

## **A INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PREVISTA PELO INCISO IV, DO ARTIGO 22 DA LEI 8212/ 91, RELATIVA AOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO E O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF**

EDSON ARRUDA > EArruda.tributario.net

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará. Advogado do Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados. Professor da Faculdade Ideal - FACI. Membro da comissão de direito tributário da OAB/PA.

### **1 - CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES**

A Lei 9876/99 incluiu o inciso IV no artigo 22 da Lei 8212/91, o qual dispõe que as empresas deverão recolher 15%, a título de contribuição destinada à Seguridade Social, 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. De acordo com este dispositivo, todas as pessoas jurídicas que vierem a tomar serviço de uma cooperativa de trabalho, serão sujeito passivos da referida contribuição, a qual incidirá no momento da emissão da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

Destarte, antes de adentrarmos especificamente na contribuição social prevista pela Lei 9876/99; faz-se necessário realizar um breve cotejo sobre a contribuição prevista na Lei Complementar 84/96. Esta norma previa a incidência de contribuição social a cargo de cooperativa de trabalho, no valor de 15% do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Tal exação, atendendo o requisito do art. 195, § 4º da CRFB, vigorou, validamente, produzindo todos os seus efeitos legais; até a edição da Lei 9876/99, a qual a revogou expressamente a LC 84/96. Ocorre que a Lei 9876/99 ao incluir o inciso IV no artigo 22 da Lei 8212/91 modificou toda a estrutura da arrecadação da contribuição social, criando uma nova exação tributária a cargo das empresas destinada à manutenção da seguridade social.

O fato gerador da contribuição prevista na LC 84/96, como já vimos, tinha como origem o creditamento ou distribuição que a sociedade cooperativa repassava aos seus associados. Por seu turno, a contribuição prevista pela Lei 9876/99 tem como fato gerador a emissão pelas cooperativas de nota fiscal ou fatura de serviço às tomadoras de serviço.

Observa-se com isso, que a contribuição prevista pela Lei 9876/99 não se limitou a modificar aspectos contidos no tributo previsto pela LC 84/96, uma vez que alterou toda a estrutura da arrecadação, criando nova contribuição social a cargo das empresas, destinada a seguridade social. Na vigência da LC 84/96, a contribuição incidia, justamente, sobre a distribuição dos valores arrecadados pela cooperativa em favor de seus associados, tendo como sujeito passivo as cooperativas de trabalho. Já no inciso IV do artigo 22 da Lei 8212/91, a contribuição passou a incidir 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 e o sujeito passivo é a empresa tomadora de serviço.

Verifica-se, desde logo, que as duas espécies tributárias possuem hipótese de incidência distinta e, sendo assim, trata-se de duas contribuições sociais diferentes.

### **2 - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI 8212/91**

De acordo com o princípio da tipicidade fechada no direito tributário; para que a contribuição prevista na Lei 9876/99 pudesse validamente produzir seus efeitos, deveria ter sido observado, alternativamente, dois requisitos: a) ter seu fundamento de validade no artigo 195, I, da CRFB ou; b) ter preenchido as exigências do § 4º, art. 195, da CRFB.

Pela rápida análise do artigo 195, I, da CRFB, verificamos que a contribuição do inciso IV, artigo 22 da Lei 8212/91 não encontra seu fundamento de validade neste dispositivo constitucional, uma vez que não incide sobre relação de emprego, tão pouco na folha de salários ou sobre o lucro. Na verdade, sua regra-matriz de incidência é sobre o faturamento das cooperativas de trabalho (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); ou seja, a mesma hipótese de incidência da Cofins, o que

configura "bis in idem".

Ora, se essa exação não se enquadra nas hipóteses do art. 195, I, da CRFB, estamos falando, então, de uma fonte de custeio inédita para a previdência social e de acordo com o § 4º do artigo 195 da CRFB, a criação de uma nova contribuição social deve atender os seguintes requisitos: 1 - ser instituída mediante lei complementar; 2 - ser não-cumulativa; 3 - não ter fato gerador ou base de cálculo própria das outras contribuições previstas pela carta magna.

Por óbvio, a Lei 9876/99 ao incluir o inciso IV no artigo 22 da Lei 8212/91 feriu de morte o dispositivo constitucional supracitado, pelo simples fato de ser uma lei ordinária ao invés de uma lei complementar. Ademais, possui a mesma base de cálculo da Cofins.

Ressalte-se que a Procuradoria Geral da República, nos autos da ADIN 2594-5 que trata da matéria em sede controle de constitucionalidade concentrado, manifestou-se pela procedência da ação e a conseqüente inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8212/91. Do mesmo modo, várias decisões do STF, ao analisar o pedido de suspensão das cobranças, proferidas em ações cautelares ajuizadas na Colenda Corte, têm sido no sentido de deferir os pleitos em face da presença do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, senão vejamos:

"AC 2207 MC / PR - PARANÁ

MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO CAUTELAR

Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA

DECISÃO AÇÃO CAUTELAR. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS, EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LIMINAR DEFERIDA.

Relatório 1. Ação Cautelar, com pedido de medida liminar, ajuizada no Supremo Tribunal pela Associação Paranaense do Ministério Público - APMP, em 18.11.2008, para obter "efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário interposto diante da decisão proferida pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.70.00.026096-8" (fl. 3). 2. A Autora é pessoa jurídica de direito privado e contratou empresa particular de prestação de serviços médicos, hospitalares e de diagnósticos para operacionalização e manutenção de programa de saúde de seus associados. Em 3.10.2006, a Autora impetrou mandado de segurança preventivo "com o objetivo de afastar a exigibilidade da contribuição social incidente 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 cooperativa de trabalho, instituída pela Lei n. 9.876/99" (fl. 3). Em 15.1.2007, o Juiz da 6ª Vara Federal de Curitiba concedeu a ordem "declarando a inconstitucionalidade da contribuição social prevista pelo art. 22, IV, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei n. 9.876/99, bem como para determinar que a autoridade coatora se abstenha de cobrar a referida contribuição, com respaldo no art. 269, inciso I, do Código de Processo Civil" (Apenso 1, fl. 119). Em 5.8.2008, ao apreciar o recurso de apelação interposto pela União, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento ao apelo, por entender que "a contribuição prevista no inc. IV do art. 22 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.876/99, encontra fundamento de validade no art. 195, inc. I, alínea 'a', da [Constituição da República], na redação dada pela [Emenda Constitucional] n. 20/98, de modo que legítima a sua imposição por meio de lei ordinária, não havendo falar, conseqüentemente, em violação aos arts. 195, § 4º, e 154, inciso I, ambos da [Constituição da República]" (Apenso I, fl. 148v.) A Autora interpôs, então, recurso extraordinário (Apenso 1, fls. 153-171), admitido (Apenso 1, fl. 186), e, na seqüência, propôs a presente Ação Cautelar, com o fim precípua de obter efeito suspensivo ao recurso extraordinário que "ainda não foi distribuída perante" o Supremo Tribunal (fl. 3). 3. Relativamente à fumaça do bom direito, alega a Autora que, em seu parecer na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.594, em que se questiona a constitucionalidade do art. 22, inc. IV, da Lei n. 8.212/91, na redação da Lei n. 9.876/99, o Procurador-Geral da República "opinou pelo conhecimento da ação e pela concessão da medida liminar, o que indica, no mínimo, a plausibilidade do direito invocado" (fl. 12). Argumenta que "o valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida pela cooperativa não se amolda ao conceito de rendimento do trabalho produzido pelo cooperado, pois que, além deste, agrega todas as demais despesas decorrentes da prestação de serviço, configurando-se, assim, como base de cálculo nova, diversa das eleitas pelo artigo 195, incisos I, II e III, da Constituição Federal, reclamando o procedimento legislativo específico previsto no artigo 195, § 4º e artigo 154, inciso I, da Lei Maior" (fl. 11). Quanto ao perigo da demora, a Autora sustenta estar

caracterizado "o risco de que o crédito discutido se torne imediatamente exigível, fazendo com que a [Autora] fique sujeita à imediata cobrança do crédito tributário em discussão, sob pena, inclusive, de não obter Certidões Negativas de Débito, o que poderá vir a acarretar enormes prejuízos à mesma" (fl. 13). Requer a concessão de efeito suspensivo ao recurso extraordinário "interposto nos autos do Mandado de Segurança n. 2006.70.00.026096-8 para o fim de se ver restabelecida a decisão mandamental anteriormente concedida, suspendendo assim a exigibilidade do crédito tributário objeto de discussão no referido remédio constitucional" (fl. 14). 4. Em 18.11.2008, vieram-me os autos conclusos. Analisada a matéria posta à apreciação, DECIDO. 5. A Autora busca obter efeito suspensivo a recurso extraordinário admitido e ainda não recebido neste Supremo Tribunal Federal e que tem como objeto o seguinte julgado: "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. ART. 22, IV, DA LEI 8.212/91. LEI 9.876/99. CONSTITUCIONALIDADE. A contribuição social da empresa no percentual de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.876/99, encontra fundamento de validade no art. 195, inciso I, alínea 'a', da [Constituição da República], na redação dada pela [Emenda Constitucional] n. 20/98." (Apenso 1, fl. 150). 6. A circunstância de se argüir a inconstitucionalidade de determinada norma no Supremo Tribunal Federal não afasta a eficácia por ela produzida, ainda mais em circunstâncias como a da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.594, na qual não houve deferimento de liminar suspensiva de seus efeitos. Todavia, em 21.9.2005, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, à unanimidade, referendou a medida liminar deferida pelo Ministro Marco Aurélio, Relator da Ação Cautelar n. 805, e "emprest[ou] eficácia suspensiva ao recurso extraordinário protocolado no processo relativo ao Mandado de Segurança nº 2000.61.05.002195.4, no qual a apelação interposta foi julgada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região - Apelação em Mandado de Segurança nº 216430" (DJ 17.2.2006), cujo julgado é o seguinte: "CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - NOTA FISCAL DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COOPERATIVA - RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO CONTRIBUINTE - EFICÁCIA SUSPENSIVA. Surge a relevância do questionamento acerca da incidência de contribuição social, considerada a prestação de serviços por cooperados, estando o risco no rigor e nas conseqüências da fiscalização. AGRAVO REGIMENTAL - ATO SUBMETIDO A REFERENDO DO COLEGIADO - IMPROPRIEDADE. Sujeitando-se o ato do relator a referendo do Colegiado, mostra-se impróprio, de regra, o ataque na via do agravo regimental". 7. Antes daquele referendo, o Ministro Sepúlveda Pertence decidiu: "Verifica-se que a discussão gira em torno da constitucionalidade ou não do inciso IV, do art. 22, da L. 8.212/91, com redação dada pelo art. 1º da L. 9876/99, norma impugnada na ADIn 2.594, relator o em. Min. Cezar Peluso, ainda não julgada. Nela, opinou o Procurador-Geral da República pelo deferimento da suspensão cautelar da norma questionada, em parecer que adentrou o exame do mérito da questão constitucional e a cujos fundamentos não se pode negar densidade. Defiro a medida cautelar ad referendum da turma, pra suspender, até a decisão definitiva do recurso extraordinário, a eficácia do acórdão recorrido" (Ação Cautelar 693, DJ 2.5.2005). Recentemente, foram deferidas medidas liminares nos seguintes processos: AC 1.805, de minha relatoria, Primeira Turma, DJ 30.5.2008; AC 2.136, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 2.10.2008; AC 2.010-MC, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, decisão monocrática, DJ 17.4.2008; AC 1.229-MC, Rel. Min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJ 2.6.2006; AC 1.151-MC, decisão monocrática, DJ 6.4.2006; e AC 1.388-MC, decisão monocrática, DJ 3.10.2006, ambas de relatoria do Ministro Carlos Britto. 8. Pelo exposto, presentes os requisitos legais pertinentes à espécie, defiro a medida liminar na presente ação cautelar, ad referendum da Turma, para conceder efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto contra decisão da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.70.00.026096-8, até o julgamento definitivo desse recurso extraordinário. Comuniquem-se esta decisão com urgência, inclusive por fax. Publique-se. Brasília, 19 de novembro de 2008. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora"

Ademais, o inciso IV do art. 22 da Lei 8212/91 ao instituir uma exação inconstitucional e coagir o seu pagamento indevido, não está fazendo outra coisa senão invadir deliberadamente o patrimônio do contribuinte, de forma confiscatória confrontando o art. 150, IV, da CRFB .

### 3 - CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, não resta dúvidas sobre a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8212/91, incluído pelo artigo 1º da Lei 9876/99, por violação aos artigos

195, I e § 4º, e 150, IV, da CRFB; e da possibilidade dos contribuintes em afastar as referidas cobranças pela via judicial.