite de sua compensação;

(...)

§ 1.º Os Ministros de Estado da Fazenda e da Previdência e Assistência Social baixarão, em conjunto, as normas necessárias ao cumprimento do disposto nos incisos II e III deste artigo.

§ 2.º Ocorrendo alteração da alíquota da contribuição, as compensações previstas neste artigo serão ajustadas, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, na mesma proporção. (Grifos nossos.)

As alterações nas alíquotas da contribuição para o INSS, na faixa de até três salários-mínimos, portanto, decorreram da instituição da chamada CPMF, com vistas a compensar a sua incidência, naqueles casos, prevendo ainda que modificações futuras nas alíquotas desta seriam ajustadas em relação àquela mediante ato ministerial, vale dizer, portaria.

Foi assim que, em função do disposto na Emenda Constitucional n.º 31, publicada em 18-12-2000, criando o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e estipulando adicional de 0,08% para a CPMF, houve, noventa dias depois, a edição da Portaria de fls. 03 destes autos, adequando, na mesma medida, as alíquotas da contribuição para a seguridade social, devida pelo segurado empregado.

Segue abaixo o trecho da aludida E. C. 31, de 2000:

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

*I — a parcela do produto da arrecadação correspondente a um **adicional de oito centésimos por cento**, aplicável de 18 de junho de 2000 a 17 de junho de 2002, na alíquota da contribuição social de que trata o art. 75 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

(...). (Grifos nossos.)

Esta, portanto, a origem legislativa da modificação de alíquota promovida pela Portaria em exame — fls. 03.

IV — CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, manifesto-me no sentido de que a nova alíquota, estabelecida pela Portaria de fls. 03, é aplicável em relação à totalidade do salário-de-contribuição relativo ao mês de março de 2001, sem qualquer divisão *pro rata*, porquanto o respectivo fato gerador somente se consumou após o decurso do mês, com o surgimento do direito do empregado ao pagamento da remuneração contratada, quando já vigente a nova tabela.

À consideração de V. Ex.^a

CLAUDIA MONTEIRO DE CASTRO STERNICK

PROCURADORA-CHEFE DA PG/PTR

VISTO

Aprovo o bem lançado parecer de fls. 05/12, lavrado pela ilustre Procuradora-Chefe da PG/PTR, Dra. Cláudia M. de C. Sternick, concluindo que a nova alíquota da contribuição previdenciária, referida na Portaria MPAS nº 845/2001, tem aplicação sobre a integralidade dos salários de contribuição relativos ao mês de março/2001, referindo-se aos contratos de trabalho realizados em base mensal. Essa conclusão, aliás, coincide com aquela a que chegou a douta Procuradora-Chefe da PG/PTA, Vera Helena R. C. Francisco, em sua manifestação de fls. 04.

Dê-se ciência à PG/PTR e à PG/PTA, encaminhando-se, posteriormente, o p.p. ao consulente de fls 02.

Rio de Janeiro, 11 de julho de 2001

JULIO REBELLO HORTA

PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO