NATUREZA TRIBUTÁRIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Ilegalidade no Parecer Normativo 137, de 13.11.75, do Ministério da Fazenda

ELCIO REIS

Advogado e Professor de Legislação Tributária no Instituto Cultural Newton Paiva Ferreira.

SUMARIO — 1. Poder vinculado do Parecer Normativo — 2. Rigidez do sistema constitucional tributário — 3. Princípio da legalidade geral — 4. Princípio da estrita legalidade tributária — 5. A contribuição previdenciária é um tributo — 6. A contribuição previdenciária reembolsada ao profissional autônomo não pode ser considerada remuneração para efeito de incidência do Imposto de Renda, retido na fonte.

ILEGALIDADE NO PARECER NORMATIVO N.º 137, DE 13.11.1975, DO MINISTÉRIO DA FAZENDA — (Orientador Tributário Trabalhista, N.º 43, pág. 52).

EMENTA — IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS

"Remuneração da Prestação de Serviços por não empregados.

"Incide o Imposto sobre a Renda na fonte sobre o valor do reembolso da contribuição ao INPS pago pela empresa ao trabalhador autônomo (art. 317 — §§ 1.º e 3.º do RIR, aprovado pelo Decreto n.º 76.186, de 2 de setembro de 1975."

A autoridade fazendária, quando estabelece normas interpretativas ou regras a serem observadas pelos contribuintes, há que observar rigorosamente os princípios constitucionais de direito tributário. E ainda que ditas normas apareçam com o nome de Parecer Normativo elas são meramente vinculativas. Eis que o Poder Fazendário não dispõe da discricionariedade em se tratando de matéria tributária. Todos os atos das autoridades fazendárias devem necessariamente, pena de ilegalidade, estar calcados dentro dos comandos, proposições e normas insertas em Lei. Vale dizer, devem se limitar a estabelecer normas sem ampliar a norma jurídica, sem alterar institutos legais, quer de Direito Tributário, quer de Direito Civil, quer de Direito Comercial, quer de Direito Trabalhista, quer de Direito Previdenciário, sem criar ou aumentar tributos, sem descaracterizar a natureza de determinado tributo para imprimir-lhe feição diversa.

Ora, se nem ao legislador é dado o direito de fugir das limitações constitucionais, muito menos poderá a autoridade fazendária se esquecer da rigidez do sistema constitucional tributário. Nem tão pouco poderá exigir que o contribuinte atenda uma orientação que se apresente de forma ilegal. Isto porque a Constituição Federal consagra:

I — o **princípio da legalidade geral:** "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 153, § 2.º);

II — o **princípio da estrita legalidade tributária:** "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça..." (art. 153, § 29 e art. 19, n.º I).

Nem ao legislador ordinário é dada a possibilidade de não acatar os ditames constitucionais, porque todo o seu poder está exaustivamente determinado na Constituição, que estabelece as limitações do seu poder. Desnecessário se torna recordar que a Constituição é a fonte primeira, suprema, magna, maior e superior do direito. E a constituição que estabelece quais são as outras fontes do direito; antes dela, não há Estado de Direito. Antes de existir a Constituição ninguém tem competência para coisa alguma. Só há competências depois de fixadas na Constituição.

E no que diz respeito à contribuição previdenciária não pode pairar dúvida de que se trata de um tributo de natureza parafiscal. E tanto é exato que a Constituição de 1969 fê-la incluir no capítulo V "Do Sistema Tributário" art. 21, § 2.º inciso II e no art. 165, inciso XVI volta a especificar que se trata de contribuição devida, parte pelo empregador e parte pelo empregado.

Portanto, incontestavelmente basta a Constituição Federal para se aquilatar que a contribuição previdenciária é um tributo de natureza parafiscal. É verdade que a falha existiu por ocasião da elaboração do Código Tributário Nacional, prontamente, entretanto, sanada pelo Decreto-lei n.º 27, de 14.11.66.

Considerando, então, ponto pacífico que a contribuição previdenciária é um tributo, resta, agora analisar o art. 69 da Lei n.º 3.807, de 26.08.60. E, evidentemente, ao interpretar tal dispositivo de lei não se pode deixar de lado o preceito constitucional inserto no art. 165, inciso XVI que favorece sobremaneira a sua interpretação, mesmo a quem não teve a parcimônia de conjugar os termos do § 1.º do art. 69 referido com os termos do inciso I, conforme expressa referência.

Sem dúvida a autoridade fazendária ao baixar o parecer normativo de n.º 137 se apegou estritamente aos dizeres do § 1.º do art. 69 e ao art. 317 do RIR. Sequer teve o cuidado de conjugar sua interpretação com a norma do inciso I do art. 69, que esclarece plenamente, sem ter de se recorrer ao texto constitucional que se trata, em verdade, de uma contribuição de 8% devida pela empresa contratante e 8% do segurado autônomo. Apenas o recolhimento dos 8% devidos pela empresa, até o valor do salário básico de contribuição do segurado autônomo, será feito por este. Donde, então, falar o § 1.º em reembolso por ocasião do pagamento. Ora, é evidente que se assim não fosse não necessitaria da lei dizer claramente que a empresa deverá reembolsar o profissional autônomo em 8% até o limite de seu salário de contribuição.

Mas a lei disse mais no § 2.º; a empresa é obrigada a recolher diretamente ao INPS 8% sobre a remuneração excedente ao valor do salário básico de contribuição do autônomo. Donde conclui-se que, também na contribuição previdenciária dos profissionais autônomos, prevalece a norma constitucional de repartir seu ônus entre as partes.

Incontestavelmente, a contribuição previdenciária é um tributo e disso não há dúvida. Então, evidentemente que, quando a lei previdenciária transfere a responsabilidade do recolhimento para o profissional autônomo, até o limite de seu salário básico de contribuição, com direito assegurado de ser reembolsado pela empresa pagante, não se pode, através de interpretação, data vênia, errônea, mudar-lhe a natureza tributária para rendimento ou remuneração por serviços prestados. Ora, se o contribuinte de fato é a empresa na parte atinente a 8%, evidentemente que, ao reembolsar ao contribuinte de direito (o profissional autônomo) não lhe estará pagando uma retribuição salarial, mas, sim reembolsando-lhe o valor da contribuição previdenciária por ela devida, cuja responsabilidade de recolhimento segundo disposição legal é-lhe tirada.

Evidentemente que a prestação de serviços do profissional autônomo constitui em hipótese de incidência da contribuição previdenciária e, por conseguinte, não poderá, como equivocamente entendeu a autoridade fazendária no item 3 do malsinado parecer normativo 137, fazer acrescer ao valor da remuneração a parte da contribuição previdenciária. Ora, tributo nunca foi, nem será em tempo algum remuneração decorrente de prestação de serviços. Nem constitui a parte reembolsada pela empresa ao profissional autônomo rendimento deste.

O esclarecimento dado pela autoridade fazendária no item 4 do parecer sob análise crítica, data venia, deixa de considerar o direito do profissional autônomo assegurado no art. 48, § 1.º inciso I do Decreto n.º 76.186/75 de proceder a dedução de até 20% do rendimento bruto, independentemente de discriminação ou de comprovação das despesas. Acima de 20% terá de manter um livro caixa. Logo, a prevalecer o entendimento do Parecer Normativo n.º 137, o profissional autônomo forçosamente terá de ter um livro caixa, caso queira se beneficiar da dedução das contribuições previdenciárias, uma vez que terá sempre de proceder à especificação e comprovação das despesas.

Ademais, frise-se, mais uma vez, que o erro está em converter a contribuição previdenciária em rendimentos tributáveis. E tal entendimento vem de encontro aos princípios consagrados na Constituição Federal, conforme sobejamente ficou demonstrado. E, aliás, para quem ainda duvide da ilegalidade palpável do parecer normativo, para quem ainda não está convicto de que a ninguém é dado o direito de exigir o cumprimento duma norma ilegal, para quem ainda alimente dúvidas de que atos normativos só têm valor enquanto jungidos aos ditames legais, convém que leiam atentamente as opiniões dos seguintes mestres; posteriormente, então, tirem suas próprias conclusões:

"A expressão "parafiscal" apareceu na linguagem financeira da França, no inventário SCHUMAN, para designar certos tributos que ora são verdadeiros impostos, ora taxas e às vezes um misto destas duas categorias e que por delegação são arrecadados por entidades beneficiárias."

"Na doutrina brasileira são chamados de "contribuições parafiscais" e são exemplos as arrecadações de institutos de intervenção e direção da economia, como é exemplo o Instituto do Açucar e do Álcool; de organizações da Previdência Social, como é exemplo o INPS; de entidades de categorias profissionais, como os sindicatos, a Ordem dos Advogados, etc.

"A Constituição os denomina, no art. 21, § 2.º, inciso I, apenas de "contribuições" e dá competência privativa à União para institui-las tendo em vista intervenção no dominio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais. Incluiu-as assim expressamente no capítulo do Sistema Tributário".

"Estas "contribuições parafiscais" **são, pois, tributos,** mas nada têm que ver com a "contribuição de melhoria". (Ruy Barbosa Nogueira, in Direito Financeiro, 3.ª Ed. José Bushatsky, Capítulo A Parafiscalidade, n.º 29, pág. 142).

O Mestre Geraldo Ataliba diz-nos que a PARAFISCALIDADE:

"Consiste em a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades. E o caso de autarquias dotadas de capacidade tributária ativa (INPS, DNER, CEP) ou de entidades paraestatais, pessoas de direito privado chamadas pela lei a colaborar com a administração pública, como as define Celso Antônio Bandeira de Mello (Natureza e Regime Jurídico das Autarquias, cit. pág. 356)."

"A circunstância de o sujeito ativo não ser a própria entidade estatal (União, Estado ou Municipio), mas outra pessoa designada pela lei que arrecada o tributo em proveito das próprias finalidades em nada altera o regime tributário, que deverá persistir sendo observado". (Hipótese de Incidência Tributária, autor cit. 2.ª edição Revista Tribunais, pág. 89, n.º 31).

"Tributos parafiscais: O grande desenvolvimento da intervenção do Estado na ordem econômica e social atribuiu recentemente importância considerável ao que se chamou a "parafiscalidade", isto é, ao emprego da finança pública com objetivos não tributários. Os tributos ditos parafiscais são instituidos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais semelhantes". Inclui-se ainda na mesma categoria as receitas diretamente atribuídas a certas entidades criadas pelo poder público para o desempenho de determinadas atividades, cujas características técnicas exigem autonomia administrativa e financeira, sem subordinação aos regulamentos e normas burocráticas e orçamentárias aplicáveis às repartições públicas propriamente ditas. É o caso das autarquias, que o decreto-lei federal n.º 6.061 de 22.11.43 define como sendo os serviços estatais descentralizados, com personalidade de direito público explícita ou implicitamente reconhecida por lei. Estão nessas condições os institutos de previdência social (IAPI, IAPC, etc.), os institutos controladores de determinados setores de produção — (Instituto do Café, do Mate, do Sal, do Açúcar e do Álcool, etc.) e mesmo certas entidades cuja forma é de direito privado (§ 6), mas que desempenham funções públicas por delegação do Governo (Banco do Brasil, Legião Brasileira de Assistência, Banco de Crédito da Amazônia, Petrobrás, etc.) e as empresas industriais encampadas ou incorporadas ao Patrimônio Nacional (Loide Brasileiro, Estrada de Ferro Central do Brasil, Rádio Nacional, etc.).

"Todas essas entidades, em razão da natureza técnica dos serviços públicos que desempenham, gozam de autonomia administrativa e financeira, traduzida esta pela arrecadação direta das receitas que lhes são atribuídas por lei e pelo seu emprego na satisfação de seus próprios encargos, sem passar pelo orçamento geral da União (ou do Estado ou Município, conforme o caso). Note-se, entretanto, que, como já dissemos, sempre que se trate de receitas com a natureza jurídica de tributos, somente a sua arrecadação e emprego é que podem ser atribuídos a uma entidade estatal descentralizada: a

sua criação e majoração devem sempre ser feitas por lei regularmente expedida pelo Governo de que dependa a referida entidade, uma vez que o § 29 do art. 153 da Constituição assim o exige quanto a todos os tributos, sem distinção. (RUBENS GOMES DE SOUZA, in Compêndio de Legislação Tributária, ed. Póstuma — 1975 — pág. 174 — n.º 49).

"A teoria da parafiscalidade baseia-se na distinção das necessidades públicas em fundamentais e complementares. As primeiras correspondem às finalidades do Estado, de natureza essencialmente política (defesa externa e interna, justiça, etc.). As segundas correspondem às finalidades sociais e econômicas, as quais, sobretudo recentemente assumiram grandes proporções e novas determinações financeiras. Trata-se principalmente de necessidades de grupos profissionais econômicos e de grupos sociais. Assim, às necessidades fundamentais corresponde uma fiança fundamental (de entes públicos territoriais). A teoria da parafiscalidade explica a finança complementar A parafiscalidade é também tributária pelas receitas que exige dos pertencentes aos grupos econômicos e sociais cuja necessidade particular satisfaça.

"No imposto fiscal (ou político) ocorre uma capacidade contributiva geral; no imposto parafiscal (social ou econômico) ocorre uma capacidade contributiva especial. Trata-se sempre de capacidade contributiva geral em toda tributação desenvolvida através de uma multiplicidade de tributos das finanças próprias do Estado e dos entes territoriais menores, uma vez que o "sistema tributário" resultante baseia-se na capacidade econômica de cada contribuinte para atender a todas as necessidades de interesse público em geral. De outro lado, surgem, ou podem surgir capacidades contributivas especiais quando se trate de necessidades públicas particulares, nas quais se considera mais imediatamente o interesse e o benefício de um grupo social ou econômico profissional, ao qual pertence o contribuinte. Assim, a necessidade de assistência e seguro sociais vai desenvolvendo formas de realização compulsória como finança parafiscal, e são sempre mais numerosos os casos de grupos econômicos profissionais (cujo tipo clássico é representado pelas Câmaras de Comércio), providos de finança parafiscal própria."

"O caráter dominante do imposto (tanto do imposto fiscal, quanto do imposto parafiscal), é o seu poder redistributivo, através do emprego que dele se faz, isto é, pela despesa ... "na parafiscalidade é o critério econômico de uma certa (porém não completa) correspondência entre encargos e proventos individuais que tende a prevalecer. Ora, tudo isso me leva a concluir que no campo da parafiscalidade o princípio da pressão tributária deve ser aplicado diversamente."

Em teoria pura se tem como consequência, que ao imposto fiscal se aplica o princípio político do sacrifício; enquanto que, ao imposto parafiscal, se aplica o princípio econômico do benefício e do interesse (EMANUELLI MORSELLI, PARAFISCALIDADE e seu Controle — págs. 22 a 26 — Publicação n.º 3, do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, in TEORIA E PRÁTICA DO DIREITO TRIBUTARIO, de Miguel Lins e Célio Loureiro, 1.ª ed. Forense, pág. 351, nota n.º 4).

"A doutrina tem demonstrado que as contribuições parafiscais não constituem uma natureza de tributos "sui generis" nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos, com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas." Da mesma forma que os tributos, em geral os tributos parafiscais, só podem ser instituídos em Lei. Esta competência para criá-los é indelegável, como já dissemos, e, por via de consequência, somente o legislador ordinário da pessoa tributante competente pode instituí-los." (Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributário, pág. 66).

"As receitas parafiscais são, com efeito, arrecadações operadas por autoridade e mediante sujeição fiscal.

Os encargos parafiscais não são investimentos voluntários e livres, não traduzem a adesão espontânea aos estatutos de um organismo, ou a procura espontânea de uma contraprestação determinada. Tais arrecadações são operadas sem o consentimento prévio daqueles que as suportam.

"São contribuições obrigatórias às quais os contribuintes se acham sujeitos por força de lei. Sua tarifa é estabelecida unilateralmente. Sua cobrança será operada, se necessário, pela força. O equívoco dos termos "contribuição", "taxa", não pode ocultar por muito tempo o fato de que essa arrecadação constitui um imposto. Dissipa-se facilmente logo que se proceda ao exame das duas modalidades de percepção (JEAN-GUY MERIGOT, in Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade, publicada na Revista de Direito Administrativo — vol. 33 (60)

"O neologismo "parafiscalidade" foi criado, na moderna doutrina tributarista, para designar o amplo setor das finanças públicas que se ocupa das contribuições ditas parafiscais.

A teoria da parafiscalidade — em vertiginoso crescimento nos últimos anos — expõe, acima de tudo, uma técnica de arrecadação, cujo produto se destina a organismos diversos do Estado, investidos de capacidade tributária.

A criação desses entes públicos ou semi-públicos explica-se como decorrência de novas necessidades sociais e econômicas designadas pela doutrina de necessidades complementares — que ensejaram a intervenção estatal em vários setores da sociedade moderna. O resultado foi a incoercível expansão das finanças públicas chegando a doutrina a distinguir, de um lado, a "ordem financeira fiscal", representada pelos tributos próprios do Estado (terreno da fiscalidade) e, de outro lado, a "ordem financeira parafiscal", representada pelas exações parafiscais (terreno da parafiscalidade).

No Brasil, o instituto remonta, em suas origens, à Constituição Federal de 1934, cujo art. 212, § 1.º, alínea "h", in fine, disciplinando a previdência social, fez expressa menção à cobrança de "contribuição igual da União, do empregador, e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, na maternidade e nos casos de acidente de trabalho ou da morte".

Natureza Jurídica — A grande preocupação da doutrina, após o advento das contribuições parafiscais, foi a de precisar sua natureza jurídica, situando-as com nova espécie tributária ou integrando-as na trilogia dos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Certo setor doutrinário chegou a defender o ponto de vista de que, em determinados casos, tratar-se-ia de tributo "sui generis", distinto do imposto e da taxa.

Para EMANUELLI MORSELLI — grande estudioso do instituto, responsável pela sua difusão no Brasil — as contribuições parafiscais revelam um caráter intermediário entre os impostos e as taxas (1).

Melhor doutrina, contudo, é aquela que, reconhecendo a natureza tributária de tais exações, por força de seu caráter compulsório, nega-lhes autonomia conceitual como nova espécie tributária, aceitando-as ou como imposto ou como taxa. Como pontifica ALFREDO AUGUSTO BECKER, a doutrina se orienta no sentido de que "as contribuições parafiscais não constituem uma natureza jurídica de tributo "sui generis" nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas." (2)

Da mesma sorte, o escólio de RUBENS GOMES DE SOUZA, na qualidade de relator da Comissão da Reforma Constitucional Tributária, em 1966: "A Comissão mantém o critério que adotara ao redigir o texto original, e que é o mesmo que já inspirara em 1953/54 a Comissão Especial do Código Tributário Nacional: as exações, ditas parafiscais, entre elas as de previdência, diferem das propriamente "fiscais" apenas no objetivo que visam, que por sua vez determina o destino do respectivo produto. Nenhum desses fatores, entretanto, é juridicamente hábil para condicionar o próprio conceito do tributo. Em outras palavras, as exações parafiscais ou são impostos ou são taxas" (3).

Contribuições Mistas — Para desconfronto, porém, dos que enfrentam a questão da natureza jurídica dessas exações, a doutrina lançou a semente das contribuições mistas, isto é, integradas por duas espécies tributárias.

Com efeito, se várias contribuições desvelam autênticos impostos (porque não vinculadas a qualquer atuação estatal), e outras assumem a feição de taxa (porque vinculadas a uma vantagem específica), há casos de exações que se configuram, ao mesmo tempo, como imposto e taxa. É o que ocorre com a contribuição previdenciária devida ao INPS., suportada, ao mesmo tempo, pelo empregador e pelo empregado. A parte recolhida pelo empregado deve ser tida como taxa, porque, em contrapartida, ele recebe, ou tem a sua disposição, todos os serviços relacionados com a previdência social. Em sentido oposto, a parcela de responsabilidade do empregador constitui imposto, pois não recebe compensação alguma em razão do recolhimento.

Regime Legal — Sem embargo da orientação preconizada pela Comissão de Reforma Constitucional, de 1966, a que nos referimos supra, o tema da parafiscalidade não chegou a figurar no capítulo do sistema tributário da Carta de 1967, suscitando dúvidas o reconhecimento constitucional de sua natureza tributária.

Mas o lento processo de elaboração doutrinária, na medida em que se estratificava, se impunha, criando condições para a definitiva construção legislativa do instituto. Aos 14 de novembro de 1966 foi editado o Decreto-lei n.º 27, que "considerando a necessidade de deixar estremer de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao sistema tributário nacional", fez acrescer às Disposições Finais Transitórias do Código Tributário o atual art. 217, que define o campo de aplicação das principais exações parafiscais, emprestando-lhes a necessária organicidade. O intróito ressalta que as disposições dos arts. 17 e 77, § único do Código Tributário Nacional — de maior pertinência — não constituirão óbice à incidência e exigibilidade da nova categoria tributária. A ressalva está a indicar que as contribuições parafiscais poderão ser instituídas com aproveitamento do mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos e das taxas, obviando possíveis controvérsias a respeito do "bis in idem", ou de invasão de competência tributária.

Finalmente, a outorga da Carta Constitucional de 1969, em trabalho de inovação, integrou-as definitivamente no capítulo do sistema tributário brasileiro, estabelecendo que a União pode instituir contribuições "tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou categorias profissionais" (Código Penal, art. 21, § 2.º — I).

A doutrina da parafiscalidade, ainda em elaboração, tem enfatizado que as contribuições parafiscais se caracterizam por quatro elementos distintivos:

a) decorrem da delegação de capacidade tributária a órgãos administrativos autônomos, dotados de função arrecadadora;

b) as receitas são vinculadas ao custeio dos serviços cometidos a esses órgãos. Tratar-se-ia, portanto, de receitas com afetação específica;

c) exclusão dessas receitas delegadas no orçamento geral (para-orçamentárias);

d) subtração das receitas parafiscais ao exame do Tribunal de Contas. (ZELMO DENARI in Elementos de Direito Tributário, ed. 1973, Editora Juriscredi Ltda., págs. 133 a 143).

"Atos Normativos das autoridades administrativas — Os auxiliares imediatos do chefe do Poder Executivo, isto é, os Ministros de Estado, os Secretários de Estado, os Secretários das Prefeituras mais organizadas que superintendem setores da administração, expedem atos para exata e fiel execução das leis e regulamentos. Ainda que não sejam formalmente atos legislativos, **eles se revestem de caráter normativo na medida em que se conformam com as leis e regulamentos.**" ... os atos normativos das autoridades administrativas não podem inovar, indo além do que está na lei ou no regulamento; subordinam-se a este e àquela, pois se destinam à sua fiel execução".

ALIOMAR BALEEIRO, in Direito Tributário Brasileiro, comentário ao art. 100 do CTN, pág. 368 — n. II).

"Os atos que compõem o que se chama de fontes formais principais (exceto, portanto, os decretos do Executivo), possuem força constitutiva de direitos e obrigações de natureza tributária. Por sua vez, os decretos e os atos complementares, que formam as fontes intermediárias e secundárias ou satélites do direito tributário, nada podem constituir em matéria de tributação, devendo-se ater à regulamentação do que os atos constitutivos estabeleceram em matéria de imposição, dispensa de pagamento, penalização, etc. Por isso que, contrapondo-se à expressão "atos constitutivos" do direito tributário, reservada às leis lato sensu, às resoluções do Senado e aos tratados e convenções internacionais, usa-se para as fontes secundárias a designação de "normas complementares" de direito tributário. Nada impede, também, que se designe de "atos normativos" essas normas complementares, generalizando para todas elas um termo que o C.T.N. (inciso I do art. 100) utiliza somente para identificar aqueles atos expedidos pelas autoridades administrativas **no sentido de esclarecer procedimentos observáveis** pelos funcionários e pelos contribuintes, nas relações jurídico-tributárias. É simples explicar porquê: os atos normativos "STRICTO SENSU" nada mais podem fazer do que se conformar com os atos constitutivos, não devendo ditar obrigações ou direitos maiores ou menores do que aqueles que da legislação construtora constarem; as decisões administrativas com eficácia normativa, como os efeitos que se lhes atribui indicam, se constituem em normas especificativas observáveis pelas duas partes da relação de direito tributário as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades constituem-se em atos e são exteriorizações de uma conduta que, por costumeira, transforma-se em norma. Logo, apenas por obediência a uma designação escolhida pelo Código Tributário Nacional é que

não se deveria generalizar a expressão "ato normativo" para todos aqueles que não são CONSTITUTIVOS do direito tributário." Para que não haja dúvida quanto ao alcance da matéria contida nos atos normativos ou normas complementares para que fique bem claro que eles não possuem força senão relativa, note-se que surgem por decorrência do que tenha sido fixado em ato constitutivo preexistente e dele especificam os procedimentos observáveis pelos agentes do fisco e pelos contribuintes na relação que se estabelece em função do tributo criado por aquele. **Eles não criam, não aumentam e não diminuem direitos e obrigações.** Devem conformar-se com o estabelecido no ato constitutivo que lhes deu origem. Pode-se dizer que interpretam a lei, que traduzem o pensamento do sujeito ativo sobre como deva constituir-se a relação jurídico-tributária, por si (decreto) ou por seus agentes (atos normativos stricto sensu, decisões administrativas, práticas reiteradas das autoridades), interpretação e pensamento que podem perfeitamente conflitar com os do sujeito passivo, estabelecendo-se, pela oposição de pontos de vista, o contencioso judicial. Desde que existe a Lei Tributária, na verdade desaparece a manifestação e o sentido de exercício do poder de império passando o sujeito ativo a ser parte igual, com direito igual ao do particular na relação que surge com o fato gerador. Vale dizer: embora exista regra materializada em ato normativo, sentença administrativa ou exteriorizada pelo costume, ela só terá valor enquanto não conflitar com a lei. Se os atos normativos são exteriorizações interpretativas de atos constitutivos, apenas que manifestados, através de seus agentes, pelo poder Executivo, não ganham, por essa origem, nenhum gabarito jurídico maior e especial, e não sobrepujam "a priori", as demais interpretações que dos mesmos atos constitutivos apareçam. Acontece, até, que elas podem ser opostas com sucesso pelo sujeito passivo contra o sujeito ativo, favorecendo aquele em discussões que se estabeleçam em torno da sua legitimidade. Por exemplo: se o sujeito ativo, fugindo ao texto constitutivo de uma obrigação tributária, pretender exercitar uma imposição que nele não exista, pode o sujeito passivo insurgir-se com sucesso contra a medida, negando-se ao seu cumprimento; se o sujeito ativo, ao contrário, ainda distanciado do texto constitutivo dispensar por ato normativo uma imposição que deveria fazer e o sujeito passivo, escudado nisso, descumpra a obrigação que em efetivo surgiu, poderá vir a ser chamado ao seu cumprimento desde que o sujeito ativo reformule sua interpretação, porém, nunca com acréscimos de penalidades, juros de mora e atualização do valor monetário da obrigação (parágrafo do art. 100 do CTN). Então, a aposição aprioristicamente bem sucedida quanto à interpretação oficial errônea do texto constitutivo, **sempre beneficia ao sujeito passivo** e não ao poder tributante. Tem-se falado muito, ultimamente, sobre o valor que possam ter os Pareceres Normativos expedidos aos milhares pela Secretaria da Receita Federal, do Ministério da Fazenda, muitos flagrantemente conflitantes com a lei e com conceitos jurídicos assentes. Não há segredo nenhum para aquilatar o valor desses atos. Eles são normativos, como a sua própria designação esclarece, e estão jungidos aos

ditames legais. Diante do direito constitutivo cederão o seu lugar, para que prevaleça a lei em qualquer hipótese (FABIO FANUCCHI in Curso de Direito Tributário Brasileiro — 3.ª ed. Resenha Tributária, vol. I — pág. 114 — n.º 45).

CONCLUSÃO

Face ao exposto é de se concluir incontestavelmente que:

I — Por imperatividade do texto constitucional:

a) a contribuição previdenciária é um tributo de natureza fiscal (art. 21); § 2.º — n.º II).

b) o ônus da contribuição previdenciária é repartido em partes iguais, entre a empregadora e o empregado — entre pessoa jurídica e profissional autônomo — pessoa física (art. 165 — n.º XVI). Sendo certo que a remuneração do trabalho autônomo e a do trabalho assalariado são categorias de rendimentos derivados do trabalho e a diferença é dada pela existência ou não de vínculo empregatício.

II — A Lei n.º 3.807, de 26.8.60 com as alterações decorrentes da Lei n.º 5.890, de 8.6.73 (art. 69) não libera a empresa de seu ônus tributário, apenas transfere a responsabilidade de parte do recolhimento da contribuição previdênciária (8% até o limite do salário de contribuição) para o profissional autônomo a quem assegura o direito que intitula de "reembolso". Eis que sobre valores excedentes ao salário-básico de contribuição do autônomo a responsabilidade do recolhimento continua com a fonte pagadora (pessoa jurídica) § 2.º do art. 69.

III — O art. 317 do RIR faz expressa referência que as importâncias pagas ou creditadas em cada mês, por pessoas jurídicas a pessoas físicas, sem vínculo empregatício, devem necessáriamente ser o título de:

COMISSÕES, CORRETAGENS, GRATIFICAÇÕES, HONORÁRIOS, DIREITOS AUTORAIS ou REMUNERAÇÕES POR QUAISQUER SERVIÇOS PRESTADOS. Logo, indubitavelmente que tal enumeração é exaustiva e, evidentemente, a ela não se pode acrescer nada mais, muito menos os tributos: impostos, taxas e contribuições.

IV — Em matéria tributária há perfeita igualdade entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, ambos são obrigados a respeitar os ditames legais.

Destarte o sujeito passivo não é obrigado a seguir a orientação imprimida em Parecer Normativo não decorrente de interpretação precisa e correta do texto legal. Embora possa, sempre, contrapor ao sujeito ativo defesa justificativa quando acate a orientação normativa errônea, posteriormente alterada para se conformar aos ditames legais.

Esse é o nosso parecer, "sub censura".

○○○○○