



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Afonso Henrique Arantes de Paula

As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição

Universidade de São Paulo
São Paulo
2013



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Afonso Henrique Arantes de Paula

As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição

Dissertação apresentada por ocasião da conclusão do curso de pós-graduação, no nível mestrado, do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo.

Orientador: Professor Doutor Alcides Jorge Costa

Universidade de São Paulo
São Paulo
2013



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Nome: PAULA, Afonso Arantes de

Título: As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição

Dissertação apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo para
obtenção do título de Mestre em Direito
Econômico e Financeiro.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

À Ana, minha esposa.

Sem seu amor e sua fé esse trabalho não
teria sido possível. E aos meus filhos, Pedro
e Maria Fernanda, que eu tanto amo.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Ao meu orientador, Professor Doutor Alcides Jorge Costa, que sempre esteve presente e muito me ensinou. Suas lições foram indispensáveis.

À Professora Doutora Mônica Herman Caggiano por ter sido a primeira pessoa que me incentivou e orientou após minha aprovação para essa Pós-graduação.

À Faculdade de Direito da USP e aos professores do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, que me permitiram viver essa experiência e participar das profícuas discussões acadêmicas que tivemos ao longo do curso de mestrado.

Aos meus antes de tudo amigos do escritório Sepúlveda Pertence, pela paciência e incentivo.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

RESUMO

PAULA, A. H. A. **As contribuições para a seguridade social à luz da Constituição.** 2013, 183 f. Tese (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

Essa pesquisa utilizou o método dogmático, instrumental, para estudar as contribuições para a seguridade social à luz da Constituição, com objetivo de investigar sua origem, natureza jurídica e classificação, identificar o regime jurídico que lhes é peculiar e as limitações à sua instituição, inclusive, no que diz respeito à destinação que lhes é própria, por meio de emenda à Constituição. Ao fim da pesquisa, concluí tratar-se de tributos vinculados, destinados e não restituíveis, que constituem espécie tributária autônoma, dotada de regime jurídico próprio, cuja instituição encontra limites nos princípios da igualdade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, uniformidade geográfica e deve observar as imunidades previstas nos arts. 195, II; §§ 2º e 7º e 149, § 2º, da Constituição, não lhes sendo aplicáveis as do art. 150, VI, da Constituição, cuja observância é reservada aos impostos. Os arts. 149 e 195 da Constituição atribuem competência exclusiva à União para instituir as contribuições objeto deste trabalho, podendo alcançar os rendimentos do trabalho pagos a e recebidos por pessoa física, a receita ou o faturamento, o lucro, a receita dos concursos de prognósticos, as operações de importação, tendo por base o valor aduaneiro, e o resultado das atividades do produtor, parceiro, meeiro e arrendatário rurais e do pescador artesanal, e seus respectivos cônjuges. Permite-se, ainda, por meio da competência residual, criar novas contribuições, desde que por lei complementar e que não possuam base de cálculo própria dos impostos ou contribuições já previstos na Constituição. Foi possível perceber também que os princípios do benefício e da capacidade contributiva tem importante relação com as contribuições para a seguridade social, servindo-lhe tanto para definir o sujeito passivo possível, quanto na graduação das alíquotas, vedada a progressividade. Por fim, concluí haver um possível desvirtuamento por parte da União na utilização das contribuições sociais como um todo e das para a seguridade social em particular, que estão por isso a demandar maior atenção e



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

rigor da doutrina e da jurisprudência, a fim de impedir que a União desvirtue o fim que lhes é próprio, pondo em risco a autonomia dos demais entes federados, além, é claro, das notórias insegurança jurídica e injustiça fiscal a que são submetidos os contribuintes em razão dos desvirtuamentos encontrados.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

ABSTRACT

PAULA A. H. A. The contributions to social protection according to the Constitution.
2013, 183 f. Thesis (Masters Degree) - Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2013.

This research used the instrumental dogmatic method to study the contributions to social protection according to the Constitution. Its goal was to investigate the origin of these contributions, its legal nature and categorization, as well as to identify its specific legal regime and the limitations of its implementation, including what concerns the resources that must be fully applied to social protection through constitutional rule and the consequences of its disrespect by through constitutional amendment. At the end of the research, I concluded that it is a matter of taxes related to specific Government activities set for specific purposes and that are non-refundable. These are autonomous taxation endowed with its own legal regime, and since its establishment is limited on the principles of equality, non-retroactivity, precedency, confiscation prohibition, geographic uniformity and must observe the immunities in article. 195, II, § § 2 and 7 and 149, § 2, of the Constitution. This is not applicable to the article 150, VI of the Constitution, which is related to the three classic Brazilian taxes. The articles 149 and 195 of the Constitution confer exclusive jurisdiction to the Union to establish the contributions, which was the basis of this research, and it might encompass labor income paid to and received by an individual, income or revenue, profit, lottery income, import operations based on customs value, and the result of the activities of producers, partners, sharecroppers, rural tenants and fishermen, as well as their spouses respectively. New contributions, besides the ones foreseen in the Constitution, might be added as long as it is done through supplementary law. However, these contributions cannot have their own taxation system or contributions calculation assessment as of that already contemplated in the Constitution. It was also possible to notice that the benefit and the tax-paying ability principles have an important relationship with the contributions for social protection, suited to define the possible taxable individuals, and also to define the contribution amount, progressivity is prohibited.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Finally, I concluded that there is a possible misuse of the revenue generated by individual contributions that should be fully applied to social protection, funding all the government spending on social security, welfare and health. Therefore, greater attention and severity is needed regarding the doctrine and the jurisprudence in order to avoid that the Union misuse the resources that must be allocated to social protection as this would endanger the autonomy of other federal entities. Moreover, it could be the cause of notorious legal insecurity and injustice which tax payers are subjected to because of this poor administration of resources.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1. JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA E IMPORTÂNCIA DO TEMA.....	11
1.2. PRINCIPAIS QUESTÕES A SEREM ANALISADAS.....	14
1.3. METODOLOGIA UTILIZADA.....	16
2. BREVE HISTÓRICO DO SURGIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	18
3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	24
3.1. A QUESTÃO DA PARAFISCALIDADE.....	39
4. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	48
5. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	61
6. LIMITES À TRIBUTAÇÃO POR CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	75
6.1. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	77
6.2. LEGALIDADE ESTRITA.....	79
6.3. IGUALDADE.....	84
6.3.1. Igualdade e benefício.....	86
6.3.2. Igualdade e capacidade contributiva.....	90
6.3.3. Igualdade nas contribuições para a seguridade social.....	94
6.4. IRRETROATIVIDADE.....	102
6.5. ANTERIORIDADE.....	103
6.6. VEDAÇÃO AO CONFISCO.....	105
6.7. UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA.....	108
6.8. IMUNIDADES.....	109
6.8.1. Imunidade do art. 195, II, da CR.....	112
6.8.2. Imunidade do art. 195, § 7º, da CR.....	112
6.8.3. Imunidade do art. 149, § 2º, da CR.....	117
7. AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO. ASPECTOS RELEVANTES ...	119
7.1. AS CONTRIBUIÇÕES DO EMPREGADOR, EMPRESA OU ENTIDADE A ELA EQUIPARADA.....	120
7.1.1. Sujeito passivo.....	120
7.1.2. Sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho....	126
7.1.3. Sobre a receita ou faturamento.....	134
7.1.4. Sobre o lucro.....	140



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7.2. AS CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHADOR E DOS DEMAIS SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	144
7.3. AS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A RECEITA DE CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS	148
7.4. AS CONTRIBUIÇÕES DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR.....	154
8. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS	160
9. CONCLUSÕES.....	173



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, desde sua redação original, atribuiu à União competência tributária exclusiva para instituir os tributos denominados contribuições sociais.

A doutrina nacional¹ distingue, com base na destinação constitucional das receitas, três espécies de contribuições: a) as sociais; b) as interventivas; e c) as corporativas.

As contribuições sociais, por sua vez, são classificadas pela doutrina² em: a) genéricas, que se voltam a diversos setores da ordem social, como educação e habitação (art. 149 da CF/88); e b) as destinadas ao custeio da seguridade social, que compreende a saúde, a previdência e a assistência social (art. 149, caput, e § 1º, conjugados com o art. 195, ambos da CR).

Não se desconhece que há outras contribuições que financiam a seguridade social, como o PIS/PASEP, mas o presente estudo se concentra nas contribuições previstas no art. 195 da Constituição Federal.

O presente estudo abordará o aspecto histórico, sua natureza jurídica, classificação e limites à instituição, relativos às contribuições para a seguridade social (art. 195 da CR), incidentes sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento, do trabalhador e demais segurados da previdência social, sobre a receita do concurso de prognósticos e do importador de bens ou serviços do exterior.

Essa abordagem se revela importante, em termos práticos, porque a atividade legislativa no campo das contribuições tem sido intenso, alcançando desde

¹ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.87.

² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 102.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

emendas à Constituição até diuturnas alterações da legislação infraconstitucional que, em regra, têm ampliado o campo de incidência dessas contribuições, além de regras fundamentais como o destino de sua arrecadação.

O quadro abaixo, extraído de artigo de autoria de RODRIGO CARAMORI PETRY³, ilustra bem a intensidade das alterações constitucionais em matéria contribuições:

Emendas constitucionais em matéria tributária		
Emenda	Tipo de norma alterada ou introduzida	Tributo envolvido
03/1993	Competência, imunidade, outras limitações e normas de diversa natureza	Contribuição para a previdência dos servidores da União, IPMF (criação), IR adicional dos Estados (extinção) e IVVC dos Municípios/DF (extinção), ISS, impostos e contribuições em geral
01/1994	Majoração e instituição de tributos diretamente	CSLL e PIS das instituições financeiras
06/1995	Competência	Regime Simples (apenas ampliação)
10/1996	Majoração e instituição de tributos diretamente	CSLL e PIS das instituições financeiras
12/1996	Competência	CPMF (criação)
14/1996	Competência	Contribuição do salário-educação
17/1997	Competência	PIS das instituições financeiras
18/1998	Competência	Contribuição previdência dos militares dos Estados/DF e da União
20/1998	Competência, normas de diversa natureza	Contribuição para a previdência dos servidores da União, dos Estados/DF e dos Municípios e dos militares dos Estados/DF; contribuições previdenciárias do RGPS (das empresas e dos trabalhadores), Cofins, contribuição previdenciária do segurado especial (trabalhador rural em regime familiar)
21/1999	Competência e previsão de alíquota	CPMF (prorrogação)

³ PETRY, Rodrigo Caramori. *Reflexões sobre a Função Normativa das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária: Questionamentos Envolvendo as Contribuições ao PIS, CSLL, CPMF e RPPS*. In: **Repertório de Jurisprudência IOB**. São Paulo, n. 13, vol. I, p. 444/445, jul/2010.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

29/2000	Princípios tributários (progressividade/seletividade)	IPTU
30/2000	Normas de diversa natureza (compensação c/ precatórios)	Tributos em geral
31/2000	Competência e previsão de alíquota diretamente (CPMF)	CPMF (alteração), e criação dos impostos adicionais para produtos, mercadorias ou serviços supérfluos (IPI, ICMS e ISS)
32/2000	Princípios da anterioridade para medidas provisórias	Impostos da União em geral (com algumas exceções)
33/2001	Competência, imunidade e princípio da anterioridade	Contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e ICMS
37/2002	Competência, imunidade e normas de diversa natureza, além de previsão de alíquota diretamente (CPMF)	CPMF (prorrogação) e ISS
39/2002	Competência	Contribuição para o custeio da iluminação pública dos Municípios/DF (Cosip)
41/2003	Competência	Contribuição previdência dos servidores públicos inativos e pensionistas da União, Estados/DF e Municípios; contribuição previdência dos servidores públicos dos Estados/DF e Municípios
42/2003	Competência, imunidade, princípios e normas de diversa natureza, além de previsão de alíquota diretamente (CPMF)	PIS-importação e Confins-importação, Cides, Simples, IPI, ITR, ICMS, IPVA, CPMF (prorrogação) e tributos em geral
47/2005	Competência e normas de diversa natureza	Contribuição previdenciária especial dos servidores ativos da União, Estados/DF e Municípios (portadores de deficiência, etc.) e contribuição previdenciária especial do RGPS, além das contribuições do art. 195, I (folha, receita, faturamento, importações e lucro)
53/2006	Competência	Contribuição do salário-educação
62/2009	Normas de diversa natureza (compensação precatórios)	Tributos em geral

A essas emendas acrescento a EC 68/11, que prorrogou até 31.12.15, a DRU – Desvinculação das Receitas da União, que desvincula de órgão, fundo ou despesa 20% (vinte por cento) arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Já em 2009, ESTEVÃO HORVATH bem observou que o estudo das contribuições encontra importância em razão da:

[...] sanha do Fisco, que parece ter descoberto um veio inexaurível (já que os impostos possivelmente já foram engendrados) de obtenção de receita, e doravante é que se irá formar uma doutrina mais sólida e coerente sobre este assunto.⁴

Para ilustrar essa afirmação, basta consultar a série histórica “Receitas Primárias do Governo Central”⁵, disponível na página do Tesouro Nacional na internet. Ela demonstra que a arrecadação mensal média das contribuições para a seguridade social era de R\$ 3,5 bilhões em 1997, somada à média das demais contribuições sociais, chegava a R\$ 7,2 bilhões mensais. Em 2012, a arrecadação mensal média das contribuições sociais alcançou R\$ 46 bilhões mensais.

Foram essas razões que impulsionaram o desenvolvimento do presente trabalho, que pretende contribuir para o estudo das contribuições para a seguridade social a partir da Constituição, sem, contudo, exaurir o tema, que, em que pese não ser novo, é complexo.

As contribuições objeto desse estudo são instrumentos de atuação da União no campo social – campo extremamente sensível e custoso da atuação do Poder Central-, e, face às altas cifras que consomem e peculiaridades que apresentam, merecem atenção desta pesquisa.

Sob o ponto de vista teórico, em que pesem os substanciosos estudos já publicados pela doutrina nacional, o tema não se esgotou e, parece, ainda há o que ser feito

⁴ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 7.

⁵ RECEITAS PRIMÁRIAS DO GOVERNO CENTRAL. Tesouro Nacional, 2013. Apresenta as receitas primárias da União de janeiro de 1997 a novembro de 2012. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/politica-fiscal/resultado-do-tesouro-nacional>>. Acesso em: 11 fev. 2013.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

no que diz respeito ao estudo da natureza jurídica, à busca de uma classificação coerente com o subsistema constitucional tributário e à análise das normas aplicáveis às contribuições sociais.

A identificação da natureza jurídica e a classificação dessas contribuições definirão o regime jurídico que a União deverá observar na sua instituição, além de esclarecer as regras e princípios tributários a que deve se submeter o exercício dessa competência.

Será demonstrado que as contribuições sociais se inserem no conceito de tributo, pois são obrigações *ex lege*, cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que tem por escopo transferir parcela do patrimônio dos particulares para o Estado.

A atribuição de competência tributária, como é de costume, não só conferiu poderes à União para instituir contribuições sociais, mas também limitou essa atividade, em outras palavras, estabeleceu fronteiras dentro das quais a União pode exercer a competência para instituir contribuições para a seguridade social.

Para se traçar o perfil constitucional das limitações constitucionais ao poder de tributar a que estão sujeitas as contribuições sociais, no entanto, é preciso definir a natureza jurídica e classificar esses tributos. São impostos, taxas, contribuições de melhoria, espécie tributária autônoma ou figura *sui generis*?

Através do estudo as normas instituidoras das contribuições, será possível conhecê-las melhor e, com isso, descrever o tratamento constitucional a elas dispensado, conforme sua natureza jurídica e classificação.

Essa dissertação, em síntese, pretende relatar o tratamento constitucional das contribuições sociais do artigo 195 da Constituição Federal e examiná-las de forma coerente sob o manto do Sistema Tributário Nacional, classificá-las, descrever as regras de competência a que se sujeitam e, ao final, abordar a questão da desvinculação do produto de sua arrecadação.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

1.1. JUSTIFICATIVA DA ESCOLHA E IMPORTÂNCIA DO TEMA

A destinação das contribuições sociais é específica aprioristicamente, conforme definiu o poder constituinte originário. A destinação, segundo parte da doutrina pátria⁶⁷, não só define esses tributos como também os legitima, já que o emprego das rendas obtidas por meio das contribuições sociais no custeio de outras despesas que não as da seguridade social, para os que assim entendem, seria capaz de invalidá-las.

Além disso, o estudo e a definição da espécie de tributo em que se enquadram cada uma das contribuições sociais do artigo 195 da Constituição é indispensável para definir as limitações ao poder de tributar a que devam se sujeitar.

O sistema tributário brasileiro possuiu alicerces rígidos, que tanto servem de base legal para que o Estado possa arrecadar as receitas necessárias à sua própria sobrevivência e ao implemento dos direitos individuais e coletivos materializados na Constituição, quanto se traduzem em instrumentos de garantia e defesa do patrimônio dos particulares face ao direito de arrecadar do Estado.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - Ipea publicou um estudo⁸ interessante no início de 2008 que aponta que a opção do legislador constituinte pela destinação obrigatória das contribuições sociais pode ter sido mitigado, pois atualmente

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.35.

⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 167.

⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Políticas sociais – acompanhamento e análise |13| edição especial. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/bpsociais/bps_13/SeguridadeSocial.pdf> Acesso em: 13 de junho de 2011.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

uma parcela significativa de recursos arrecadados para o Orçamento da Seguridade Social, decorrentes da arrecadação das contribuições sociais, é transferida para o Orçamento Fiscal – e não o contrário, como estava previsto pela Constituição Federal de 1988.

HUGO DE BRITO MACHADO, ao tratar das contribuições previdenciárias, fez um histórico do crescimento do produto de sua arrecadação, e concluiu, ainda em 2004, que: “... *as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia tudo quanto a União arrecadou com todos os seus tributos.*”⁹

O amplo uso das contribuições de que lançou mão a União também não escapou ao olhar atento de GILMAR FERREIRA MENDES e PAULO GUSTAVO GONET BRANCO, para quem:

[...] a importância das contribuições já era crescente desde o início da década de 1980, à medida que aumentavam também os percentuais de partilha incidentes sobre os principais impostos federais. Na década de 1990, com a criação do Plano Real e a consequente estabilização monetária, perdeu-se a possibilidade de utilização da inflação como instrumento de financiamento das contas públicas. O governo viu-se obrigado a reforçar o papel dos tributos e elevar a arrecadação fiscal a fim de garantir a geração de superávit primário nas contas públicas, isto é, de resultados positivos da subtração de despesas e receitas, afora os pagamentos de juros da dívida pública.

A conjuntura jurídica era favorável ao aumento do uso de contribuições, pelas razões já expostas.¹⁰

Desde sua promulgação, a Constituição vem sofrendo alterações nas regras nas regras que regulam a instituição e destinação desses tributos, o que tem resultado no crescimento da importância econômica das contribuições sociais para o Poder

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev. atual. ampl. São Paul: Malheiros Editores, 2004, p. 400.

¹⁰ MENDES, G.F; BRANCO, P. G. G; COELHO I. M. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1459.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Executivo.

O estudo publicado pelo Ipea, ao qual se fez referência anteriormente, demonstra que ao invés de o orçamento fiscal (receitas desvinculadas) alimentar o orçamento da seguridade social (receitas vinculadas), na prática vem ocorrendo exatamente o contrário.

Outro estudo do IPEA, elaborado para subsidiar a Assembleia Nacional Constituinte e denominado “Estudos para a Reforma Tributária – TDI 104”, concluído em fevereiro de 1987, apontou que:

Em 1986, estima-se que o total dos recursos arrecadados compulsoriamente da sociedade à conta das principais contribuições sociais citadas equivale à totalidade dos recursos arrecadados com impostos e taxas pela União.

A importância relativa dessas contribuições e seu papel estratégico no financiamento do gasto social justificam a inclusão desse tema no âmbito das preocupações de uma Reforma Tributária.¹¹

Em 1º de novembro de 2009, segundo o sítio eletrônico denominado “Impostômetro”¹², a arrecadação da CSSL, da COFINS e do INSS, juntas, alcançavam cerca de duzentos e noventa e sete bilhões de reais, enquanto o Imposto sobre a Renda, no mesmo momento, havia arrecadado apenas cento e cinquenta e seis bilhões de reais. A arrecadação pelo Imposto sobre a Renda de 1º de janeiro até 1º de novembro de 2009 representou, como visto, pouco mais de cinquenta por cento da arrecadação advinda das citadas contribuições sociais.

O aumento da importância econômica arrecadada por meio dessas contribuições, seu impacto na atividade privada e o possível emprego dos valores

¹¹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Estudos para a Reforma Tributária. TDI 104. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_104.pdf>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2013.

¹² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - IBPT. Impostômetro. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/>>. Acesso em: 1º de novembro de 2009.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

arrecadados em destinações distintas das constitucionalmente previstas saltam aos olhos do acadêmico que se dedica ao estudo do direito tributário.

Sabe-se, além disso, que as contribuições sociais não se sujeitam à repartição de receitas tributárias. Com ainda mais razão, portanto, o desvio no emprego dos recursos arrecadados e a utilização pelas contribuições de bases de cálculo muito próximas às dos impostos federais podem acarretar efeitos deletérios para o Federalismo.

Espera-se, com esse estudo, contribuir para a compreensão das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, mas, é preciso repetir, não se tem a pretensão de esgotar o tema.

1.2. PRINCIPAIS QUESTÕES A SEREM ANALISADAS

A presente dissertação pretende demonstrar que as contribuições sociais se inserem no conceito de tributo definido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, que definiu tributo conforme previsto pelo artigo 146, III, *a*, da Constituição, pois são obrigações *ex lege*, cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada e não constituem sanção de ato ilícito.

Nesse ponto – natureza tributária – dissertação seguirá na linha do que afirmou PAULO AYRES BARRETO, em seu *Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle*:

[...] as contribuições tem natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida”¹³

¹³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 95.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A atribuição de competência tributária, como é de costume, não só conferiu poderes à União para instituir contribuições sociais, entre elas as do art. 195 da CR, objeto desse trabalho, mas também limitou, esse poder. Em outras palavras, desenhou fronteiras dentro das quais a União pode exercer a competência a ela conferida.

Dentre essas limitações constitucionais destacam-se algumas trazidas especificamente pelo artigo 149, o qual impõe à União, no exercício da competência tributária para instituir contribuições sociais, a observância às regras trazidas pelos artigos 146, III e 150, I e III da CR.

É tarefa da doutrina definir a natureza jurídica cada uma das contribuições sociais, porque é a partir dessa definição que estará completo o quadro constitucional da competência tributária, suas limitações, enfim, seu regime jurídico-tributário.

Ao investigar e estabelecer a natureza jurídica das contribuições para a seguridade social nos deparamos com algumas questões. São tributos? Caso sejam, são impostos, taxas, contribuições de melhoria, espécie autônoma ou, como afirmou MARCO AURÉLIO GRECO, figura *sui generis*?

No intuito de bem desempenhar essa tarefa, esta dissertação abordará não só as regras de competência para instituição das contribuições sociais, mas também, se necessário, aquelas que instituíram as referidas contribuições.

É sabido que o poder constituinte derivado tem alterado com certa frequência o texto constitucional no que diz respeito às contribuições sociais, como, por exemplo, as promovidas pelas emendas constitucionais nº 3/93; 20/98; 33/2001; 41/2003; 42/2003 e 47/2005.

O artigo 195 da Constituição Federal, em especial, foi amplamente transformado pelo poder constituinte derivado, que alterou em diversos aspectos a competência tributária da União por meio de emenda constitucional.

Esta dissertação, sem pretender esgotar o tema, descreverá o perfil constitucional das contribuições sociais do artigo 195 da Constituição Federal, confrontando, se necessário, o direito positivo válido com o desenho constitucional



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

encontrado na redação original da Constituição Federal.

1.3. METODOLOGIA UTILIZADA

Segundo a teoria de HUSSERL, sintetizada por CARLOS COSSIO¹⁴, as quatro regiões ônticas, conjuntos nos quais podemos agrupar os objetos, são: a ideal, a natural, a cultural e a metafísica. Daí decorre que qualquer objeto para o qual voltamos nosso intelecto poderá ser classificado como ideal, natural, cultural ou metafísico.

Sem detalhar os demais objetos, o objeto da ciência do direito é o direito positivo válido, que se classifica como um objeto cultural. Trata-se de objeto cultural, pois seu substrato são as relações intersubjetivas humanas, existentes em espaço e tempo delimitados, que integram a experiência e estão impregnadas de valor, como proposto por Husserl.

A cada tipo de objeto corresponde um método de apreensão, ou seja, de investigação, de busca do conhecimento. Os objetos culturais, como é o caso do direito positivo, são apreendidos pelo homem por meio do método empírico-dialético.

Consiste o método-empírico dialético num ir e vir do ato de conhecer, que parte do direito positivo, pra compreendê-lo, interpretá-lo, sistematizá-lo e entregar, como produto desse ato de conhecimento, a Ciência do Direito, o conhecimento acerca do direito positivo, construído pelo estudioso.

Os objetos culturais, segundo COSSIO, tem existência delimitada no espaço e no tempo, a delimitação espaço-temporal pressupõe sua existência, e compõem-se de um suporte fático e um valor que pode ser compreendido pelo homem.

¹⁴ COSSIO, Carlos. **La Valoración Jurídica y la Ciencia del Derecho**. Buenos Aires: Ediciones Arayú, 1954, pp. 16/25.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A pesquisa desenvolvida nesse trabalho é dogmática (instrumental), valendo-se do método Empírico-dialético, que é, como dito, o método adequado para se compreender o objeto que ela se propõe a descrever.

Foi feita pesquisa bibliográfica, e foram investigadas as regras constitucionais que tratam das contribuições sociais objeto desse estudo, compreendendo-as e atribuindo-lhes valor.

A pesquisa realizada priorizou o método dogmático, instrumental, visto que o âmbito de discussão está adstrito à Ciência do Direito, ou seja, no emprego de linguagem precisa em sua função descritiva com o objetivo de compreender o objeto cultural a partir do qual se desenvolve essa dissertação.

Também foram investigadas as leis aplicáveis, quando necessário, trazendo, quando pareceu útil, o jurisprudencial.

A escolha pela pesquisa dogmática se justifica pela escolha do tema, que encerra suas principais divergências na discussão doutrinário-jurídica.

O trabalho de conclusão da pesquisa é um estudo monográfico, que, como leciona SALOMON, é:

[...] trabalho científico de *primeira mão*, que resulte de *pesquisa*. Consideram-se nesta categoria: as *dissertações de mestrado* [...] ou seja, o tratamento escrito aprofundado de um só assunto, de maneira descritiva e analítica, onde a reflexão é a tônica (está entre o ensaio e a tese e nem sempre se origina de outro tipo de pesquisa que não seja a bibliográfica e a de documentação).¹⁵.

Esta dissertação se propõe a contribuir para a compreensão das contribuições sociais do artigo 195 da Constituição da República (CR), sob o foco principal, mas não exclusivo, da Constituição e sem, contudo, pretender esgotar o tema.

¹⁵ SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p.179.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

2. BREVE HISTÓRICO DO SURGIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

MISABEL DERZI, citando IVES SAINT-JOUR, lembra que:

[...] até o fim do séc. XIX, o Estado não tinha nenhum dever no campo social, vigorando o princípio da livre autonomia da vontade em sentido absoluto, em aberta consequência da ideologia do direito natural que tinha inspirado, em França, a Revolução e a codificação dos direitos civis de Napoleão I. A industrial projetara largas camadas da população em miséria terrível e a conquista da Previdência Social, em França, se fez de forma árdua e sanguinolenta. (V. *Landesberich Frankreich, in Ein Jahrhundert Sozialversicherung in der Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Grossbritannienm, Österreich und der Schweiz. Berlin.Duncker & Humblot. 1981, p. 1987*).

Assim, as primeiras iniciativas nesse campo foram caritativas, voltadas para a pobreza, como indicam as sucessivas *Poor Laws* dos ingleses (de 1834 a 1852) ou ainda facultativas e difusas por espécie de categoria profissional, como exemplificam as *sociétés de secours et de résistance* do séc. XIX, em França.¹⁶

Essas primeiras iniciativas poderiam, portanto, ser reconduzidas ao conceito do que hoje se entende por assistência social, um dos três campos de atuação da seguridade, ou seja, o amparo àqueles impossibilitados de prover o próprio sustento.

Os primeiros seguros sociais de que se tem notícia surgiram por obra de Otto Von Bismark, conhecido como o chanceler de ferro, que temendo o avanço do socialismo na Alemanha propôs, a partir de 1881, uma série de leis de cunho social como, por exemplo: (i) seguro para casos de doença (1883); (ii) seguro para acidente do trabalho (1884); e (iii) seguro para casos de invalidez e velhice (1889). Esses seguros não abrangiam a assistência social pura.

¹⁶ LANDESBERICH Frankreich, *in Ein Jahrhundert Sozialversicherung in der Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Grossbritannienm, Österreich und der Schweiz*. Berlin.Duncker & Humblot. 1981, p. 1987.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Antes de ser assumida pelo Estado alemão, a função de garantir a seguridade social vinha sendo desempenhada pelo Partido Social Democrata daquele país, que arrecadava contribuições e administrava fundos para socorrer os trabalhadores em caso de doença, invalidez ou morte.

A criação do sistema alemão decorreu de claros motivos políticos: Bismarck temia o poder e a influência do movimento dos trabalhadores na estabilidade do recém-criado Império Germânico.

Para frear a força que o movimento social vinha ganhando, especialmente por meio dos fundos de amparo administrados pelo Partido Social Democrata, Bismarck organizou fundos de apoio estatais e proibiu a manutenção dos fundos administrados pelo já citado partido.

As leis de Bismarck, no entanto, não abrangiam a assistência social, mas apenas aqueles trabalhadores que desempenhavam atividade remunerada, notadamente os trabalhadores em fábricas.

É que o cenário da época – século XIX, expansão da revolução industrial - não refletia nenhum tipo de preocupação maior com os trabalhadores vítimas de acidentes, doentes, inválidos ou já idosos, o que provocava clamor social.

Além disso, foi nessa época que a Igreja Católica, imbuída do valor fraternidade, publicou, em 15 de maio de 1891, a encíclica *Rerum Novarum* sobre a situação dos trabalhadores.

Escrita pelo Papa Leão XIII, a carta aberta aos bispos católicos incentivou a criação de associações de trabalhadores, defendia a melhoria dos salários pagos à época e, no que nos interessa em particular, criticou as condições a que os trabalhadores estavam sujeitos. Foi também em resposta à sobredita encíclica que, anos mais tarde (1942), foi publicado o chamado *Beveridge Report*¹⁷, trabalho produzido por um comitê interdisciplinar presidido por WILLIAN BEVERIDGE, um renomado economista do Reino Unido.

¹⁷SOCIALIST HEALTH ASSOCIATION. Beveridge Report: social insurance and allied services. Disponível em: <www.sochealth.co.uk/public-health-and-wellbeing/beveridge-report/>. Acesso em: 15.1.13.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Esse relatório foi o resultado do estudo do seguro social e de seus serviços auxiliares que, mais tarde, implementado pelo Partido Trabalhista inglês, tornou-se uma das bases do estado social (*welfare State*).

Na Alemanha, a doutrina majoritária, segundo JOACHIM REINHARD¹⁸, não classifica as contribuições obrigatórias para a seguridade social como impostos, mas, segundo esse mesmo autor, esse fato tem uma razão histórica: como as contribuições eram obrigatórias para os empregados da indústria, os mais pobres à época, a quem se dirigia o sistema público, denominá-las impostos alimentaria forte oposição, o que poderia resultar em pressão por assistência pública gratuita a essas pessoas, o que Bismarck não desejava.

Ainda segundo JOACHIM REINHARD, o sistema alemão foi desenhado para afastar a possibilidade de classificação dessas contribuições como tributos¹⁹. Por isso, até os dias de hoje, as autoridades fiscais alemãs não arrecadam as contribuições devidas pelos segurados obrigatórios, o que é feito por agências específicas, independentes do Governo e administradas por número igual (paritárias) de representantes dos empregados e empregadores, eleitos para tanto pelos próprios segurados a cada seis anos.

As contribuições alemãs também se encontram fundamento de validade no princípio do benefício, ou seja, justificam-se por um benefício efetivo ou potencial conferido ao contribuinte²⁰.

Na Itália é antigo o debate doutrinário acerca das contribuições, ora atribuindo-lhe caráter autônomo em razão de, contrariamente aos impostos, serem destinadas a atender finalidades específicas, tese defendida naquele país por ACHILLE

¹⁸ REINHARD, Joachim. Funding Social Security in Germany. In COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 560-561.

¹⁹ Ibid., p. 561.

²⁰ PAULSEN, L.; VELLOSO, A. P. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 16



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

DONATO GIANNINI²¹, ora negando-lhes tal caráter, como defendido por ANTONIO BERLIRI²², que chegou a classificá-las naquele país como impostos – apesar de ter revisto esse entendimento - porque não via na destinação do produto de sua arrecadação fundamento suficiente para lhes distinguir como espécie autônoma.

Em que pese parte da doutrina italiana reconhecer a natureza tributária das contribuições, a Corte Constitucional daquele país negou-lhes essa natureza, sob o fundamento de que estariam fundadas no dever de solidariedade, como explicam LEANDRO PAULSEN e ANDREI PITTEN VELLOSO²³.

Em Portugal, segundo JOSÉ CASALTA NABAIS, o primeiro seguro social de que se tem notícia é:

[...] Decreto de 17 de Julho de 1886, que estabeleceu um regime de pensões de reforma a favor dos operários fabris do Estado. Seguiu-se, depois, a criação de pensões de reforma.

Porém, os princípios em que deveria assentar a previdência social só bastante mais tarde viriam a ser consagrados. O que ocorreu com a Lei n.º 1884, de 16 de Março de 1935, que consagrou um sistema de previdência social com base corporativa e assente num modelo de capitalização. Um sistema que, todavia, não cobria parte muito significativa dos riscos laborais.²⁴

Na Espanha atual, as contribuições são denominadas contribuições especiais e, segundo o art. 2, b, da Lei Geral Tributária daquele país:

²¹ GIANNINI, Achille Donato. **I concetti fondamentali del diritto tributario**. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1956, p. 93.

²² BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. Milano: Giuffrè, v. I, 1952, p. 206.

²³ PAULSEN, L.; VELLOSO, A. P. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 14.

²⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições para a Seguridade Social**. NABAIS, José Casalta. *O financiamento da segurança nacional em Portugal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 580.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.²⁵

Lá, portanto, diferentemente do que se observa aqui, e a exemplo da Alemanha, as contribuições estão quase que exclusivamente ligadas a um benefício que o contribuinte receba em função de uma atividade desenvolvida pelo ente tributante. Tanto é assim que são tratadas em conjunto com o tributo cuja espécie análoga no Brasil é a contribuição de melhoria.

No direito constitucional brasileiro, as contribuições sociais surgem pela primeira vez na Constituição Federal de 1934, no capítulo da ordem econômica e social, mais precisamente em seu artigo 121, § 1º, *h*, que previu sua cobrança pela União, do empregador e do empregado, para financiar os gastos com doença, velhice e morte, no que se assemelhava, apenas pelos fins, ao seguro social da Alemanha do século XIX.

Com a Constituição Federal de 1967, as contribuições passaram a abranger: contribuições de melhoria, de intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social e de categorias profissionais, também sob o título da ordem econômica e social.

Por meio da Emenda à Constituição 1/69, as contribuições já existentes foram mantidas e, pela primeira vez, incluídas no capítulo do sistema tributário nacional. Em seguida, pela Emenda à Constituição 8/77, foi incluído o inciso X ao art. 43 da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional 1/69, que incluiu a instituição das contribuições dentre as competências do Congresso Nacional, na seção que tratava das atribuições do Poder Legislativo.

²⁵ LEI GERAL TRIBUTÁRIA DA ESPANHA. Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t1.html#a2>. Acesso em: 15 de janeiro de 2013.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Com o advento da Constituição de 1988, as contribuições sociais continuaram a figurar no capítulo do sistema tributário, mais precisamente em seus arts. 145, 149, 149-A, 195, 239, mas, como é sabido, regras específicas que tratam das contribuições sociais continuaram a existir no capítulo da ordem social, como é o caso do art. 195 da Constituição atual, objeto desta dissertação.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

O detentor da competência tributária é o ente político a quem a Constituição facultou a instituição de tributos, o exercício da competência legislativa plena, no caso das contribuições sociais, a União.

Competência tributária é expressão utilizada para designar a faculdade atribuída pela Constituição aos entes políticos para instituir, mediante lei e observados os limites impostos pela própria Constituição, tributos. É nesse sentido a doutrina de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, para quem:

“A competência tributária é a aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota.”²⁶

Competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa, ou seja, nas palavras de ROQUE CARRAZA:

[...] com a “aptidão de uma pessoa figurar no pólo positivo da obrigação tributária. Correlaciona-se com o sujeito que ocupa a posição de credor dentro da obrigação tributária e que detém, portanto, a titularidade do direito subjetivo à prestação tributária.”²⁷

Em que pese o *caput* do art. 149 da Constituição Federal dar a entender que a instituição das chamadas contribuições sociais seria competência exclusiva da União, seu parágrafo primeiro excepciona a regra para permitir aos Estados e Municípios a instituição

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 145.

²⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 101.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

de contribuições, cobradas de seus respectivos servidores, para financiar o regime de previdência a eles assegurado pelo art. 40 da Carta da República.

As contribuições objeto deste trabalho, contudo, continuam sendo de competência exclusiva da União, pois se destinam a financiar a seguridade social, conforme prevê o *caput* do art. 195 da Constituição Federal.

A seguridade social, por sua vez, é constituída por um conjunto integrado de ações do Poder Público e da própria sociedade, destinadas a assegurar os direitos à saúde, previdência e assistência social (art. 194 da CR).

Essa competência, é bom dizer, é indelegável e não deve ser confundida com a capacidade tributária ativa, esta sim, delegável, como descreve ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²⁸.

A capacidade para fiscalizar e arrecadar tributos, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, não se confunde com o exercício da competência tributária e pode, por disposição expressa de lei, ser delegada pelo detentor da competência a outra pessoa jurídica de direito público, por disposição expressa do art. 7º do Código Tributário Nacional.

O detentor da capacidade tributária ativa é o sujeito ativo da obrigação tributária, que pode ser o ente político ao qual foi atribuída a competência tributária ou outra pessoa jurídica de direito público, papel desempenhado, por exemplo, pelo INSS (autarquia) com relação às contribuições sociais até meados de 2007.

Ao atribuir competência para instituir tributos, o legislador constituinte empregou diversas técnicas, como descreveu TÁCIO LACERDA GAMA²⁹, e que podem ser observadas no direito positivo constitucional.

²⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 236.

²⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 225-229.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

No caso do imposto sobre a renda, por exemplo, o legislador constitucional qualifica o sujeito competente e as materialidades possíveis (ex.: o sujeito União é competente para instituir imposto sobre a renda, à qual o Código Tributário Nacional vincula os verbos auferir e pagar). Essa é a técnica utilizada para a atribuição de competência para instituir impostos, tributos desvinculados de qualquer agir do Estado.

Ao tratar das taxas e contribuições de melhoria, a constituição autoriza União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituí-las em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização dos serviços públicos, específicos e divisíveis, que lhes são atribuídos pela própria Constituição ou, no caso da contribuição de melhoria, em razão da valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

Nos empréstimos compulsórios, define as finalidades que autorizam sua instituição pela União: (i) atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e (ii) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Para as contribuições sociais, interventivas e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, a técnica adotada foi outra: a Constituição vinculou o sujeito competente a uma determinada finalidade social. Como se extrai do art. 149 da Constituição, o sujeito União poderá instituir *“contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, [...]”*.

Para as contribuições de seguridade social, que assim denomino as do art. 195 da CR, a Constituição estabeleceu, além da finalidade (custeio da seguridade social), os contornos das hipóteses de incidência possíveis ou materialidades a serem por elas alcançadas, a exemplo do que observado em relação aos impostos.

Como será abordado também no capítulo que trata da classificação dessas contribuições, a finalidade constitucional é causa necessária à sua instituição, de modo que extinta, por exemplo, a seguridade social³⁰, não seria admitida a cobrança das

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1.034.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

contribuições das empresas sobre a folha de salários, tampouco a dos empregados (art. 195, I, *a*; e II, da CR), posto que o art. 167, XI, não podem financiar qualquer área da seguridade social, mas exclusivamente o pagamento de benefícios do regime geral de previdência do art. 201 da CR.

Essa a atual redação do art. 195 da Constituição, que descreve as materialidades possíveis dessas contribuições:

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)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º - A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (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)

O art. 195, no entanto, não esgota as materialidades possíveis para as contribuições sociais, pois além das contribuições destinadas à seguridade social (art. 195 da CR), existem, em que pese minha parcial discordância, as contribuições sociais gerais, destinadas a cumprir e financiar outros direitos sociais, que não apenas a saúde, a previdência e a assistência social.

Há ainda as contribuições que existiam antes da promulgação da Constituição, cuja continuidade da cobrança a Constituição tratou de autorizar, a exemplo



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

das contribuições para o Sesc, Senac, Sesi e Senai (Sistema “s”), para o salário-educação e para o PIS/Pasep.

Para fins didáticos subdivido as contribuições sociais em (a) sociais gerais (arts. 40; 149; 212, § 5º; 239; e 240 da CR); e (b) de seguridade social (art. 195 da CR).

Classifico como contribuições sociais gerais as (a) constitucionalizadas - Salário-educação (art. 212, § 5º, da CR); PIS/PASEP (art. 239 da CR) e as contribuições para o Sesc, Senac, Sesi e Senai (Sistema “s” – art. 240 da CR); e (b) as do regime estatutário (art. 40 e 149, § 1º, da CR).

A tomada de posição é necessária porque alguns autores, como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³¹, e PAULO AYRES BARRETO³², cada qual com as suas peculiaridades, assim com o Supremo Tribunal Federal^{33; 34; e 35} admitem que a União tenha competência para instituir, com fundamento direto no art. 149 da CR, outras contribuições sociais, chamadas gerais, cuja finalidade seria financiar a atuação da União em outras áreas sociais, como, por exemplo, a cultura, a educação e a habitação, do que discordo, como se verá oportunamente.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Melo, José Eduardo Soares de. *Contribuições no sistema tributário*. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 356.

³² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 107.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.556, do Plenário. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, em 9 de outubro de 2002. **Diário da Justiça**, 8/8/2003.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 744.316, da Primeira Turma. Agravante: Indústria e Comércio Kodoma LTDA. Agravada: União outro. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, em 2 de dezembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 22/03/2011.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 748.253, da Segunda Turma. Agravante: Cartonagem e Litografia Anapolina LTDA. Agravada: União. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, em 1º de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 18/12/2009.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

De acordo com o art. 195 da Constituição, as contribuições para a seguridade social, cuja competência é exclusiva da União, são (i) as do empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, a receita ou o faturamento e o lucro; (ii) do trabalhador e demais segurados da previdência social; (iii) sobre a receita do concurso de prognósticos; (iv) do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar; e (v) do produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes.

Além das referidas contribuições, a União poderá instituir outras contribuições para a seguridade social por meio do exercício da competência residual que lhe foi outorgada pelo art. 195, § 4º, da Constituição.

O art. 195, § 4º dá à União competência residual para instituir novas fontes destinadas ao custeio ou expansão da seguridade social, observado o disposto no art. 154, I, da CR, que estabelece limites ao exercício da competência residual.

O art. 154, I, da Constituição, por sua vez, trata da competência residual da União para instituir impostos novos, condicionando essa instituição à (a) veiculação em lei complementar; (b) observância da não-cumulatividade; e (c) previsão de base de cálculo e fato gerador distintos dos observados nos impostos previstos na Constituição.

Resta saber se todas as exigências ou quais delas, se não todas, se aplicam ao exercício da competência residual para instituição de nova contribuição para a seguridade social.

A doutrina é unânime e a jurisprudência pacífica quanto à necessidade de lei complementar, as divergências ocorrem quanto à não-cumulatividade e à vedação a adoção de base de cálculo e fator gerador próprios dos impostos ou contribuições previstas na Constituição.

WHERTER BOTELHO SPAGNOL assim discorreu sobre a não-cumulatividade:



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

[...] a expressão “não-cumulatividade” foi utilizada, até então, pela Constituição exclusivamente como limite para a imposição indireta, no sentido de possibilitar sua incidência de forma neutra nas etapas existentes entre a produção e o consumo. Agora, tratando-se de tributação direta (posse, obtenção ou utilização de riqueza), a vedação à tributação cumulativa possui o mesmo sentido da vedação à utilização de fato gerador ou base de cálculo próprios de outros tributos (bitributação). Entendemos, pois, que o limite da não-cumulatividade somente será aplicado a uma contribuição residual em caso de sua incidência sobre a circulação ou consumo.³⁶

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS³⁷ também entende que a não-cumulatividade exigida pelo art. 154, I, da CR, é não só aquela própria dos tributos incidentes sobre a produção e consumo, mas também a proibição de superposição de incidências de tributos previstos na Constituição.

Por fim, o autor observa que discorda daqueles que defendem que as “outras fontes” a que se refere o art. 194 da CF seriam necessariamente novos impostos, pois, no seu entender, por força do art. 167, IV, da CF, que proíbe a vinculação da receita de impostos, devem ser necessariamente novas contribuições para a seguridade social.

Para WHERTER BOTELHO SPAGNOL³⁸, a contribuição residual para a seguridade social pode ter a mesma base de cálculo ou fato gerador de imposto previsto na Constituição, mas não de outra contribuição.

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, ao contrário, não admite que as contribuições para a seguridade social instituídas no exercício da competência residual

³⁶ SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 118.

³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Contribuições sociais*. In: Revista dos Tribunais. **Cadernos de direito constitucional e ciência política**. São Paulo, ano 1, n. 3, p. 29, 1993.

³⁸ SPAGNOL, Werther Botelho. op. cit., p. 119.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

possam ter base de cálculo e fato gerador próprios dos impostos previstos na Constituição, porque:

[...] a remissão à observância do art. 154, I, feita pelo § 4º do art. 195 da Constituição, para instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, pede que se vá além do requisito de que sejam “não cumulativos”. Exige-se que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição. Com isso, inibe-se a criação de contribuições de seguridade social que poderiam possibilitar repartição das receitas tributárias diversa da imposta pela Constituição (art. 157 e seguintes). Portanto, dentre as outras fontes da seguridade social passíveis de serem criadas com apoio no § 4º do art. 195 da Constituição não poderão ser colhidos os impostos, seja em respeito à repartição das receitas prevista pela Constituição, seja pela vedação de vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV).³⁹

Assim como VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS interpreta os arts. 195, § 4º; e 154, I, da CR para concluir que:

Ora, no momento, em que vinculou uma nova imposição social à rigidez do art. 154, I, naturalmente, o constituinte também impediu que uma nova contribuição social pudesse:

a) ser cumulativa a outros impostos já existentes; b) ter fato gerador próprio dos impostos elencados na Constituição; c) ter base de cálculo própria dos impostos enumerados na lei suprema.

Em outras palavras, para efeitos do exercício da competência residual para criação de novas contribuições sociais, estas não podem ter qualquer semelhança, nem com as contribuições já existentes, nem com os impostos elencados na CF.⁴⁰

³⁹ ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições sociais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, n. 17, 1992, p. 308.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Contribuições sociais*. In: Revista dos Tribunais. **Cadernos de direito constitucional e ciência política**. São Paulo, ano 1, n. 3, p. 29, 1993.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

No mesmo sentido MISABEL DERZI, afirma que:

Ora, ao remeter o intérprete ao art. 154, I, o art. 195 par. 4º fala em *novas fontes*. O que é nova fonte de custeio? O que é nova contribuição? Aquele tributo que não tenha fato gerador ou base de cálculo daqueles já previstos. Evidentemente, a União pode aumentar por lei a alíquota de uma contribuição já existente, diretamente. Mas não poderá criar uma contribuição como se fosse nova, que, de fato, não o seja.⁴¹

O STF decidiu de forma oposta. Para o Supremo, nada impede que as contribuições para a seguridade social instituídas com fundamento na competência residual da União (art. 195, § 4º, da CR) tenham base de cálculo ou fato gerador próprios dos demais tributos previstos na Constituição. A proibição do art. 154, I, da CR resultaria em que não poderiam ser repetidas as bases de cálculo e fatos geradores das contribuições previstas na constituição:

EMENTA: Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. - Nessa decisão está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não-cumulatividade, porquanto essa exigência - e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária - só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI - e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza cujo ciclo de incidência é monofásico -, uma vez que a não-cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Contribuições Sociais. **Caderno de Pesquisa Tributária**. São Paulo, n.º 17, p.145/146, 1992.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. - Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 258470, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 21/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00032 EMENT VOL-01990-05 PP-00963)

Em outro julgamento que ajudou a definir o conteúdo e o alcance do art. 195, § 4º da CR – RE 228.321/RS – o então Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE foi voto vencido ao entender que a remissão do art. 195, § 4º ao art. 154, I, da CR, implicaria proibir que contribuições para a seguridade social fundadas na competência residual adotassem base de cálculo e fato gerador próprios dos impostos. Entendimento ao qual nos filiamos, por nos parecer mais correto, como será explicado.

É que, como demonstrou o Ministro, caso a contribuição tenha fato gerador e base de cálculo próprios de outra contribuição prevista na Constituição, não se tratará de exercício de competência residual, mas de adicional de contribuição já existente, pelo que a proibição seria inócua.

Além disso, em homenagem à repartição de receitas constitucionalmente estabelecida para os impostos, nos parece que a melhor leitura da Constituição é aquela segundo a qual as bases de cálculo e fatos geradores de contribuição eleitos pela própria Constituição - e que são similares às dos impostos nela previstos - são exceções que o próprio texto constitucional faz à repartição de receitas e à rígida atribuição de competência tributária fundada nas materialidades dos tributos nela previstos.

O constituinte ponderou valores e estabeleceu exceções à distribuição de competências tributárias por fontes em favor de progressos sociais, mas proibiu novas exceções para o bem do equilíbrio do sistema tributário; proibiu o legislador ordinário de introduzir novas exceções a essas regras e princípios por meio do exercício da competência residual em matéria de contribuições.

Por essas mesmas razões, discordamos de que a União possa instituir contribuições sociais gerais com fundamento no art. 149 da CR. É preciso lembrar, contudo, que ao julgar a ADI 2.556/DF o Supremo Tribunal Federal declarou



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

constitucional, por maioria de votos, a instituição da contribuição do art. 1º da LCP 110/2001, que considerou ser uma contribuição social geral fundada no art. 149 da CR.

Segundo HUMBERTO ÁVILA⁴², contribuições sociais são as que podem ser instituídas segundo o art. 195 e demais disposições expressas da Constituição, haja vista que a existência, por exemplo, de competência residual implica limitação à competência ordinária, sob pena de sua inutilidade. Para esse autor, com quem concordamos nesse ponto, as competências específicas previstas nos arts. 212, § 5º, 239 e 240 da CR confirmam que, afora as constitucionalmente previstas, novas contribuições sociais somente poderiam ser instituídas com fundamento na competência residual.

Nesse sentido, os comentários de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

Não obstante o imenso respeito que merecem Manoel Gonçalves Ferreira Filho e os demais doutrinadores que entendem possível a instituição de contribuições sociais gerais, “de destinação não constitucionalmente determinada”, tal orientação não nos parece procedente, especialmente por conduzir, de uma vez por todas, à destruição da racionalidade do nosso Sistema Tributário e ao fim da Federação.⁴³

A posição é similar à deste estudo, com exceção ao mencionado fim da Federação, como se verá no capítulo que analisará as consequências jurídicas da desvinculação das receitas das contribuições para a seguridade social.

⁴² ÁVILA, Humberto. *Contribuições na Constituição Federal de 1988*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, pp. 320/321.

⁴³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições Sociais “Gerais” e a integridade do Sistema Tributário Brasileiro*. In: **Revista Opinião Jurídica**. Fortaleza, ano 4, n. 2, p. 156, fev/2004.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA⁴⁴ propõe outra interpretação. Para esse autor a Constituição não limita o número de contribuições a serem criadas, mas exige que o sejam para as finalidades específicas que declinou, de modo que todas as contribuições sociais serão específicas e poderão ser criadas, desde que exista atuação da União em uma das finalidades previstas no art. 149 da CR.

Antes de falar em federalismo fiscal, ainda que brevemente, é preciso diferenciar partilha de tributos e transferências constitucionais.

Na partilha, a própria Constituição prevê que cabe a determinado ente (ex.: Município) parte da arrecadação de outro ente com determinado tributo (ex.: 50% do que o Estado arrecadar com imposto sobre a propriedade de veículos automotores licenciados no território do Município), conforme se verifica no art. 158, III, da CR. As transferências, regulares ou não, são aquelas feitas para os fundos de participação dos Estados e Municípios e as transferências negociadas, que podem se dar por convênios e outros meios.

Estudo do IPEA de 1987, elaborado para subsidiar a Assembleia Nacional Constituinte e denominado “Estudos para a Reforma Tributária – TDI 108”, que tratou de federalismo fiscal, parece bastante atual, o que denuncia que a situação dos Estados e Municípios pouco mudou nas últimas décadas:

Aponta-se inicialmente a excessiva concentração de competência tributária e financeira em mãos da União como origem de boa parte, e das mais graves, distorções ou desvios do atual sistema de transferências constitucionais.⁴⁵

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Souza, Ricardo Conceição. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 499.

⁴⁵ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Estudos para a Reforma Tributária. TDI 104, p. 29. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0108.pdf. Acesso em: 13 de fevereiro de 2013.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

E arremata:

Outro problema relacionado ao poder discricionário do Executivo Federal em matéria fiscal-financeira diz respeito à ampla possibilidade de que dispôs para modificar sua estrutura de receita. Seja pela criação ou expansão das chamadas “contribuições parafiscais”, seja pela ampliação de tributos não sujeitos à repartição constitucional, decresceu a participação prefixada e regular dos estados e municípios no total de receitas do orçamento federal. Vale a pena notar que a receita tributária constante do Orçamento da União representava em torno de 90% do total de receitas federais (excluídas operações de crédito), durante o período de 1967 a 1980. Porém, como crescimento, no início da década de 80, das receitas de contribuições sociais (incluindo contribuições ao FINSOCIAL, Salário-Educação e Cota de Previdência) e econômicas (como Alíneas sobre o preço do Petróleo, Sobretarifas de Telecomunicações, Cotas de Exportações, Contribuição ao PIN/PROTERRA e sobre o Consumo de Açúcar e Álcool), reduziu-se o peso das receitas tributárias a aproximadamente três quartos da receita líquida, em 1984. Estas mudanças na estrutura do orçamento federal significaram que para os governos subnacionais manterem a participação no total arrecadado seria necessário que fosse aumentado, em paralelo, a proporção que lhes cabe na arrecadação dos impostos sujeitos à partição.⁴⁶

Ainda sobre a possibilidade de se instituir contribuições sociais gerais, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO afirma:

Seria irracional, também, a criação de um regime jurídico diferenciado para as contribuições de custeio da seguridade social (materialidades, competência residual, anterioridade nonagesimal, etc.), na medida em que as mesmas finalidades poderiam ser alcançadas por contribuições sociais gerais.

[...]

O espectro de tais contribuições seria tão amplo que tudo engolfaria, e todos os tributos federais poderiam com folga ser substituídos por

⁴⁶ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Estudos para a Reforma Tributária. TDI 104, p. 29. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0108.pdf. Acesso em: 13 de fevereiro de 2013, pp. 31/32.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

contribuições, submetidas apenas aos arts. 146, III e 150, I e II. Perderia o sentido todo o Sistema Tributário Nacional.⁴⁷

Diante disso, parece-me que as exceções à repartição de competências tributárias devam ser somente aquelas explicitamente trazidas nos arts. 149 e 195 da CR, ou seja, as contribuições para a seguridade social podem alcançar as materialidades previstas no art. 195 da CR, enquanto as de intervenção no domínio econômico e as resultantes do exercício da competência residual do art. 195, § 4º poderão adotar como base de cálculo o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

Essa interpretação me parece suficiente para evitar o abuso na promulgação de emendas à constituição, além de evitar conclusões cada vez menos raras, como a que chegou FERNANDO FACURY SCAFF, no sentido de que:

[...] a argumentação de vinculação da arrecadação para utilização em atividades nas áreas sociais foi usada como mera retórica para impor uma arrecadação que, a pretexto de ser efetuada através de contribuições, foi, na realidade, efetuada através de *impostos travestidos de contribuições*. A razão fundamental para isso é a fuga que a União efetuou do Federalismo Participativo, que obriga a repartição das receitas arrecadadas de Imposto sobre a Renda e de Imposto sobre Produtos Industrializados com os Estados e os Municípios. Desta forma, a União teria o ônus político do aumento destes impostos, mas não receberia integralmente o bônus decorrente de sua arrecadação, que teria de ser compartilhada. Desta maneira, a *fuga* para um sistema de arrecadação através de contribuições, cuja vinculação aos motivos que ensejaram a exação não lhe eram cobrados, constitui-se em um subterfúgio seguro, pois alterações orçamentárias poderiam ser efetuadas com absoluta e plena liberdade pelos setores beneficiados pela modificação na destinação das receitas arrecadadas com estas contribuições. E tudo isto com o “*de acordo*” do Supremo Tribunal Federal.⁴⁸

⁴⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições Sociais “Gerais” e a integridade do Sistema Tributário Brasileiro*. In: **Revista Opinião Jurídica**. Fortaleza, ano 4, n. 2, pp. 159/160, fev/2004.

⁴⁸ SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. In: **Revista Interesse Público**. Porto Alegre, ano 5, n. 21, p. 110, 2003.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Qualquer outra hipótese de incidência de contribuições sociais além daquelas previstas na constituição somente será admitida se destinada a financiar a seguridade social e se observar as limitações do art. 195, § 4º, da CR, que, como já expus, na contramão do entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, nos parece proibir a adoção de base de cálculo e fato gerador próprios dos impostos previstos na Constituição.

Por fim, é preciso esclarecer que pelos mesmos motivos acima e com ainda maior rigor, a posição adotada por este trabalho sobre o exercício da competência residual é no sentido das lições de GERALDO ATALIBA⁴⁹, acompanhado por AMÍLCAR FALCÃO e ALIOMAR BALEEIRO, para quem as contribuições para a seguridade social instituídas com fundamento no art. 195, § 4º, da CR não poderão adotar fatos geradores e bases de cálculo próprios dos impostos estaduais e municipais, nem, acrescentamos, das contribuições previstas na Constituição.

As imunidades, em que pese serem limitações ao exercício da competência tributária, serão tratadas no capítulo que abordará as limitações constitucionais à instituição de contribuições à seguridade social.

3.1. A QUESTÃO DA PARAFISCALIDADE

O surgimento do termo parafiscalidade é atribuído ao documento conhecido como inventário Schumann, em 1946, elaborado pelo Ministro da Fazenda Francesa, que classificou como parafiscais os encargos recolhidos por entidades autônomas, por

⁴⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, pp. 201/202.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

delegação do Estado, e abrangia não só contribuições sociais, como também taxas arrecadadas por estabelecimentos públicos.

NICOLAU KONKEL JUNIOR, citando MÉRIGOT, e acerca do fato de que o inventário Schumann teria deixado de conceituar parafiscalidade, esclarece que a classificação da parafiscalidade requer uma divisão tripartida das modalidades de arrecadação em:

1º) *fiscalidade propriamente dita*, constituída pelas imposições estabelecidas e cobradas pelas repartições fiscais e contabilizadas no orçamento do Estado; 2º) *fiscalidade paraorçamentária*, representada pelas imposições estabelecidas e cobradas pelas repartições fiscais e não contabilizadas no orçamento do Estado; 3º) *parafiscalidade*, definida pelo conjunto de imposições estabelecidas e cobradas por órgãos diferentes das repartições fiscais e não contabilizadas no orçamento do Estado.⁵⁰

Servia o termo, em qualquer das suas três subdivisões, segundo MÉRIGOT, para designar a qualidade dos encargos que não integravam o orçamento estatal, daí seu caráter parafiscal, ou seja, por serem contabilizados fora ou em paralelo ao orçamento do estado.

Em tese de doutorado publicada em 1955, SYLVIO SANTOS FARIA, citado por NICOLAU KONKEL JUNIOR, conceituou parafiscalidade como:

[...] uma modalidade nova de finanças públicas, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas, de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meios indiretos, inclusive pelas próprias repartições fiscais do Estado.⁵¹

⁵⁰ KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p.68.

⁵¹ Ibid., p.70.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Para GERALDO ATALIBA, a parafiscalidade consiste em:

[...] a lei atribuir a titularidade de tributos a pessoas diversas do estado, que os arrecadam em benefício das próprias finalidades.⁵²

Como se vê, a acepção de parafiscalidade formulada por GERALDO ATALIBA; e seguida por boa parte da doutrina pátria não coincide com o significado original do termo, pois está fundada na transferência da capacidade tributária ativa para pessoa distinta do ente detentor da competência tributária.

Pensamos que isso se deve ao fato de que a Constituição Federal de 1988 cuidou para que o produto da arrecadação das contribuições para a seguridade social estivesse incluído no orçamento da União, que, segundo o art. 165, § 5º, da Constituição abrangerá (i) o orçamento fiscal; (ii) o orçamento de investimento das empresas em que a União detenha a maioria do capital com direito a voto; e (iii) o orçamento da seguridade social.

Na acepção de MÉRIGOT, portanto, as contribuições para a seguridade social pós 1988, mesmo durante o período em que foram arrecadadas pelo INSS, não seriam tributos parafiscais, pois sempre estiveram contabilizadas no orçamento estatal, ainda que em subdivisão própria – orçamento da seguridade social.

Ainda segundo o artigo 165, § 5º, da Constituição, o orçamento da seguridade social abrangerá todos os órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

É de se notar, portanto, que as contribuições sociais para a seguridade social não se encontram em situação genuína de parafiscalidade, ao contrário, são instituídas pela

⁵² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 85.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

União e suas receitas estão previstas na lei orçamentária anual; integrando, portanto, o orçamento da União, em que pese obrigatoriamente destinadas ao custeio da seguridade.

Mesmo diante dessas peculiaridades, tomando parafiscalidade por delegação da capacidade tributária ativa, há quem conclua que as contribuições para a seguridade social seriam tributos parafiscais que pressuporiam arrecadação e administração por pessoa jurídica distinta da própria União.

Segundo MISABEL DERZI, a Constituição de 1988 veio corrigir desvios de finalidades resultantes da parafiscalidade, fundados no fato de o orçamento da seguridade não ser até então objeto de fiscalização pelo Congresso Nacional:

Sabe-se que o orçamento da Previdência Social é gigantesco. Antes da Constituição de 1988, interessava ao governo federal a prática da *parafiscalidade ou da paraorçamentabilidade*, pois o orçamento vultoso da Previdência Social não integrando, então, o orçamento da União não era apreciado pelo Congresso Nacional, mas por mero ato do Executivo que, a seu talante, podia remanejar, estornar ou desviar recursos sem maiores consequências. Prática que foi utilizada, entre nós, até mesmo para construção de hidrelétricas.⁵³

MISABEL DERZI chega a dizer que, a par de não ter unificado os *caixas* do Tesouro e da Seguridade Social, a Constituição Federal cassou:

[...] a capacidade tributária ativa da União para arrecadar e administrar as contribuições sociais, destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social. E nem poderia ser de outra forma. Restabelecer a legalidade para impedir desvios seria inútil, se o produto arrecadado com as contribuições criadas para custear a Seguridade entrasse pelo *caixa do Tesouro*. [...] Por isso a Constituição Federal separou rigidamente os orçamentos e não deixou lacunas ou omissões, sendo inconstitucionais as leis tributárias que autorizam a arrecadação das contribuições securitárias pela Receita Federal e os atos que prendem os recursos advindos da contribuição

⁵³ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisa Tributária**. DERZI, Misabel. *Contribuições Sociais*. São Paulo, n. 17, p.111, 1992.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

social sobre o lucro ou sobre o FINSOCIAL, lesando a previdência Social.⁵⁴

WAGNER BALERA também chega a essa conclusão:

O INSS deveria deter a capacidade tributária ativa para cobrar todas as contribuições da seguridade e não apenas arrecadar as que incidem sobre a folha de salários.

Sou, portanto, chegado a esta conclusão: a exigência de contribuições que irão integrar o orçamento da seguridade social será inconstitucional quando a cobrança tenha sido deferida (pela Lei) a quem não detenha a capacidade tributária ativa das contribuições sociais em questão.

Para WAGNER BALERA, a redação original do art. 33 da L. 8.212/91 era inconstitucional na parte em que determinava que a arrecadação das contribuições de seguridade social incidentes sobre o faturamento, o lucro e sobre a receita dos concursos de prognósticos seria feita pelo então Departamento da Receita Federal, em contraposição às incidentes sobre a folha de salários, que na redação original daquele artigo eram arrecadadas pelo INSS.

Assim como LUCIANO AMARO⁵⁵, entendo que a aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação tributária, ou seja, para exigir seu cumprimento, tem que ver com a capacidade tributária ativa e não necessariamente com a parafiscalidade.

⁵⁴MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisa Tributária**. DERZI, Misabel. *Contribuições Sociais*. São Paulo, n. 17, p.128, 1992.

⁵⁵ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 294.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Ademais, não vejo como negar que a capacidade tributária ativa é consequência lógica da competência, ou seja, aquele que pode instituir tributo poderá arrecadá-lo, sob pena de esvaziamento de sua competência. Isso ocorreria, por exemplo, no caso das contribuições para a seguridade social, se extinto o INSS sem que outra entidade fosse criada em seu lugar. A União, nesse caso, não poderia arrecadar essas contribuições?

Tenho que a capacidade tributária ativa é delegável, em outras palavras, resulta de autorização legal do ente ao qual foi conferida a competência para instituir o tributo. Em sendo assim, se tomarmos parafiscalidade por exercício da capacidade tributária ativa, devemos concluir que ela será sempre facultativa.

Apesar da capacidade tributária ativa – dever de arrecadar e fiscalizar tributos – ser inerente à competência tributária, o art. 7º do Código Tributário Nacional estabelece que essa capacidade poderá, mas não necessariamente deverá, ser delegada a entidade pública ou privada.

Essa delegação, no entanto, pode ser concedida ou revogada por lei, obedecendo, por exemplo, a razões de índole econômica, social, técnica, em resumo, por razões de eficiência ou conveniência da administração tributária. Foi o que ocorreu com as contribuições para a seguridade social.

Além disso, na acepção de parafiscalidade como receita tributária não contabilizada no orçamento estatal, penso que uma coisa é o orçamento, peça que no que lhe é essencial definirá as receitas e as despesas estatais, outra é a administração descentralizada da receita tributária da seguridade social, exigida pelo art. 194, VII, da Constituição Federal.

O art. 194, VII, da Constituição dispõe que a administração da receita da seguridade social, que abrange as contribuições e as transferências da União, Estados e Municípios, será democrática e descentralizada, o que não implica, a nosso ver, a delegação constitucional da capacidade tributária ativa para arrecadar contribuições para a seguridade social.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A administração da receita tributária das contribuições para a seguridade social é que deve ser necessariamente descentralizada, mas não sua arrecadação. Essa, por razões de eficiência ou conveniência administrativas, poderá ser feita tanto diretamente pela União, atualmente por intermédio da Receita Federal do Brasil - RFB, quanto por órgão descentralizado, como foi o caso do INSS até o ano de 2007, em que promulgada a L. 11.457/07, que criou a Receita Federal do Brasil e a ela delegou as funções de arrecadar e fiscalizar as contribuições objeto desse trabalho.

Nesse sentido, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, afirmou que:

O fundamental é a finalidade – destinação da receita – a ser assegurada. Nada impede que órgão diverso do assegurador dos direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social seja posto como responsável pela cobrança, arrecadação e fiscalização da contribuição, e, até mesmo, razões de boa organização e funcionamento da administração poderão indicar tal caminho. O fundamental é que a destinação da receita seja cumprida.⁵⁶

Em análise bastante lúcida da questão, NICOLAU KONKEL JUNIOR concluiu que:

[...] duas são as marcas consagradas no direito pátrio à parafiscalidade: (a) destinação específica do produto de sua arrecadação a órgãos ou fundos constitucionalmente competentes e (b) gestão desses recursos por esses mesmos órgãos ou fundos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo.⁵⁷

⁵⁶ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições sociais*. São Paulo: Resenha Tributária, n. 17, 1992, p. 305/306.

⁵⁷ KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p.83.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Ao apreciar o Recurso Extraordinário 146.733/SP – em que se discutia, entre outros assuntos, a constitucionalidade da arrecadação da Contribuição Social sobre o Lucro pela então Secretaria da Receita Federal -, o Supremo Tribunal Federal deixou claro que a vinculação constitucional do produto da arrecadação das contribuições para a seguridade social não implica a arrecadação dessas contribuições por entidade distinta da União nem por ela é desrespeitada. Entre outros, os seguintes trechos extraídos do voto do Min. SEPÚLVEDA PERTENCE são bastante elucidativos:

O argumento a que se deu maior ênfase, no sentido da inconstitucionalidade, consiste em extrair do artigo 3º (na verdade, art. 6º), da Lei questionada (L. 7.689/88), que confia à Secretaria da Receita Federal a fiscalização e a arrecadação desse tributo específico, a sua própria descaracterização como contribuição destinada a seguridade social e, daí, sua conseqüente invalidez. Os argumentos expendidos nessa linha, nos vários trabalhos – e me refiro especialmente a um, que foi o meu primeiro contato com o tema – o belo parecer da Professora Misabel Derzi sobre questão similar (Contribuição para o Finsocial, RD Trib., 55/194) – **data venia**, não me convenceram. [...] O orçamento da seguridade social – mais abrangente que o da Previdência Social – teria, portanto, que ter em vista, também, a arrecadação desses recursos destinados à Administração Direta, embora afetados, vinculados a determinadas despesas com o amplo e complexo setor que nela se compreende.

De qualquer sorte, ainda com relação aos recursos voltados às entidades da administração indireta, a centralização na Receita Federal de sua arrecadação e fiscalização não lhes descaracteriza a destinação específica que lhes haja emprestado o orçamento da seguridade social:[...]⁵⁸

Historicamente, portanto, a parafiscalidade era qualidade atribuída a tributos, por vezes instituídos, arrecadados, fiscalizados e administrados por entidades autônomas em relação ao ente tributante, cujo produto da arrecadação não integrava o orçamento estatal.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 146.733, do Tribunal Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrida: Viação Nasser S/A. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 29 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Seção 1, 06/11/1992. p. 20110.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Entendemos que é possível dizer que, depois da Constituição de 1988, essa expressão não encontra aplicação prática em relação às contribuições para a seguridade social, cujo orçamento abrange todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, conforme o inciso III, do § 5º, do art. 165 da CR.

Além disso, como bem destacou o voto do Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, a arrecadação e fiscalização das contribuições para a seguridade social pela União não configura desvio da destinação específica, que continuará lhes sendo dada pelo orçamento da seguridade social.

HAMILTON DIAS DE SOUZA⁵⁹ defendeu que a capacidade tributária ativa para arrecadar contribuições sociais pode ser exercida pela União, sem maiores problemas, desde que, como pensamos, o produto de sua arrecadação seja destinado para a atividade estatal para cujo financiamento ela foi instituída. Ressalvou, entretanto, as contribuições para a seguridade social, para as quais se manifestou no sentido da capacidade tributária ativa obrigatória do órgão encarregado da seguridade social, no caso, o INSS. Entendimento do qual, como visto, discordo.

Em conclusão: não decorre da Constituição qualquer derrogação da capacidade tributária ativa da União para arrecadar e fiscalizar as contribuições para a seguridade social, que penso ser inerente à competência para instituí-las, nem tampouco proibição de que essas atividades sejam delegadas a entidades como o INSS.

O que importa é o respeito à destinação constitucional da receita arrecadada por meio dessas contribuições, esse sim é o critério que, se nos permitirmos esticar o significado histórico do termo parafiscalidade, pode autorizar que às contribuições para a seguridade social se atribua o predicado de parafiscais.

⁵⁹ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Resenha Tributária, n.º 17, 1992, p. 436.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

4. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

O Código Tributário Nacional assim conceitua tributo:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Apesar dos efeitos didáticos importantes, a definição de tributo pela lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional, não é livre, ao contrário, encontra limites em um dos critérios de interpretação sugeridos por KARL LARENZ⁶⁰, o sentido literal possível das expressões encontradas no texto do direito positivo, no caso, no texto constitucional, em que o CTN busca validade.

Se aceitarmos que o art. 3º do CTN, anterior à Constituição de 1988, inspirou o constituinte originário no uso da palavra tributo em sua acepção técnica, plasmada no CTN, devemos aceitar que existe um significado constitucional mínimo da palavra tributo, coincidente com o sentido literal de LARENZ, ainda que não coincidente com o art. 3º do CTN, mas nele contido.

Tributo, buscando o núcleo do art. 3º do CTN, é obrigação jurídica pecuniária *ex lege* que impõe a determinada pessoa o dever de levar quantia certa aos cofres públicos.

O art. 145 da Constituição Federal, inserido na seção dos princípios gerais do capítulo do sistema tributário nacional, descreveu os tributos que a União, os Estados, o

⁶⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, pp. 519-520.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Distrito Federal e os Municípios podem instituir, exercício da competência comum, mas dentre eles, não incluiu as contribuições sociais.

Isso, no entanto, não parece fundamento suficiente para sustentar que as contribuições sociais não estariam inseridas dentre os tributos previstos na Constituição, ponto em que discordamos das doutrinas de HAMILTON DIAS DE SOUZA⁶¹; WLADIMIR NOVAES MARTINEZ⁶²; VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA⁶³ e MARCO AURÉLIO GRECO⁶⁴, que não firma posição acerca da natureza das contribuições sociais, partindo, mas a ela não se resumindo, da hipótese de que o art. 145 da Constituição teria esgotado os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

As palavras de MARCO AURÉLIO GRECO bem resumem essa corrente doutrinária:

Com efeito, a CF-88, por exemplo, enumera os impostos de competência da União (artigo 153). Todos eles são impostos, esta é a sua natureza jurídica. Porém, alguns deles estão submetidos a regime jurídico diferente dos demais. Assim, por exemplo, o imposto sobre grandes fortunas (inc. VII) só pode ser instituído por lei complementar, o que implica em a legalidade assumir feição diversa da simples exigência de lei ordinária.

[...] se o artigo 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar normas gerais de Direito Tributário, se impõe as limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições é porque elas não

⁶¹ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Resenha Tributária, n.º 17, 1992, p. 421.

⁶² ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições Previdenciárias: questões atuais**. MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 245.

⁶³ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Contribuições sociais*. São Paulo: Resenha Tributária, n. 17, 1992, p. 304.

⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (Uma figura “Sui Generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 70 *et seq.*



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

estão dentro do campo tributário. Não pertencem a este gênero. Se estivessem, não precisaria mandar observar tais ou quais regras e critérios.⁶⁵

Filho-me àqueles para os quais o rol do referido art. 145, mesmo que taxativo, não conduz à conclusão de que as contribuições sociais não sejam tributos. O contribuinte originário limitou-se a reproduzir no dito art. 145 as espécies de tributos que eram historicamente conhecidas ou de competência “comum”, sem, contudo, fechar o sistema para outras espécies, como advertiu LUÍS EDUARDO SCHOUERI:

[...] o art. 145 não declara que no Brasil existem apenas três espécies de tributos; ele apenas arrola as três espécies que podem ser instituídas tanto pela União, como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. As demais espécies (empréstimos compulsórios e as diversas contribuições) não aparecem no art. 145 porque não podem ser instituídas por todas as pessoas jurídicas de Direito Público.⁶⁶

No mesmo sentido, o estudo empreendido por PAULO AYRES BARRETO acerca das contribuições:

A refutação à natureza tributária das contribuições, com base na dicção do art. 145 da Constituição Federal, que só faria menção aos impostos, taxas e contribuição de melhoria, não convence. Por certo, a enumeração do aludido dispositivo constitucional reflete exclusivamente os tributos cuja competência impositiva está afeita, de forma indistinta, a todos os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esse entendimento foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal, em voto da lavra do Ministro MOREIRA ALVES, ao mencionar que os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.⁶⁷

⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (Uma figura “Sui Generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 81.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 155.

⁶⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 96.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Outro ponto relevante é que o próprio CTN não inclui as contribuições sociais entre os tributos, mas por quê? A resposta para essa aparente omissão pode ser encontrada no relatório dos “*Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional*”, elaborado pelo Ministério da Fazenda, por ocasião do projeto do atual Código Tributário Nacional.

Na verdade, os arts. 23 e 28 do Anteprojeto de Código Tributário, elaborado por RUBENS GOMES DE SOUSA e que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, consideravam a destinação característica juridicamente importante de tributos, além de admitirem expressamente as contribuições em geral como terceira espécie tributária. Essa a redação desses artigos:

Art. 23. Tributo é toda exação instituída em lei pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, em benefício da Fazenda Pública respectiva, para obtenção, nos termos previstos na referida lei, de receita proveniente do patrimônio das pessoas naturais ou jurídicas a que se refere o art. 139, destinada ao custeio das atividades gerais ou especiais de sua competência ou atribuição em caráter de pessoa jurídica de direito público interno.

[...]

Art. 28. Os tributos são impostos, taxas ou contribuições.⁶⁸

Já os arts. 95 a 97 desse Anteprojeto tratavam as contribuições como terceira espécie autônoma e previam o controle de sua instituição também pela destinação do produto de sua arrecadação:

Art. 95. São contribuições os tributos que não sejam especificamente impostos ou taxas.

[...]

Art. 96. O produto da arrecadação das contribuições não pode ser atribuído, no todo ou em parte, sob pena de ilegalidade da respectiva cobrança, a finalidades diversas daquelas para que tenham sido especificamente instituídas.⁶⁹

⁶⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, pp. 271/272.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 288.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Essas regras foram objeto da sugestão n.º 94, segundo a qual o projeto deveria se referir apenas a contribuições de melhoria, uma vez que:

94. (A) Idem. (B) No art. 28, acrescentar as palavras “de melhoria”, depois de “contribuições”. (C) O AP. adota classificação tripartida em impostos, taxas e contribuições, consoante a orientação defendida por seu autor (*Rev. Direito Administrativo vol. 26 pág. 363*). Entretanto, fora o caso específico da contribuição de melhoria não parecem existir outros tributos não suscetíveis de enquadramento nos conceitos de imposto ou de taxa. Não se pode dizer que a Constituição consagre a contribuição como um gênero, uma vez que sempre particulariza com o qualificativo “de melhoria”. O próprio pedágio, que tem sido referido como exemplo de contribuição, é assemelhado à taxa pela Constituição, art. 27. (D) Aprovada (36).⁷⁰

Com a aprovação dessa sugestão, esse regramento das contribuições foi excluído do projeto final, como o próprio relatório deixa claro, por razões de política fiscal: a Comissão deliberou adotar atitude de neutralidade jurídica quanto às exações *parafiscais*, para não lhes atribuir, no código, regime jurídico específico, sem, contudo, excluir a possibilidade de lei específica fazê-lo; e porque a Constituição da época não se referia às contribuições em geral, mas apenas às de melhoria, como esclarecem os seguintes trechos dos trabalhos da Comissão especial do código tributário nacional:

A revisão do texto correspondente do Anteprojeto (art. 23), que a sugestão 855 mantinha com modificações apenas redacionais, teve em vista, primeiramente, afastar a figura do destino da arrecadação, que, referindo-se ao produto da exação, é necessariamente posterior à sua conceituação e não elemento integrante desta. [...] No tocante às exações extra-fiscais ou parafiscais, o critério da Comissão, de observar neutralidade quanto às orientações sociais ou econômicas do sistema tributário (supra: 7), impediria a previsão, mesmo implícita, de regime jurídico especial a tais exações, sem por outro lado excluir a possibilidade de sua instituição.⁷¹

⁷⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 422/423.

⁷¹ *Ibid.*, p. 116.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

36. O art. 21 do Projeto levantou na Comissão o problema da conceituação das contribuições com uma terceira figura tributária genérica, paralelamente aos impostos e às taxas. Essa orientação, defendida em doutrina pelo autor do Anteprojeto (*Revista de Direito Administrativo* 26/363) e consignada em seu art. 28, foi atacada pela sugestão 94, que afirmou não existirem, além da contribuição especificamente “de melhoria”, qualificativo sempre usado pela Constituição, outros tributos que não se enquadrem nos conceitos de impôsto ou de taxa.

A Comissão adotou êsse ponto de vista, em consonância com a sua orientação no tocante aos objetivos sociais ou econômicos do sistema tributário. Como reconhece o próprio autor do Anteprojeto no trabalho citado, a utilidade prática de um conceito genérico de contribuição estaria na possibilidade de instituir regime jurídico especial para as exações de caráter parafiscal: mas exatamente quanto a essas a Comissão deliberou, em princípio, adotar uma atitude de neutralidade jurídica.⁷²

O art. 29 do Anteprojeto continha um § único esclarecendo de modo expresso que a atribuição de destino determinado à arrecadação de um impôsto não o transforma em taxa. Visava-se com isso impedir a instituição de impostos, excedentes da competência tributária, através do expediente de sua caracterização formal como taxas.

A Comissão, reconhecendo embora a utilidade do dispositivo, optou entretanto pela sua supressão, por considera-lo implícito no art. 18, e para não parecer que se atribuísse efeito jurídico substantivo à destinação legal da receita.⁷³

Por isso que a interpretação literal ou isolada de texto constitucional, e de qualquer outro texto do direito positivo, é apenas o ponto de partida para a investigação científica, nunca o ponto de chegada. Tomar a literalidade dos enunciados prescritivos por norma jurídica, excluindo, nesse caso, a construção de sentido que cabe ao intérprete, é ignorar o caráter sistêmico do direito positivo, o que pode conduzir o intérprete a conclusões que não sejam as melhores.

⁷² MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da comissão especial do código tributário nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 119.

⁷³ *Ibid.*, p. 120/121.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Como a Constituição de 1988 atribuiu às contribuições sociais em geral, entre elas as para a seguridade social, um regime jurídico próprio, cremos que se o Código Tributário Nacional houvesse sido elaborado após sua promulgação, a mencionada sugestão n.º 94 não teria sido aprovada e as contribuições estariam expressamente incluídas no texto como espécie tributária autônoma.

Decorre do art. 149, *caput*, que as contribuições são instrumentos da União voltados para: (i) a atuação na área social; (ii) a intervenção no domínio econômico; e (iii) regulação do interesse das categorias profissionais ou econômicas. Nesse ponto não surge qualquer incompatibilidade entre as contribuições e os demais tributos, ao contrário, ambas as figuras permitem, com maior ou menor preponderância, que o Estado cumpra fins específicos, o que só é possível executando as funções que lhe foram atribuídas pela Constituição, e que, invariavelmente, resulta em atuação em áreas determinadas do tecido social.

Ao tratar das contribuições, das quais as de seguridade social são espécie, o artigo 149 da Constituição exige que sua instituição observe os artigos 146, III; e 150, I e II, da Constituição, sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º (anterioridade nonagesimal), especificamente direcionado às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social (art. 195 da Constituição).

Ao contrário, portanto, da Constituição vigente à época em que elaborado o anteprojeto de Código Tributário Nacional, as contribuições sociais são tributos aos quais a própria Constituição atribuiu regime jurídico próprio, a exemplo das demais espécies tributárias.

Corroborar essa observação a Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal, que traduz a jurisprudência dominante da mais alta Corte brasileira no sentido de que são inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que previam ser de 10 (dez) anos os prazos decadencial e prescricional das contribuições sociais do art. 195 da Constituição, haja vista o dever de observância às regras gerais de direito tributário, no caso, os prazos decadenciais previstos no Código Tributário Nacional.

A Ministra CÁRMEN LÚCIA, relatora do RE 559.943/RS (que fundamentou a edição da referida súmula vinculante), julgado pelo Pleno do Supremo



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Tribunal Federal sob a sistemática da repercussão geral, se posiciona expressamente pela natureza tributária das contribuições sociais. Esse o trecho do precedente parece conveniente destacar:

Os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 (que dispõem sobre prescrição e decadência de contribuições sociais, ou seja, tributos) são inconstitucionais por disporem sobre matéria reservada à lei complementar, devendo, portanto, ser observado o que contido nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.⁷⁴

Já os incisos I e III do art. 150 da Constituição tratam, o primeiro, do princípio da legalidade, fundado nos valores segurança jurídico e na garantia da igualdade, e o segundo, da irretroatividade, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, notórias e importantes limitações ao poder de tributar, nítidas garantias em face do poder de tributar do Estado. Esse o segundo indicativo de que se trata de tributos.

O fato de as contribuições sociais objeto desse estudo não observarem, por força do art. 195, § 6º, da Constituição, a anterioridade (anualidade), prevista no art. 150, III, b, da Constituição, também é, a nosso sentir, totalmente compatível com sua natureza tributária, e apenas reflete uma das tantas discriminações legítimas feitas pela Constituição Federal em face dos diversos tributos, como, por exemplo, quando afasta a aplicação do princípio da anterioridade ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (art. 150, § 1º, da CR).

O fato de o IPI não observar o princípio da anterioridade não lhe retira a qualidade de tributo, tampouco de imposto, da mesma maneira que as contribuições para a seguridade social não deixam de ser tributos por não observá-lo.

Também merece breve consideração o silêncio do constituinte originário quanto à aplicação do art. 150, II, da Constituição (princípio da isonomia tributária) às

⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 559.943, do Tribunal Pleno. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrida: Abdalla Husein Humad ME. Relator: Min. Cármen Lúcia. Brasília, em 12 de junho de 2008. **Diário da Justiça**, Seção 1, 26/09/2008. p. 2169.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

contribuições sociais. Sobre o assunto, LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁷⁵ (2010) observou que não significa que a isonomia não se aplique às contribuições sociais, mas tão somente que a elas, por sua natureza, foi permitido discriminar contribuintes com base na ocupação profissional ou função por eles exercida (parte final da referida regra).

Ademais, como bem observou PAULO AYRES BARRETO:

[...] nas alterações constitucionais levadas a efeito pelo poder reformador, verifica-se a confirmação do entendimento de que as contribuições têm inequívoca natureza tributária. Deveras, as prescrições inseridas na Carta Magna (art. 150, §§ 6º e 7º), por intermédio da Emenda Constitucional n. 3/93, atestam serem as contribuições espécies do gênero tributo.⁷⁶

É que a redação dada ao mencionado parágrafo 6º do art. 150 da Constituição pela EC 3/93, ao exigir lei específica para se conceder subsídio, isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão, o faz, explicitamente, para impostos, taxas e contribuições, enquanto o parágrafo 7º é bastante claro ao classificar como tributária a obrigação de pagar contribuições.

Além disso, a Emenda Constitucional 33/2001 alterou a redação do § 3º do art. 155 da Constituição - que dizia que além do ICMS e dos impostos sobre importação e exportação, nenhum outro tributo incidiria sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País - para substituir a palavra tributo por imposto, a fim, justamente de permitir a incidência das contribuições sociais sobre essas operações.

⁷⁵ Lição recebida de LUIS EDUARDO SCHOUERI durante a nona aula da disciplina “Competência Tributária”, ministrada durante o 2º semestre de 2010, no curso de pós-graduação do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo – USP.

⁷⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 97.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

GERALDO ATALIBA⁷⁷ também atribuiu caráter tributário às contribuições sociais. Para esse respeitado doutrinador, a palavra tributo carrega um núcleo constitucional, que seria a exigência de dinheiro feita pelo Estado ao particular por meio de lei, observados os limites traçados na própria Constituição. É o caso das contribuições.

Foi com simplicidade ímpar que ATALIBA firmou em sua já citada “Hipótese de incidência Tributária” a natureza tributária das contribuições sociais, não em face das regras constitucionais tributárias que obedecem ou pelas respectivas exceções que lhe foram atribuídas pelo constituinte, mas porque se encaixam perfeitamente no gênero tributo descrito na Constituição, ou seja, por configurarem prestação em dinheiro exigida pelo Estado do particular independentemente de declaração de vontade ou da prática de um ato ilícito, mas tão somente em decorrência da lei.

Esse nos parece ser o verdadeiro núcleo do que se tem por tributo no ordenamento jurídico brasileiro.

O tratamento específico que muitas vezes a Constituição dispensou às contribuições sociais somente confirma a tese de que, não fossem as exceções constitucionais, as contribuições deveriam observar integralmente o regime jurídico estabelecido para os tributos em geral.

GERALDO ATALIBA⁷⁸ ainda propõe um conceito de tributo por exclusão. Para o autor, a obrigação do sujeito de entregar dinheiro ao estado pode surgir de: a) multa; b) obrigação convencional; c) indenização por dano; e d) tributo.

Multa é sanção por ato ilícito. Se a norma jurídica da qual decorre a obrigação pecuniária exige a prática de um ato ilícito, não se tratará de tributo. A obrigação convencional decorre da vontade das partes, que a elas se comprometem, e o dever de indenizar pressupõe a existência de um dano, ou seja, de um ato ilícito que atinge o patrimônio de um terceiro, que não quem praticou o ato danoso.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, pp. 191-192.

⁷⁸ Ibid., pp. 36-37.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

O tributo decorre diretamente da lei e independe da vontade do devedor ou da prática de qualquer ato ilícito. Logo, estando alguém obrigado por lei a entregar dinheiro ao Estado e não se tratando de multa, obrigação convencional ou indenização por dano, essa obrigação será um tributo.

Há ainda outros doutrinadores (de igual importância) que também reconheceram, em suas obras, a natureza tributária das contribuições, dentre eles: HUGO DE BRITO MACHADO⁷⁹, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA⁸⁰, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁸¹, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI⁸², AIRES BARRETO⁸³, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁸⁴, PAULO DE BARROS CARVALHO⁸⁵, LEANDRO PAULSEN⁸⁶, entre outros.

⁷⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89.

⁸⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, pp. 572/573.

⁸¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 398.

⁸² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. Santi, Eurico M. D.; Canado, Vanessa R. *Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 309.

⁸³ BARRETO, Aires F. *Natureza Jurídica das Contribuições dos Artigos 149 e 195 da CF*. In: **Repertório de Jurisprudência IOB**. caderno 1, nº 6. São Paulo: IOB, 1995, p. 116.

⁸⁴ MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 16.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 44

⁸⁶ PAULSEN, L.; e VELLOSO, A. P. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 23.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

No direito comparado, há também aqueles que classificam as contribuições sociais como tributos.

As contribuições para a seguridade social argentina respeitam o princípio da reserva legal e, para DANIEL G. PÉREZ⁸⁷, não há motivos para considerá-las alheias ou divorciadas da natureza tributária, pois são instituídas e arrecadadas pelo Estado, da mesma forma que os demais tributos.

Para PÉREZ ROYO⁸⁸, as contribuições de seguridade social são coercitivas e se destinam ao financiamento de necessidades coletivas, o que revela seu caráter tributário.

JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, fazendo teoria geral do direito, firmou o conceito de tributo e de contribuição especial da seguinte maneira:

Podemos delimitar ou definir o tributo como uma obrigação, estabelecida por Lei, de dar uma importância em dinheiro, de acordo com o princípio da capacidade, em favor de um ente público para sustentar seus gastos.⁸⁹

Em certos casos, a Administração pública realiza uma atividade dirigida direta e imediatamente a satisfazer uma necessidade pública, coletiva, da comunidade considerada como um todo. Mas, por um efeito reflexo, indiretamente, sem que este seja um objetivo buscado, a atuação favorece mais – de forma a que o benefício possa ser, pelo menos aproximadamente, medido e valorado – a determinados sujeitos. Destes sujeitos se pode exigir uma contribuição especial.⁹⁰

⁸⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Contribuições para Seguridade Social**. Péres, Daniel G. El financiamiento de la seguridad social en la Republica Argentina. São Paulo: Ed. Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 223.

⁸⁸ PÉREZ, Royo Fernando. **Derecho Financiero y Tributário. Parte General**. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 119.

⁸⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole;Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 142

⁹⁰ Ibid., p.169.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

É dizer que para LAPATZA o conceito ontológico de tributo não desconsidera por completo a destinação do produto de sua arrecadação, ao contrário, deve ele sustentar os gastos do ente público que o instituir.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal^{91;92} já reconheceu, em mais de uma oportunidade, tanto antes como após a Constituição Federal de 1988, a natureza tributária das contribuições sociais, dentre as quais se incluem as de seguridade social.

Diante dessas ponderações, que, observando as contribuições em geral e aqui especificamente as de seguridade social, lhes atribuo natureza jurídica de tributo.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 86.595, do Tribunal Pleno. Recorrente: Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural. Recorrida: Bernardo Kaufmann & CIA. LTDA. Relator: Min. Xavier de Albuquerque. Brasília, em 07 de maio de 1978. **Diário da Justiça**, Seção 1, 30/06/1978. P. 271.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 146.733, do Tribunal Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrida: Viação Nasser S/A. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, em 29 de junho de 1992. **Diário da Justiça**, Seção 1, 06/11/1992. p. 684.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

5. CLASSIFICAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A importância do ato de classificar os tributos em espécies reside em possibilitar ao intérprete a correta identificação do regime jurídico tributário a ele aplicável. A Constituição previu regimes jurídicos e, portanto, limitações ao poder de tributar, distintos para cada uma das espécies tributárias nele descritas, de modo que classificar os tributos em espécie é atividade imprescindível para o intérprete do direito positivo.

Para EURICO DINIZ DE SANTI, as classificações “*visam a construir arbitrariamente classes e definições com finalidade genuinamente prescritiva de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas*”⁹³. GERALDO ATALIBA⁹⁴ também justificou a necessidade de classificar os tributos em espécies diante da diversidade dos regimes tributários aplicáveis a cada uma delas pelas normas e princípios constitucionais.

Para HAMILTON DIAS DE SOUZA:

[...] a exata classificação da espécie tributária tem repercussões jurídicas importantes, pois a própria repartição de competências está fundada nesta classificação. De outro lado, e como consequência da colocação anterior, são diferentes os regimes jurídicos a que cada espécie está sujeita.⁹⁵

⁹³ SANTI, Eurico Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 117.

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 109.

⁹⁵ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Resenha Tributária, n. 17, 1992, pp. 417/418.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

São quatro as correntes doutrinárias que objetivam classificar os tributos. Essas diferentes correntes distinguem-se pelo número de espécies tributárias que seus critérios permitem identificar, são elas: a) classificação bipartida; b) classificação tripartida; c) classificação quadripartida; e d) classificação quinquipartida.

Os que adotam a classificação bipartida classificam os tributos em impostos ou taxas. O mais renomado defensor dessa corrente doutrinária foi ALFREDO AUGUSTO BECKER⁹⁶.

BECKER adota a base de cálculo como único critério apto a classificar os tributos e, a partir desse critério, os classifica em impostos e taxas.

Na classificação bipartida, são impostos os tributos cuja base de cálculo alcance um ato lícito alheio ao Estado (ex.: auferir renda). De outro lado, quando a base de cálculo se refira a uma atividade estatal, o tributo será uma taxa (ex.: expedir alvará de construção).

Na ótica da classificação bipartida, ou seja, tão somente pela análise da base de cálculo, as contribuições para a seguridade social seriam impostos, pois as bases de cálculo possíveis segundo o art. 195 da CR – salários, receita, faturamento e lucro – são atos lícitos praticados pelos particulares, em contraposição a uma atividade estatal.

A classificação tripartida, que, como o nome já diz, divide os tributos em três espécies, adota dois critérios classificatórios: (i) a presença na hipótese de incidência de um vínculo a uma atividade estatal, pelo que separa os tributos em vinculados (taxas e contribuições) e não vinculados (impostos); e (ii) o fato dessa atividade estatal, nos tributos vinculados, ser direta (taxas) ou indiretamente (contribuições de melhoria) relacionada ao contribuinte.

Dentre os que utilizam essa classificação, há os que, como RUBENS GOMES DE SOUSA⁹⁷ e AIRES BARRETO⁹⁸ reconheçam o caráter autônomo das

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 304.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

contribuições sociais e os que, a exemplo de GERALDO ATALIBA⁹⁹, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹⁰⁰ e PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰¹, defendam ser a contribuição de melhoria a única contribuição autônoma possível, devendo as demais, dentre elas as contribuições para a seguridade social, serem classificadas como impostos ou taxas, a depender da hipótese de incidência revelar ou não vinculação a uma atividade estatal específica.

Para os que negam o caráter autônomo das contribuições, à exceção da de melhoria, a razão desse entendimento se encontra no fato de não reconhecerem na destinação do produto de sua arrecadação, consequência da finalidade que justifica sua instituição (ex.: custeio da seguridade social), critério suficiente para distingui-las das demais espécies tributárias.

Em que pese haver certo consenso acerca de que as contribuições são tributos afetados a finalidades específicas, a doutrina diverge acerca das consequências

⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 165.

⁹⁸ BARRETO, Aires F. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 35-38.

⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 182.

¹⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. rev. ampl. e autal. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 576.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 35/36.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

jurídicas dessa afetação. Discute-se se ela é suficientemente relevante no campo tributário para conferir-lhes caráter autônomo.

Entendo que sim, pois além de ter o custeio da seguridade social como condição de validade, a receita das contribuições para a seguridade social, ao contrário do que previsto para os impostos no art. 167, IV, da CR, está obrigatoriamente destinada a financiar a seguridade social, de modo que sua instituição não se justifica se: (i) a seguridade social deixar de existir; ou (ii) sua arrecadação for destinada ao custeio, por exemplo, da segurança nacional.

A destinação das contribuições do art. 195, I, *a* e II, da CR – devidas pelo empregador e pelo empregado – é ainda mais específica, pois é vedado o emprego do produto de sua arrecadação para outro fim que não o de financiar o regime geral de previdência do art. 201 da CR. Vista a coisa por outro lado, não podem financiar a assistência e a saúde, duas outras áreas que integram a seguridade social, como prevê o art. 194 da CR.

Para HAMILTON DIAS DE SOUSA:

[...] embora muitas vezes o fato gerador das contribuições tenha consistência aparentemente idêntica à dos impostos em geral, tal identidade não existe, porque, nestes, basta a ocorrência do fato para nascer a obrigação tributária, ao passo que, naquelas, a obrigação só nasce se verificados, concomitantemente, a atividade estatal em determinada área de particular relevância e o fato descrito na norma.¹⁰²

WERTHER BOTELHO SPAGNOL defende que a afetação do produto da arrecadação às despesas específicas que fundamentam sua instituição é da teoria geral das contribuições e conclui:

¹⁰² MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. Souza, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. São Paulo: Saraiva, 9. ed., rev. e ampl., 2006, p. 643.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Fica evidente, portanto, a pouca utilidade da redução dos tributos afetados a uma das três figuras tributárias clássicas, por meio da identificação do fato gerador. Se assim procedêssemos seríamos forçados a aplicar regimes jurídicos específicos de forma distinta em uma mesma espécie.¹⁰³

É também nesse sentido a lição de LEANDRO PAULSEN, quando afirma que:

[...] ao utilizar a técnica da afetação a uma finalidade específica, a Constituição confere competência para a criação, tão-só, de tributos *vinculados finalisticamente*, isto é, de exações vocacionadas a servir de instrumento para a *promoção de fins determinados*. Destarte, para os tributos criados com base em tais competências, a *afetação finalística é, indubitavelmente, uma condição de validade*: se, v.g., uma suposta “contribuição de seguridade social” não for afetada finalisticamente à seguridade social, é evidente que não poderá ser qualificada como tal e, por conseguinte, não encontrará fundamento de validade no art. 195 da CF.¹⁰⁴

A questão da destinação do produto da arrecadação das contribuições para a seguridade social é critério essencial para distingui-las dos impostos, haja vista que a base de cálculo desses tributos não valora nenhuma atividade estatal relativa aos contribuintes, ao contrário, mede atos lícitos por eles praticados, tais como: pagar salários; auferir receita e importar bens ou serviços do exterior, o que, ignorada a destinação, implicaria classificá-las ora como impostos, ora como taxas, como de fato faz parte da doutrina.

É o caso de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰⁵, que, influenciado pela doutrina de GERALDO ATALIBA, acrescenta ao aspecto material da hipótese de

¹⁰³ SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 68.

¹⁰⁴ PAULSEN, L.; VELLOSO, A. P. *Controle das Contribuições Interventivas e Sociais pela sua Base Econômica: a Descurada Especificação do seu Objeto pela EC 33/01 e os seus Reflexos Tributários*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 149, p. 18, fev/2008.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 35/36.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

incidência a base de cálculo do tributo, formando assim um critério classificatório que também reduz as contribuições sociais a uma das três espécies tributárias clássicas.

Para os que adotam a classificação tripartida ou tricotômica os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais não constituem espécies tributárias autônomas.

A melhor classificação me parece ser aquela que, antes de tudo, se mostra mais útil ao controle da atividade impositiva estatal, o que, como será demonstrado, me faz discordar daqueles que, embora com fundamentos relevantes, não consideram a destinação critério válido para classificar tributos em espécies, o que termina por negar o caráter autônomo das contribuições sociais, entre as quais estão as de seguridade social.

Penso que a adoção da destinação como critério classificatório das contribuições sociais não só é correto e necessário, como não se contrapõe à classificação defendida por GERALDO ATALIBA, que separa os tributos em vinculados e não vinculados, ao contrário, lhe é complementar.

É que, após a Constituição de 1998, a destinação, para alguns a finalidade, se tornou aspecto juridicamente relevante para classificação dos tributos em espécies. Esse é o entendimento da corrente doutrinária defendida, com pequenas variações, por ilustres doutrinadores dentre os quais mencionamos HUGO DE BRITO MACHADO¹⁰⁶, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁰⁷, LUCIANO AMARO¹⁰⁸, PAULO AYRES BARRETO¹⁰⁹,

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 388.

¹⁰⁷ SOUZA, Hamilton Dias de (coord.). **Tributação específica**. Borges, José Souto Maior. *Alterações procedidas na CF de 1988 pela Emenda Constitucional nº 33/2001: contribuição de intervenção no domínio econômico Lei nº 10.336/2001*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 128.

¹⁰⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 75/81

¹⁰⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 101.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹¹⁰, LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹¹¹
 FERNANDO FACURY SCAFF¹¹² e WERTHER BOTELHO SPAGNOL¹¹³, entre tantos
 outros.

Mesmo dentre aqueles que negam à destinação ou à finalidade a condição
 de critério jurídico classificatório, não são raros os que, como MISABEL DERZI, creditam
 a eles alguma importância constitucional na figura desses tributos:

A destinação passou a fundar o exercício da competência da União. Sem
 afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição,
 falece competência à União para criar contribuições. Igualmente sem a
 configuração das despesas mencionadas no art. 148, a saber, calamidade
 pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público de caráter
 urgente e relevante interesse nacional, não tem poder a União para criar
 empréstimos compulsórios. Assim, a destinação assume relevância não só
 tributária como constitucional e legitimadora do exercício da
 competência federal.¹¹⁴

Para os que reconhecem à destinação a função de critério classificatório dos
 tributos em espécies, os tributos continuam sendo classificados em vinculados e não
 vinculados, mas sofrem duas outras subdivisões classificatórias, subdividindo-se em
 destinados e não destinados e, em seguida, em restituíveis e não restituíveis.

¹¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 143/144.

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 156

¹¹² SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. In: **Revista Interesse Público**. Porto Alegre, ano 5, n. 21, p. 107, 2003.

¹¹³ SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 69.

¹¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1034.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

É com base, portanto, na vinculação, destinação e restituição que parte da doutrina encontra, na Constituição, quatro ou cinco espécies tributárias. LUCIANO AMARO¹¹⁵, ao aceitar a destinação e a restituição como dados jurídicos relevantes para a definição das espécies tributárias, encontra no texto constitucional quatro espécies distintas: a) impostos; b) taxas; c) contribuições; e d) empréstimos compulsórios. É o fato de ser restituível que distingue o empréstimo compulsório das contribuições.

Já ESTEVÃO HORVATH¹¹⁶ encontra na Constituição cinco espécies tributárias, resultante da classificação da contribuição de melhoria como espécie distinta das quatro já descritas anteriormente.

Para os que encontram na Constituição cinco espécies tributárias, o motivo reside em que as contribuições de melhoria seriam espécies distintas das contribuições sociais, haja vista encontrarem fundamento exclusivo na valorização imobiliária decorrente de obra pública, sem que haja uma finalidade específica que os justifique ou mandamento constitucional que obrigue o emprego do produto de sua arrecadação nesta ou naquela finalidade.

Empregando esses critérios – finalidade e restituição - as contribuições para a seguridade social são tributos: não vinculados, destinados e não restituíveis. Nota-se, portanto, que o critério destinação é para essa corrente, à qual este trabalho se filia, o critério que possibilita distinguir as contribuições dos impostos e taxas.

Ocorre que doutrinadores respeitados, como, entre outros, PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹¹⁷, não acolhem a destinação ou afetação a fim específico no plano constitucional como critério classificatório válido. É

¹¹⁵ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 81.

¹¹⁶ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 18.

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 569.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

que segundo essa doutrina, entre outras coisas, o art. 4º, II, do CTN obstaría a destinação como critério válido de classificação ao prever que a destinação do produto da arrecadação é irrelevante para qualificar a natureza jurídica dos tributos.

Também no sentido da irrelevância da destinação do produto da arrecadação para fins classificatórios, as observações de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO:

“... cabe dizer que continuamos adeptos:

- a) da tricotomia: impostos, taxas e contribuições; (as especiais e a de melhoria);
- b) da teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação do Estado e;
- c) da irrelevância jurídica do destino da arrecadação para definir a natureza jurídica do tributo, sem embargo da imensa relevância da finalidade da arrecadação, para os fins de conter o poder de tributar, fiscalizar a atividade tributante, preservar a repartição constitucional de rendas tributárias e controlar a execução orçamentária e a despesa pública, pois o Direito Financeiro compreende o orçamento, o crédito público, a despesa pública e a receita pública, a não-derivada e a derivada do patrimônio particular para o patrimônio público, justo o objeto do Direito Tributário (a ocupar-se exclusivamente da receita tributária que as não-tributárias não lhe dizem respeito).”¹¹⁸

Com o devido respeito àqueles que pensam diferente, esse não me parece o melhor entendimento em face da Constituição de 1988.

É importante destacar que quando promulgado o Código Tributário Nacional estava em vigor a Constituição de 1967, cuja regra geral era a desvinculação do produto da arrecadação de todos os tributos, salvo poucas exceções, que podem ser conhecidas consultando o art. 65, § 3º daquela Constituição.

A regra correspondente na atual Constituição é diferente, prevê que apenas os impostos não poderão ter o produto de sua arrecadação previamente vinculado a órgão, fundo ou despesa, também com algumas ressalvas: a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para

¹¹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Contribuições para Seguridade Social**. São Paulo, 2007, Ed. Quartier Latin do Brasil, p. 40.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos dos demais entes federados para com esta.

Como visto, a regra geral que proibia a vinculação do produto da arrecadação dos tributos na Constituição de 1967 foi sucedida em 1988 pela regra específica de que impostos não poderão ter o produto de sua arrecadação vinculado a órgão, fundo ou despesa. É de se admitir, portanto, que a Constituição atual tratou a vinculação da arrecadação tributária de forma bastante distinta da vigente à época em que promulgado o CTN.

Se após a Constituição de 1988 as demais espécies tributárias, à exceção dos impostos, podem ter o produto de sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa, as contribuições sociais, dentre elas as para a seguridade, e os empréstimos compulsórios deverão tê-lo empregado nas finalidades que justificaram sua instituição.

Ademais, os impostos têm (a) uma finalidade, que é custear os gastos gerais do Estado e (b) uma destinação pública, que lhes é dada pelo orçamento estatal. A diferença é que a validação constitucional dos impostos não depende de uma despesa, serviço ou causa específica (de uma finalidade), ela se funda diretamente na competência tributária, que tem como causa remota o financiamento dos gastos gerais do Estado¹¹⁹.

A seguinte passagem, extraída da obra de MARCO AURÉLIO GRECO, elucida essa tomada de posição:

A materialidade do fato gerador é o elemento utilizado pela Constituição para validar as leis instituidoras de impostos, mas isto não significa que os impostos não apresentem nenhuma finalidade. [...] Em poucas palavras, embora a Constituição tenha previsto para os impostos apenas

¹¹⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole;Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 150.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

as respectivas materialidades, isto não significa que eles não visem certas finalidades.¹²⁰

No Estado do Kuwait, por exemplo, cujo sistema tributário está regulado basicamente pelo Decreto 3/1955 e pela Lei 2/2008, a abundância do petróleo, controlado pelo Estado, e, conseqüentemente, de recursos públicos, resulta em que lá não há imposto sobre a renda das pessoas físicas, imposto sobre circulação de mercadorias ou sobre a propriedade. Não há porque não é necessário, porque os gastos gerais daquele estado são financiados pela receita do petróleo.

De volta ao Brasil, ao contrário do que ocorre nas contribuições, o produto da arrecadação dos impostos pode financiar todo e qualquer gasto do Estado, do mais geral ao mais específico, por isso sua finalidade não está expressa na Constituição, o que, como visto, não quer dizer que ela não exista ou seja completamente insignificante.

Voltando ao inciso II do art. 4º do CTN, segundo o qual o destino legal da arrecadação é irrelevante para determinar a natureza jurídica do tributo, ela é anterior à promulgação da Constituição de 1988, que, além de ter alterado profundamente a vinculação da receita dos tributos, introduziu a destinação na norma constitucional de competência tributária pertinente às contribuições (*caput* do art. 149 da CR).

Para FERNANDO FACURY SCAFF:

[...] o art. 4º, II, do CTN, após o advento do art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988, somente é aplicável para os impostos, uma vez que aquela norma constitucional manteve o princípio da Não-Afetação apenas para esta espécie tributária e não para as demais, como na Carta de 1967/69.¹²¹

¹²⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 145.

¹²¹ SCAFF, Fernando Facury. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*. In: **Revista Interesse Público**. Porto Alegre, ano 5, n. 21, p. 109, 2003.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Apesar de não concordar integralmente com a colocação, pois penso que a destinação continua irrelevante para classificar as três espécies tributárias clássicas, que incluem também contribuições de melhoria e taxas, a colocação de SCAFF enfatiza a mudança na regra da destinação operada pela atual Constituição e que deve ser considerada pelo intérprete na interpretação do art. 4º do CTN.

Por isso, entendo que o mencionado art. 4º deva ser interpretado levando-se em conta a previsão do art. 5º do CTN, para o qual os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Efetivamente, o critério da destinação é desnecessário para distinguir essas três espécies tributárias, ao passo que para as contribuições e os empréstimos compulsórios a destinação é critério essencial.

Além das contribuições sociais, também são tributos finalísticos a contribuição de melhoria e o empréstimo compulsório, porque vinculado ao custeio de despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa, investimento público urgente e de relevante interesse nacional, além das decorrentes de calamidade pública. A instituição desses tributos está condicionada à necessidade e existência do gasto público (aspecto finalístico), mas apenas o empréstimo compulsório, juntamente com as contribuições sociais, devem obrigatoriamente ser destinados ao fim que justificou sua instituição.

Quatro das cinco espécies tributárias previstas na Constituição – impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios – são tributos vinculados a uma atuação estatal, e, dessas quatro, duas (contribuições e empréstimos compulsórios) devem destinar o produto de sua arrecadação ao financiamento da finalidade que justificou sua instituição, pelo que não se justifica mais a aplicação do art. 4º, II, do CTN, a não ser para impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A opinião de WERTHER BOTELHO SPAGNOL é nesse mesmo sentido:

[...] a tributação, sob o manto da Constituição Federal de 1988, não se resume às suas funções fiscais, não constituindo apenas instrumento para a arrecadação de recursos tendentes ao financiamento e manutenção das atividades próprias do Estado, assim entendidas em uma perspectiva de Estado liberal, não interventor. Assumindo, pois, a tributação a função de financiar uma atuação direta do Poder Público nos campos social e econômico, permite a Constituição a criação de tributos específicos para este mister, que não se impõem em razão da existência de um gasto



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

público genérico, e sim de gastos públicos específicos, e somente em virtude da existência destes irão se legitimar.¹²²

Analisando o caráter finalístico dos tributos, a taxa é o tributo que encontra fundamento de validade na prestação de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à disposição do contribuinte ou o exercício do poder de polícia; a contribuição de melhoria terá fundamento na realização de obra pública da qual resulte especial benefício ao contribuinte, a valorização imobiliária; as contribuições se fundam na necessária intervenção do Estado no domínio econômico, no financiamento de interesses das categorias profissionais ou econômicas ou no custeio da seguridade social; o empréstimo compulsório encontra validade na necessidade de financiar despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa, investimento público urgente de interesse nacional ou ações decorrentes de calamidades públicas; e os impostos encontram fundamento de validade na necessidade de financiamento dos gastos gerais do Estado, exceto os extraordinários, em caso de guerra externa ou sua iminência, que são finalísticos, porem não destinados.

Apesar de filiar-se à corrente tricotômica, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO¹²³ admite que contribuição instituída sem afetação finalística seja imposto residual, o que não deixa de ressaltar ser essa uma característica importante para distingui-las das demais espécies tributárias.

Como demonstrado, não me parece correto, principalmente após a Constituição de 1988, negar à destinação a condição de critério distintivo entre os impostos, taxas, contribuição de melhoria e as contribuições sociais, dentre elas, as de seguridade social. Nesse ponto, os exemplos trazidos por LUCIANO AMARO são esclarecedores:

¹²² DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Spagnol, Werther Botelho. A identificação das contribuições como espécie tributária autônoma e as lições do Ministro Carlos Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 361.

¹²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O orçamento e as contribuições tributárias - implicações. *In: Revista Brasileira de Direito Tributário*. São Paulo, ano 29, p. 70, nov-dez/2011.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da Constituição, a exação (ainda que apelidada de contribuição) será inconstitucional, entre outras possíveis razões pela invasão de competência dos Estados ou Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou de serviços). Outro exemplo: se a União, sem explicar na lei (complementar) uma das destinações referidas no art. 148 da Constituição, instituir empréstimo compulsório, este será inconstitucional. Assim também, se a União criar tributo (chamando-o, embora, de contribuição), exigível dos advogados (pelo só fato do exercício de sua profissão), ele será inconstitucional, pois tributar serviços advocatícios compete aos Municípios e não à União; mas, se a lei destina essa contribuição à Ordem dos Advogados, ela é juridicamente válida, pela óbvia razão de que, como 'contribuição corporativa', ela se distingue dos impostos.¹²⁴

Apesar de não negar que do ponto de vista ontológico as contribuições para a seguridade social muito se assemelham a impostos, porque o aspecto material de sua base de incidência é desvinculado de qualquer atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte (ex.: pagar salários), enxergo que a Constituição tornou juridicamente relevante a destinação do produto da arrecadação nas contribuições para a seguridade social, o que lhes confere regime jurídico próprio, distinto daquele aplicável às demais espécies tributárias.

¹²⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 78.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

6. LIMITES À TRIBUTAÇÃO POR CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Aplicam-se às contribuições para a seguridade social as limitações ao poder de tributar dos arts. 146, III; 150 I a V; e 151, I, todos da Constituição, que ressalva a aplicação dos arts. 150, III, *b* e *c*, mandando aplicar em seu lugar ao art. 195, § 6º, da CR (noventena).

Se não por força de sua natureza tributária, a aplicação das normas gerais de direito tributário é obrigatória também em razão da previsão expressa contida no art. 149 da Constituição Federal, o que significa que as normas gerais de direito tributário do CTN (art. 96 e seguintes) aplicam-se às contribuições para a seguridade social.

Além disso, as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, exceto no exercício da competência residual do art. 195, § 4º, da Constituição.

Segundo NORBERTO BOBBIO¹²⁵, os limites ao exercício do Poder Legislativo estão previstos na Constituição e podem ser de ordem material ou formal. O mesmo pode se dizer dos limites constitucionais ao poder de tributar.

Segundo BOBBIO, os limites materiais são aqueles atinentes ao conteúdo da norma, enquanto os formais dizem respeito ao processo de criação válida dessa norma que, no caso, obrigará os contribuintes a pagar contribuições para seguridade social.

As limitações constitucionais ao poder de tributar por meio de contribuições para a seguridade social se dão, como nos tributos em geral, por meio de princípios e regras.

¹²⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Apresentação Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. rev. téc. Cláudio De Cicco. 6. ed. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1995, p. 55/69.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Do ponto de vista doutrinário, adoto a diferenciação entre princípios e regras formulada por HUMBERTO ÁVILA¹²⁶, para quem os princípios apontam para um estado ideal de coisas, são normas finalísticas, que auxiliam a interpretação das regras, que, por sua vez, regulam comportamento e aplicam-se pela correspondência ou subsunção.

A diferenciação entre princípios e regras adquire especial importância no momento de sua aplicação pelos operadores do direito, especialmente porque em se tratando de regras, vige o postulado do tudo ou nada, ou seja, observados os critérios previstos na lei, as regras antagônicas se excluem na aplicação do direito, enquanto os princípios devem ser ponderados, sem que a aplicação de um exclua a de outro que lhe é antagônico.

Princípios, no sentido estrito da palavra, são normas que estabelecem um estado desejável das coisas, um objetivo a ser alcançado na interpretação das regras. Os princípios mantêm uma relação de complementariedade uns com os outros.

No ensinamento de HUMBERTO ÁVILA:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessárias à sua promoção.”¹²⁷

As regras, por sua vez, são normas que prescrevem comportamentos positivos ou negativos, proibidos ou permitidos e mantêm entre si uma relação de exclusão. Normas antagônicas excluem-se mutuamente mediante os critérios adotados pela lei como, por exemplo, os da especialidade, da antiguidade e do grau hierárquico.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 38/40.

¹²⁷ Id. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Também na visão de HUMBERTO ÁVILA:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exigem a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.”¹²⁸

Por fim, cabe dizer que o fato de ser um princípio ou uma regra não dá maior ou menor importância a essa ou aquela limitação ao poder de tributar, de forma que a distinção aqui feita se deve à necessidade de precisão da ciência do direito e influencia a forma de aplicação da limitação.

Cada uma das limitações aplicáveis às contribuições para a seguridade social será abordada nos subtítulos a seguir.

6.1. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O art. 149 manda aplicar às contribuições sociais o art. 146, III, mas silencia acerca dos incisos I e II desse mesmo artigo. Isso não significa, contudo, que as imunidades tributárias das contribuições sociais são exceções à necessidade de lei complementar (art. 146, II, da CR).

Não há dúvidas de que as normas gerais de direito tributário do CTN aplicam-se às contribuições para a seguridade social. As normas gerais do CTN sobre

¹²⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 70.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

prescrição e decadência, lançamento, crédito e obrigação devem ser observadas pela lei ordinária que instituir contribuição para a seguridade social.¹²⁹

Sobre o tema há a Súmula Vinculante n.º 8 do STF, segundo a qual os arts. 45 e 46 da L. 8.212/91 são inconstitucionais por afronta ao art. 146, III, da Constituição, haja vista terem tratado de prescrição e decadência, matéria reservada a lei complementar tributária, devendo prevalecer os prazos dos art. 173 e 174 do CTN.

As demais normas gerais do CTN são também aplicáveis, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal¹³⁰ em recurso extraordinário julgado sob a sistemática da repercussão geral (art. 543-B do CPC), que declarou a inconstitucionalidade do art. 13 da L. 8.620/93, face ao art. 146, III, da CR, ao instituir que nas contribuições para a seguridade social a mera condição de sócio de sociedade limitada seria suficiente para responder solidariamente pelas contribuições de seguridade social devidas pela empresa, substituindo desautorizadamente a norma do art. 135, III, do CTN.

Com relação ao inciso I do art. 146 – conflitos de competência entre os entes federados – a menção é desnecessária, uma vez que a instituição das contribuições só cabe à União e as materialidades possíveis, segundo meu entendimento, são aquelas dos arts. 149 e 195, além das novas fontes, que, conforme abordado em capítulo anterior, não podem abranger fato gerador e base de cálculo dos impostos (federais, estaduais e municipais) e contribuições já existentes (art. 154, I, da CR).

Por fim, a parte final do art. 146, III, *a*, da CR, que exige que lei complementar defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes somente é aplicável a

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Souza, Ricardo Conceição. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 508.

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 562.276, do Tribunal Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrida: Owner's Bonés Promocionais LTDA - ME. Relator: Min. Ellen Gracie. Brasília, em 3 de novembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, Seção 1, 10/02/2011. p. 419.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

impostos, haja vista a expressa previsão constitucional, como já teve a oportunidade de decidir o STF¹³¹.

Sendo as contribuições para a seguridade social tributos de competência exclusiva da União cujas materialidades estão previstas na Constituição, seria de todo necessário exigir lei complementar para sua instituição, uma vez que não há conflito de competência a dirimir, limitação ao poder de tributar a regular ou definição de tributos e suas espécies, que, nesse caso, foram definidos na própria Constituição, nem fatos geradores, bases de cálculo ou contribuintes a definir, já que essa parte final do art. 146, III, *a*, CR tem aplicação restrita a impostos.

6.2. LEGALIDADE ESTRITA

O primeiro limite à instituição das contribuições para a seguridade social é estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da CR. Segundo essa regra, as contribuições somente poderão ser instituídas ou majoradas por lei; e todos os elementos necessários para fazer surgir a obrigação tributária devem estar previstos na norma que instituir o tributo.

Significa dizer, do ponto de vista formal, que os elementos indispensáveis para fazer surgir a obrigação tributária deverão estar previstos em lei. O conteúdo mínimo dessa lei, no entanto, ou seja, quais são esses elementos mínimos, será abordado no subtítulo que tratar da legalidade estrita aplicável às contribuições para a seguridade social.

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138.284, do Tribunal Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrida: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator Min. Carlos Velloso. Brasília, em 1º de julho de 1992. **Diário da Justiça**, Seção 1, 28/08/1992, p. 437.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

E quais seriam os veículos normativos válidos, segundo a Constituição, para instituir contribuições para a seguridade social?

A regra geral é a instituição por lei ordinária de iniciativa privativa do Presidente da República (art. 61, § 1º, da CR), exceto se a contribuição for instituída no exercício da competência residual da União, quando será exigida lei complementar (art. 195, § 4º, da CR).

É que, embora o art. 149 da Constituição remeta ao art. 146, III, da Carta, isso não significa que as contribuições para a seguridade social, a não ser as resultantes do exercício da competência residual, devam ser instituídas por lei complementar, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 396.266-3/SC. A definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes é reservada à lei complementar apenas em relação aos impostos previstos na Constituição (art. 146, III, *a*, da CR).

Excepcionalmente, ao menos deveria ser excepcionalmente, atendidos os requisitos de relevância e urgência (art. 62 da CR), as contribuições de que trata esse trabalho poderão ser instituídas ou alteradas por medida provisória, de iniciativa do Presidente da República, ressalvadas as exceções constitucionalmente previstas, dentre as quais destaco o exercício da competência residual do art. 195, § 4º, da CR, posto que é vedada a edição de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, III, da CR) e a regra do art. 246 da CR, que veda a utilização de medida provisória para regular artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até EC 32/2001.

Embora não seja tecnicamente desejável, observa-se que emenda à Constituição também poderá instituir contribuição para a seguridade social, pois, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 2.031/DF, as emendas poderão ter por conteúdo matéria reservada a qualquer tipo de lei.

Emenda à Constituição poderá, ao menos em tese, instituir tanto as contribuições para a seguridade previstas no art. 195 da Constituição, quanto aquelas



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

decorrentes do exercício da competência residual prevista no parágrafo 4º desse mesmo artigo.

Considero, no entanto, tecnicamente inadequado o uso de emenda à Constituição para instituir tributos, pois graves questionamentos poderão surgir em consequência disso. Por exemplo, podendo ser instituída por lei complementar, se emenda constitucional instituir contribuição residual para a seguridade social, será essa emenda materialmente lei complementar? Desejando majorar a referida contribuição, criada por emenda, poderá a União lançar mão de lei complementar para alterar, nessa parte, a Constituição Federal?

Outro questionamento importante abrange os limites à instituição de tributos por meio de emenda à Constituição, uma vez que, e esse tem sido o entendimento do STF, as emendas à Constituição somente encontram limites nas cláusulas pétreas. Nesse sentido o exercício da competência residual por meio de emenda à Constituição faria desaparecer todo e qualquer limite constitucional ao exercício dessa competência à exceção daqueles que constituírem cláusulas pétreas?

Haja vista as limitações ao exercício da competência residual constituírem, a meu ver, regras adotadas pelo contribuinte originário com o objetivo de proteger o princípio federativo, especialmente a autonomia dos Estados e Municípios, entendo que ainda que a não-cumulatividade, a exigência de lei complementar e a vedação a adoção de base de cálculo ou fato gerador próprio dos impostos previstos na Constituição não sejam por si sós cláusulas pétreas, os limites impostos ao exercício da competência residual por não podem ser ignorados por emenda à Constituição sob pena de inconstitucionalidade por se tratar de proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado.

Explico o porquê dessa posição. É que os limites ao exercício da competência residual são regras inspiradas na manutenção do equilíbrio federativo, destinadas a proteger a autonomia financeira dos Estados e Municípios, como bem destacou HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

[...] percebemos que o princípio federativo, cujo malferimento já foi examinado linhas acima, e que tem nos arts. 154, I, 157, II e 195, § 4º, todos da CF/88, o necessário desdobramento, a impor um equilíbrio nas competências tributárias dos diversos entes federados, e, por conseguinte, na autonomia de cada um deles.¹³²

Por isso, somente devem ser alteradas por meio de regras claras, voltadas especificamente para esse fim, negociadas e aprovadas pelo Congresso Nacional e sujeitas ao crivo do Poder Judiciário.

Esses limites podem, portanto, sofrer alterações por emenda à Constituição, desde que a emenda sirva expressamente a esse propósito, o que possibilitará o jogo democrático entre os diversos entes federados e que poderá resultar, a exemplo da repartição do produto da arrecadação das contribuições de intervenção no domínio econômico prevista no art. 159, III, da CR, em regras outras que venham a garantir o equilíbrio da autonomia dos Estados e Municípios.

O princípio da legalidade também constitui limite material à instituição das contribuições para a seguridade social. Em outras palavras, exige que a lei que instituir contribuição para a seguridade social deverá prever os elementos indispensáveis ao surgimento da obrigação tributária.

HUMBERTO ÁVILA¹³³ se posiciona no sentido de que os elementos essenciais da obrigação tributária devam ser determinados em lei e nomeia esse dever de princípio da legalidade material.

Segundo ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹³⁴, a obrigação tributária é consequência jurídica que surgirá com a ocorrência, no mundo real, do *fato imponible*, que

¹³² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições Sociais "Gerais" e a integridade do Sistema Tributário Brasileiro*. In: **Revista Opinião Jurídica**. Fortaleza, ano 4, n. 2, p. 163, fev/2004.

¹³³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 315.

¹³⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 54/55.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

nada mais é que do que o fato jurídico que se amolda à *hipótese de incidência*. Ainda segundo esse autor, a *hipótese de incidência* pode ser decomposta nos aspectos material, espacial e temporal, enquanto a obrigação tributária, consequência jurídica da realização do *fato imponible*, que, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO¹³⁵, se subdivide em critério pessoal (identificação dos sujeitos passivo e ativo) e quantitativo (previsão da alíquota e base de cálculo do tributo). São esses, portanto, os elementos que a lei deverá prever por força do princípio da legalidade estrita.

Sobre a subdivisão da *hipótese de incidência*, o aspecto material é um verbo que descreve ação, omissão ou estado de fato do sujeito passivo que representa materialidade do tributo, como, por exemplo, “pagar salários” (ação) ou “ser proprietário de imóvel urbano” (estado de fato).

O aspecto espacial é a previsão legal expressa ou implícita do local onde deva ocorrer a conduta prevista no aspecto material. No caso das contribuições para a seguridade social do art. 195, I, *a*, da CR, o aspecto espacial é implícito e abrange o território nacional, ou seja, estará sujeito a esse recolhimento o contribuinte localizado no “território nacional” que “pagar salários”.

Mas quando ocorrerá a incidência? O aspecto temporal das contribuições do art. 195, I, *a*, da CR elege o encerramento do mês civil, ou seja, a contribuição incidirá no encerramento do mês civil sobre todos os salários pagos pelas empresas situadas no território nacional durante cada mês (art. 22, I, da L. 8.212/91).

Sem a previsão da hipótese de incidência e do consequente da norma tributária, portanto, não estará atendido o princípio da estrita legalidade tributária, que, ao contrário do princípio da legalidade do art. 5º da Constituição, não exige apenas previsão legal da obrigação, mas a instituição por lei do conteúdo mínimo necessário para fazê-la surgir no mundo jurídico.

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010, pp.133/134.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

RICARDO CONCEIÇÃO DE SOUZA é contundente nesse aspecto:

É que, de duas uma: ou constam da hipótese de incidência todos os aspectos atinentes à situação definida em lei como necessária e suficiente para a formação do conceito do fato, pelo que fica possível a operação de subsunção do mesmo ao conceito da norma, ou não existe obrigação tributária.¹³⁶

Decorre, portanto, do princípio da legalidade que somente a lei em sentido estrito, admitindo o STF o uso de emenda constitucional, poderá instituir contribuições para a seguridade social, devendo a lei que o fizer prever os elementos indispensáveis ao surgimento da obrigação tributária, conforme defendi acima.

6.3. IGUALDADE

Essa a redação do *caput* do artigo 5º da Constituição:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[..]

Demonstra, assim, que o constituinte originário repugnou todas as formas de desigualdades possíveis e salienta através de explicitação do princípio igualdade, ser este

¹³⁶ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Souza, Ricardo Conceição. *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 504.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

um princípio para a construção e manutenção da ordem, da paz, da segurança e da harmonia.

Esse princípio é, antes de tudo, um valor a ser observado pelo poder constituinte derivado e pelo legislador ordinário, a fim de que os fatores de discriminação adotados pela lei observem sempre o princípio da igualdade, para que optem por fatores de discriminação justos, lógicos e, o mais importante, constitucionais.

Não há dúvidas de que a igualdade admite diferenciações, o que resta saber é se e quando a diferenciação viola valores, direitos e regras estatuídos pelo Poder Constituinte, ou seja, os limites impostos à diferenciação pelo princípio da igualdade e pelas regras dele decorrentes.

O princípio da igualdade aplicado na tributação é ponte entre o valor segurança jurídica (legalidade) e o valor justiça, pois a legalidade, por si só, não é capaz de garantir a justiça fiscal.

E a justiça fiscal, por sua vez, é o objetivo declarado tanto do princípio do benefício quanto da capacidade contributiva.

Diante disso, o estudo da igualdade nas contribuições para a seguridade social, assim como para os tributos em geral, nos remete às figuras do benefício ou benefício especial para um grupo determinado e da capacidade contributiva

Para concluir a análise da igualdade nas contribuições para a previdência social entendo necessário abordar rapidamente as figuras do benefício e da capacidade contributiva para, ao final, concluir sobre sua aplicabilidade às contribuições para a seguridade social.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

6.3.1. Igualdade e benefício

O princípio ou teoria do benefício, também conhecida como teoria do lucro, se funda na ideia de que, por razões de justiça fiscal, o cidadão deverá colaborar para as despesas do Estado na proporção dos benefícios que obtenha dos serviços ou obras a ele prestados, ou seja, na proporção de sua demanda por serviços públicos.

A formulação do princípio do benefício remonta à ideia de contrato social, pelo qual o Estado se obriga a garantir determinados direitos aos seus súditos e estes, em contrapartida, se submetem ao direito arrecadatório do Estado, que irá financiar esses serviços e obras, na proporção em que deles usufruam ou necessitem.

A definição de THOMAS HOBBS bem ilustra a ideia de justiça comutativa na qual se funda esse princípio:

“Pois os impostos que são cobrados ao povo pelo soberano nada mais são que os soldos devidos àqueles que seguram a espada pública para defender os particulares no exercício de suas várias atividades e profissões. Considerando então que o benefício que todos retiram disso é o usufruto da vida, que é igualmente cara ao pobre e ao rico, a dívida que o homem pobre tem para com aqueles que defendem a sua vida é a mesma que o home rico tem pela defesa da sua, exceto que os ricos, que têm o serviço dos pobres, pode ser devedores não apenas das suas pessoas mas de muitas mais. Por causa disso, a igualdade dos impostos consiste mais na igualdade daquilo que é consumido do que nos bens das pessoas que o consomem. Pois que razão há para que aquele que trabalha muito e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco tenha uma carga superior à daquele que, vivendo ociosamente, ganha pouco e gasta tudo o que ganha, se não recebe maior proteção da república do que o outro? Mas quando os impostos incidem sobre as coisas que os homens consomem, todos pagam igualmente por aquilo que usam e a república também não é defraudada pelo desperdício luxurioso dos particulares.”¹³⁷

¹³⁷ HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil**. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.292.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Essa é a mais antiga acepção do princípio do benefício, justificada no contrato social, pela qual a tributação pelo Estado se justifica pelos benefícios por ele gerados aos cidadãos que o integram.

Esse princípio, como formulado, busca a justiça fiscal sob o prisma dos gastos do Estado, de cuja análise conclui que será mais justo que o cidadão seja tributado proporcionalmente aos frutos que colhe da atividade estatal, como defende JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA¹³⁸.

Por sua inspiração comutativa, o princípio do benefício aplicado em sua literalidade levaria à conclusão de que não deveriam existir isenções, pois se a todos aproveitam os benefícios do Estado, todos devem contribuir para a manutenção, no mínimo, dos serviços indispensáveis como a segurança interna e externa.

A progressividade, por outro lado, seria pouco aplicada, senão inaplicável, já que o benefício resultante da prestação de alguns serviços pelo Estado teria supostamente o mesmo valor para pobres e ricos.

Segundo LEONARDO CESARINO PESSÔA¹³⁹, os que defendem que a aplicação da teoria do benefício resultaria numa tributação maior para os pobres do que para os ricos criticam essa teoria com basicamente dois argumentos: a impraticabilidade de sua aplicação e o resultado negativo da maior taxação dos menos favorecidos.

A impraticabilidade decorreria do fato de que seria impossível identificar com precisão os destinatários dos serviços públicos e a medida na qual deles se

¹³⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole;Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 16.

¹³⁹ PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio do benefício como critério de justiça tributária: as diferentes interpretações**. Disponível em: http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/leonel_cesarino_pessoa.pdf. Acesso em: 13 de fevereiro de 2013, p.4871.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

aproveitam. Por isso se fala tanto em referibilidade indireta ou de grupo: a dificuldade de quantificar o benefício nas contribuições para a seguridade social é notória.

A segunda crítica, ainda segundo JOSÉ MARTINHO SIMÕES¹⁴⁰, citado por LEONARDO CESARIONO PESSÔA, se funda na ideia do Estado social, na solidariedade que, é preciso dizer, é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil e restaria violada pela suposta desoneração do dever social dos ricos de contribuir para a vida digna dos mais pobres.

Partir da premissa de que, contudo, os serviços públicos são mais utilizados pelos pobres dos que pelos ricos que, por exemplo, optariam pelos serviços particulares de educação e saúde, é um equívoco. O equívoco é considerar que os serviços particulares são sempre preferíveis aos públicos, são sempre melhores. Se o Estado é competente e presta serviços públicos de qualidade, qual seria a razão para um cidadão rico preferir pagar a um particular por um serviço pelo qual ele já “pagou” ao Estado e, agora, lhe é oferecido “gratuitamente”? Não vejo razão para isso.

Se, por outro lado, partimos da premissa de que o Estado é sempre ineficiente e presta serviços de péssima qualidade, qual é o sentido de transferir renda dos particulares ao Estado, se para obter um serviço verdadeiramente útil será preciso adquiri-lo no mercado? Assumir isso é assumir que o particular emprega seu dinheiro com maior eficiência que o Estado, de forma que restaria enfraquecido um dos pilares da tributação sob a ótica do benefício: o ganho de eficiência na transferência de recursos ao Estado.

Além disso, a prestação de serviço defeituoso equivale à não prestação desse mesmo serviço, o que traz a conclusão de que não foi atendido o dever de solidariedade social, pois mesmo contribuindo pesadamente para as despesas do Estado não se estaria garantindo existência digna aos menos favorecidos.

Admitir a falência do Estado é retirar um dos pilares, senão o mais importante, da tributação. Por isso, não posso admitir que a iniquidade da teoria do

¹⁴⁰ SIMÕES, José Martinho. **Finanças**. Coimbra: Livraria Neves Editora, 1920, p.448.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

benefício esteja em que os menos favorecidos serão os mais tributados em função da opção dos mais ricos por serviços particulares.

Aqueles que defendem a aplicação da teoria do benefício enxergam na tributação caráter predominantemente arrecadatório, dando menor importância à extrafiscalidade e à redução de desigualdades ou distribuição de riquezas.

Entre nós, a presença desse princípio, apesar de não ser explícito na Constituição Federal, é notória nas taxas e contribuições de melhoria.

Vê-se, portanto, que, apesar de não ser tão vastamente utilizado quanto a capacidade contributiva pelo Estado brasileiro, o princípio do benefício é útil e vem sendo aplicado a determinadas espécies de tributos, como as taxas e as contribuições de melhoria.

As contribuições de melhoria talvez sejam a espécie tributária que melhor convive com o princípio do benefício. A base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização do imóvel, ou seja, o benefício que obteve o particular em decorrência de determinada obra pública.

A arrecadação total desse tributo, por fim, está limitada ao valor global da obra, ou seja, o particular, em razão do benefício por ele obtido, indeniza, reembolsa o Estado dos gastos que este efetuou em seu favor.

Essa noção de justiça pelo benefício, no entanto, não se adequa com tamanha perfeição a outras atividades do Estado, notadamente aquelas de prestação e uso obrigatórios ou essenciais. Em outras palavras, não se adequa perfeitamente ao modelo social de Estado, pelo qual o Estado deve promover reformas sociais e igualar tanto quanto possível as oportunidades de todos os seus cidadãos.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

6.3.2. Igualdade e capacidade contributiva

A capacidade contributiva como princípio decorre do valor igualdade, plasmado na igualdade na tributação. Identifica-se a capacidade contributiva como pressuposto ou fundamento do tributo e, num segundo momento, como critério de graduação e limite da tributação – REGINA HELENA COSTA¹⁴¹.

A regra da capacidade contributiva na Constituição brasileira de 1988 é, por sua vez, a seguinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Como se vê, a regra é inegavelmente direcionada à graduação dos impostos (progressividade), enquanto o princípio, imbuído do valor igualdade, pode auxiliar a aplicação das normas atinentes às contribuições para a seguridade social.

A essência da capacidade contributiva está, em apertada síntese, na isonomia da situação econômica, como expressamente previsto na Constituição portuguesa, art. 130, nº 2: “*Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado [...] em razão de sua ascendência, sexo, [...], situação econômica ou social*”.

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 33.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Nesse ponto, basta dizer, que a capacidade contributiva decorre do valor justiça à medida que somente será tributado aquele que detiver capacidade contributiva (fundamento da tributação) e da igualdade, pois, dentre aqueles que serão tributados, serão igualmente tributados aqueles que possuírem a mesma capacidade contributiva (limitador da tributação).

Esse princípio também almeja a justiça fiscal, já que quem denotar maior capacidade irá contribuir em maior expressão econômica do que quem denotar menor capacidade contributiva.

FERREIRO LAPATZA ensina que a capacidade contributiva:

[...] como forma de entender a generalidade e a igualdade neste campo (tributação), o princípio de capacidade, que, por sua vez, sustenta a progressividade de certos tributos como modo de configurar um sistema tributário progressivo.¹⁴²

Uma das facetas da igualdade na tributação, a capacidade contributiva serve, a um só tempo, de fundamento ou pressuposto do tributo e de critério para a graduação e limite de imposição da carga tributária.

Tendo num extremo o mínimo existencial e no outro a vedação ao confisco, a capacidade contributiva exige que o fato econômico juridicamente relevante para fins tributários seja tal que denote um signo presuntivo de riqueza, uma capacidade, ainda que diminuta, de contribuir para as despesas do Estado.

No desempenho da função de orientador geral do sistema tributário ou, no mínimo, dos impostos nele previstos, a capacidade contributiva, da qual se extrai que somente a riqueza excedente ao mínimo existencial deve ser tributada, serve de limite material ao exercício da competência tributária pelos entes federados e de instrumento para

¹⁴² FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole;Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 22.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

graduar, entre contribuintes e hipóteses de incidência, aqueles que devem concorrer em maior ou menor grau para as despesas do Estado.

A capacidade contributiva serve também de instrumento para a efetivação de uma sociedade solidária, de forma que aqueles que possuem mais recursos aportarão ao Estado maior parte de seus recursos do que os menos favorecidos e, no momento seguinte, caberá ao Estado realizar a justiça distributiva, garantir a todos uma vida digna, com acesso aos direitos individuais e sociais garantidos pela Constituição.

Observo que o texto elaborado pela Comissão Arinos exigia a observância da capacidade contributiva em todos os tributos, mas essa parte do texto foi alterada e da redação final, como sabemos, constaram apenas os impostos.

Mesmo com todas as dificuldades advindas da redação da norma constitucional que acolheu o princípio da capacidade contributiva, esse princípio é de inegável importância para o sistema tributário nacional e, como veremos, permeia toda a ordem jurídico-tributária brasileira, servindo de parâmetro ao legislador e demais operadores do direito.

A inspiração desse princípio está na busca de uma justiça distributiva, ou seja, cada um contribuirá para as despesas do Estado na proporção de sua capacidade e a este caberá a tarefa de redistribuir a arrecadação em benefícios, de forma que sejam garantidos os direitos fundamentais, o mínimo existencial, tanto àqueles que denotem grande capacidade contributiva e, por isso, contribuam mais, quanto àqueles que possuam pouca ou nenhuma capacidade contributiva e, em decorrência disso, contribuam menos ou efetivamente não contribuam.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA assim define a primeira acepção do princípio da capacidade contributiva:

c) Essa riqueza só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, como pressuposto ou fundamento do tributo);¹⁴³

A segunda acepção desse princípio é sua função de limitador da própria tributação, que encontra sua expressão máxima na vedação ao confisco. Sobre essa segunda acepção da capacidade contributiva, o ensinamento de JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA:

d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, como critério de graduação e limite da tributação);¹⁴⁴

As principais críticas feitas ao princípio da capacidade contributiva giram em torno do subjetivismo que circunda a aferição de quais sinais de riqueza seriam suficientes para autorizar a tributação e quais estariam compreendidos no núcleo intangível do mínimo vital.

Além disso, a progressividade inspirada na capacidade contributiva também é alvo de críticas, pois tenderia supostamente ao confisco ou, no mínimo, ao nivelamento da renda dos cidadãos tendo como parâmetro inferior a menor renda obtida, numa espécie de socialização do Estado por meio da tributação.

¹⁴³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 12.

¹⁴⁴ *Ibid.*, pp. 12/13.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

6.3.3. Igualdade nas contribuições para a seguridade social.

O princípio da igualdade aplica-se às contribuições para a seguridade social com os temperamentos do art. 195, § 9º, da Constituição, cabendo ainda indagar acerca do silêncio do art. 149 da CR sobre a aplicação do art. 150, II (isonomia tributária) às contribuições sociais em geral e, por fim, determinar se e como os princípios da capacidade contributiva e do benefício poderão ser aplicados às contribuições para a seguridade social.

A isonomia tributária, espécie de igualdade qualificada, além de pregar a igualdade, o que seria uma repetição desnecessária, veda expressamente qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes.

Surge daí uma aparente antinomia com o art. 149 da Constituição, cujo silêncio eloquente estaria a dizer que todas as contribuições sociais, dentre elas as de seguridade social, pudessem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes.

Digo aparente porque a omissão do art. 149 não chega a afastar o princípio da isonomia, mas apenas a parte final da regra do art. 150, II, da CR, tão somente no que diz respeito às contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em que a ocupação profissional ou função exercida são fatores de diferenciação válidos.

Não fosse assim, seria proibido instituir tratamento desigual entre os químicos, advogados, médicos e engenheiros, no que diz respeito à obrigação tributária de pagar contribuições sociais para suas entidades de classe, o que terminaria por aquinhoar igualmente os desiguais, em verdadeira violação ao princípio da igualdade, eternizado na célebre frase de RUY BARBOSA¹⁴⁵.

¹⁴⁵ BARBOSA, Ruy. **Oração dos Moços**. São Paulo: Martins Claret, 2003, p. 19.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A igualdade nesse caso deve ser garantida entre os integrantes do mesmo grupo ou categoria profissional e não entre os advogados e engenheiros, por exemplo.

Assim, seria permitido nas contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas que uns e outros fossem tratados de forma distinta, mas feriria a igualdade se dentro do grupo “advogados”, uns contribuíssem mais que os outros, por exemplo, com alíquotas progressivas, o que, do ponto de vista dos impostos sobre a renda seria, ao contrário, desejável.

Essa acepção de igualdade remete-nos ao princípio do benefício, muito abordado ao se tratar de contribuições sociais sob a alcunha de “referibilidade” ou benefício de grupo.

Grande parte do que se diz acerca do princípio do benefício em matéria de contribuições sociais decorre do conceito de contribuições especiais formulado pelo administrativista alemão OTTO MAYER, que assim as descreveu:

Les contributions spéciales (Beiträge) sont dès paiements em argent que l’individu doit faire por des entreprises ou établissements publics, parce qu’il est censé avoir um intérêt particulier à leur existence et à leur fonctionnement em general; ce sont les avantages retires non pas d’actes de jouissance isolés, mais d’une situation qui lui est faite, et pour lesquels il contribue pour sa part.¹⁴⁶

Sobre o princípio da isonomia nas contribuições sociais, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma:

O que o art. 150, II, inova em relação ao art. 5º é, justamente, ao arrolar uma série de critérios que não serão admitidos, como a ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes. Ocorre que dentre as contribuições previstas no art. 149 estão, justamente, as de interesse de

¹⁴⁶ MAYER, OTTO. **Droit Administratif Allemand**. Édition française par l’auteur. Tome deuxième. Paris: V. Giard & E. Brière Libraires-Éditeurs, 1904, pp. 190/191.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

categoria profissional ou econômica. Estas, por conta da referibilidade, são cobradas justamente das categorias afetadas.

Eis, portanto, a conclusão: ao afastar a aplicação do inciso II do art. 150 das contribuições, não quis o constituinte excepcionar a igualdade. Esta se aplica já por força do art. 5º. Fica afastada, apenas, a proibição dos critérios de *discrímén* arrolados no art. 150, II.¹⁴⁷

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS fala em vantagem:

A falta de vantagem, a meu ver, desnatura, por inteiro a imposição, fazendo dela uma exigência que fere o art. 195. Esta norma, ao determinar que, de forma direta ou indireta, a sociedade financiará a Seguridade, à evidência, referiu-se a financiamento que retorne para a sociedade, de maneira que esta, ao contribuir, tenha alguma vantagem direta ou indireta, mas nunca nenhuma contrapartida.¹⁴⁸

NICOLAU KONKEL JÚNIOR, que empreendeu um estudo aprofundado do surgimento das contribuições sociais no Brasil e no mundo, citando MORSELLI, nos mostra que:

Morselli destacava a existência de duas espécies de capacidade contributiva: uma, *geral*, própria dos impostos, e outra, *especial*, ocorrente nos tributos parafiscais. Nestes, verificam-se “...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, “... em teoria pura se tem como consequência, que ao imposto fiscal se aplica o princípio político do sacrifício; enquanto ao imposto parafiscal se aplica o princípio econômico do benefício ou do interesse.”¹⁴⁹

¹⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 317.

¹⁴⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Contribuições sociais*. In: Revista dos Tribunais. **Cadernos de direito constitucional e ciência política**. São Paulo, ano 1, n. 3, p. 30, 1993.

¹⁴⁹ KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições Sociais**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p.66.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Especificamente nas contribuições para seguridade social devidas pelo empregador, empresa e entidade a ela equiparada, o art. 195, § 9º, da CR permite a adoção de base de cálculo ou alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, ou seja, para manter a equidade no custeio da seguridade.

Nas demais contribuições do art. 195 da CR, a igualdade segue a regra geral, aplicando-se-lhes, inclusive, a parte final do art. 150, II, da Constituição, pois, dentro de cada grupo, entre os segurados (art. 195, II, da CR), os que auferiram receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, da CR), os que importem bens ou serviços do exterior e as pessoas mencionadas no § 8º do art. 195, a ocupação profissional ou função exercida não é fator de diferenciação válido.

É que, como bem descreveu MARCO AURÉLIO GRECO¹⁵⁰, a igualdade tributária nos impostos é distinta da igualdade tributária nas contribuições. A diferença é bastante clara no exemplo oferecido por GRECO, que defende que nos impostos, tributos de validação condicional, a igualdade deve ser buscada em função do aspecto material da hipótese de incidência, por exemplo, “auferir renda”; enquanto que nas contribuições, tributos de validação finalística, essa igualdade deveria buscar equiparar os diferentes integrantes do grupo frente ao financiamento da seguridade social (finalidade), de modo que a equidade no custeio seja preservada.

As posições doutrinárias acerca da aplicabilidade dos princípios da referibilidade¹⁵¹, proporcionalidade¹⁵² e da razoabilidade^{153,154} decorrem, a meu ver, tanto

¹⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 196/216.

¹⁵¹ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 41.

¹⁵² VIANNA, João Ernesto Aragonés. **Limitações constitucionais à instituição de contribuições de seguridade social**. São Paulo: LTr, 2007, p. 122.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

da noção de benefício e capacidade contributiva – na sua acepção principiológica - aplicáveis às contribuições para a seguridade social.

Tanto o benefício, princípio implícito, quanto a capacidade contributiva como princípio limitador da tributação, tendo o mínimo existencial e confisco como limites, decorrência lógica da igualdade geral, aplicam-se às contribuições para a seguridade social, conforme, em termos gerais, defendeu JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA¹⁵⁵ no que diz respeito à capacidade contributiva.

O que está afastada, a meu ver, é a regra do art. 145, § 1º, da CR, que remete à progressividade, ou seja, que determina que os impostos sejam graduados, sempre que possível, conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

MARCO AURÉLICO GRECO assim se manifestou sobre o tema:

Entendo que a capacidade contributiva não se aplica *sempre* às contribuições. Nem se aplica *obrigatoriamente* a todas as contribuições. Porém, o fato de não se aplicar sempre nem obrigatoriamente, não significa que nunca possa vir a ser aplicada.¹⁵⁶

E prossegue dizendo que a isonomia nas contribuições:

¹⁵³ HORVATH, Estevão. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 116.

¹⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 165.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 72.

¹⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. op. cit., p. 196.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

[...] não deveria ser aferida no momento da instituição da contribuição, mas sim *no modo de ratear o respectivo encargo financeiro* entre os integrantes do grupo, segundo critérios que fossem coerentes à vista das características do grupo.¹⁵⁷

Conclui, porém, de forma distinta da adotada neste trabalho:

Nas hipóteses em que a contribuição tiver por fato gerador um evento que denote capacidade contributiva (por exemplo, o lucro), aí sem caberá verificar se o critério de rateio está adequadamente formulado.¹⁵⁸

Também para ESTEVÃO HORVATH a regra será aplicada quando a lei instituidora de contribuição adotar materialidade própria de imposto:

Em poucas palavras, se a lei criadora de contribuição escolher, como núcleo da hipótese de incidência, fato correspondente a um imposto, deverá esta contribuição, em razão disto, “ser graduada segundo a capacidade econômica” dos que a ela estejam sujeitos.¹⁵⁹

MARIA HELENA REGINA COSTA¹⁶⁰ também entende ser a progressividade aplicável apenas aos tributos não vinculados, ou seja, os impostos, com o que concordo.

¹⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 204.

¹⁵⁸ Ibid., pp. 197/198.

¹⁵⁹ HORVATH, Estevão. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 115.

¹⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, pp. 92/93.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Entendo que a capacidade contributiva como regra (art. 145, § 1º, da CR) não se aplica às contribuições, nem àquelas que adotem materialidades de impostos. Poderá, contudo, ser aplicada, na acepção de princípio de eficácia negativa, ou seja, para limitar o poder de tributar, vedada a adoção de progressividade.

Para WAGNER BALERA a capacidade contributiva aplicada às contribuições não pode significar progressividade, como se infere do seguinte trecho, em que trata das contribuições sociais:

A pujança econômica de um setor de atividades, não é dado jurídico relevante para que alíquota mais gravosas sejam aplicadas.¹⁶¹

No mesmo sentido, o entendimento de HAMILTON DIAS DE SOUZA:

[...] qualquer critério escolhido pelo legislador para o fim de determinar a deflagração de feitos jurídicos específicos, deve ter uma relação de pertinência lógica com a vantagem referida.

Ora, a circunstância de uma empresa ser instituição financeira, por si, não implica em qualquer relação com o regime dos benefícios para a seguridade social assegurado a seus empregados [...]

Sendo assim, disposições como, por exemplo, a da Lei n. 8.212/91 que prevê, em seu art. 22, parágrafo 1º, a contribuição adicional de dois e meio por cento (2,5%) sobre a folha de salários, devidas pelas instituições financeiras, são inconstitucionais, por ter a lei qualificado como critério discriminador uma circunstância alheia ao único critério adequado, qual seja, o do benefício.¹⁶²

Embora de forma implícita, vê-se claramente que a parte da doutrina que nega efeitos progressivos à aplicação da capacidade contributiva nas contribuições sociais

¹⁶¹ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Balera, Wagner. *Contribuições sociais*. São Paulo: Resenha Tributária, n. 17, 1992, p. 337.

¹⁶² *Ibid.*, p. 337.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

inspira-se no princípio do benefício, ainda que ora evoquem referibilidade, ora razoabilidade.

Confira-se, a respeito, a doutrina de HAMILTON DIAS DE SOUZA:

Note-se, porém, que a soma dos indivíduos atingidos não poderá contribuir mais do que o necessário para o exercício da atividade pública, pois deverá haver adequação entre a atividade desenvolvida e o grupo de indivíduos beneficiado.¹⁶³

Parece claro que o princípio do benefício deve auxiliar a interpretação das normas instituidoras das contribuições sociais, dentre elas as para a seguridade social e que a aplicação da capacidade contributiva não é obrigatória, em que pese não ser vedada a utilização de seu conteúdo principiológico e sob o foco da limitação do poder de tributar do Estado.

Em outras palavras, o princípio do benefício deve nortear a definição do grupo que irá custear a seguridade social, enquanto, dentro de um mesmo grupo, a capacidade contributiva - o princípio e não a regra - deverá nortear a quantificação do tributo e servir de garantia da igualdade entre os seus integrantes (equidade no custeio), pelo que admito a tributação proporcional, mas não entendo possível a progressividade.

Essa posição acerca da progressividade parecer ter sido aceita, ao menos parcialmente, pelo STF^{164; 165; 166}, que reconheceu relevo jurídico da tese segundo a qual o

¹⁶³ Ibid., p. 425.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.010, do Plenário. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Min. Celso de Mello Brasília, em 30 de setembro de 1999. **Diário da Justiça**, Seção 1, 12/04/2002. p. 86.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 346.197, da Primeira Turma. Agravante: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis . Agravada: Associação Nacional dos Assistentes Jurídicos da União. Relator Min. Dias Toffoli, em 16 de outubro de 2012. **Diário da Justiça Eletrônico**, 12/11/2012.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas pela Constituição, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade.

6.4. IRRETROATIVIDADE

Decorre do art. 150, III, *a*, da Constituição que é vedado à União, Estados e Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

A repetição desse princípio era dispensável, como bem observou PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁷, uma vez que decorre e seria aplicável em matéria tributária por força do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que proíbe que a lei prejudique direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A repetição, que não causa nenhum prejuízo e cuja aplicação a todos os tributos não tem gerado conflitos, tem explicação histórica, pois, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, teria sido incluída na Constituição de 1988 pela Assembleia Nacional constituinte em razão de que a proibição do art. 5º:

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 396.411, da Segunda Turma. Agravante: Paranaprevidência. Agravada: Adriana Mikrut Ribeiro de Godoy e outro. Relator Min. Joaquim Barbosa, em 31 de outubro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 12/11/2010.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 177.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

[...] não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas das entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados [...] por grosseiras exações, que assumiram o nome de *empréstimo compulsório*.¹⁶⁸

Inspirada no valor segurança jurídica, a irretroatividade, a exemplo da legalidade e da anterioridade, constitui garantia individual do contribuinte posta a salvo inclusive do poder constituinte derivado (art. 60, § 4º, da CR), conforme reconheceu o Supremo Tribunal Federal¹⁶⁹.

6.5. ANTERIORIDADE

Segundo o art. 195, § 7º, da Constituição, as contribuições para a seguridade social só poderão ser exigidas noventa dias após a publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o princípio da anualidade (art. 150, III, *b*, da Constituição Federal).

Como já visto, as contribuições para a seguridade social poderão ser instituídas por medida provisória, pelo que se torna necessário analisar como se comporta a anterioridade nonagesimal nesse caso.

¹⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 178.

¹⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939, do Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, em 15 de setembro de 1993. **Diário da Justiça**, Seção 1, 17/12/1993. p.1959.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A medida provisória, regra geral, produz efeitos a partir de sua publicação e perde sua eficácia, desde a edição, se não convertida em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma única vez por mais sessenta dias. A anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição deve ser contada, portanto, da publicação da medida provisória que instituir ou aumentar contribuição para a seguridade social, conforme também já decidiu o STF nos autos dos RE 267.263-7/MG.

Apenas em relação aos dispositivos da medida alterados no projeto de conversão, a contagem será feita a partir da conversão da medida provisória em lei, conforme decidiu o STF nos autos do RE 169.740-7/PR. O seguinte trecho do voto do Min. MOREIRA ALVES é esclarecedor:

[...] esse prazo, se se tratar de conversão total, se conta a partir da edição da medida provisória; se se tratar, porém de conversão parcial, essa contagem se fará a partir da edição da medida provisória naquilo em que ela não foi modificada, ao passo que se fará a partir da publicação da lei de conversão parcial naquilo em que a medida provisória tiver sido alterada.¹⁷⁰

Por força do § 10º do art. 62 da Constituição a reedição de medida provisória rejeitada ou que tenha perdido eficácia por decurso de prazo é vedada na mesma sessão legislativa em que esses fatos ocorram. Evitando-se essa reedição ilimitada, torna-se desnecessário tratar da contagem do prazo de noventa dias nesse caso, pois, ou a medida será convertida em lei ou perderá sua eficácia, restando vedada sua reedição na mesma sessão legislativa.

Importante aplicação desse princípio foi reconhecida pelo STF no RE 232.084-9/SP, que teve por objeto a Medida Provisória 812/94, editada em 31.12.94, que

¹⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 169.740, do Tribunal Pleno. Recorrente: Socepar Agroindustrial E Exportadora Batáguassu S.A. e outros. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 27 de setembro de 1995. **Diário da Justiça**, Seção 1, 17/11/1995. p. 1806.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

reduziu para 30% a parcela dos prejuízos de exercícios anteriores dedutíveis do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro.

É que considerando o fato gerador do imposto e da contribuição em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso 1995, entendeu-se preservada a anterioridade em relação ao imposto, mas não para a contribuição social, porque em razão da noventena, para aplicar-se ao tributo devido em 1995, deveria ter sido publicada até o dia 31.10.94, o que não ocorreu.

Na prática, como visto, a não aplicação do art. 150, III, *b*, da CR às contribuições para a seguridade social não pode ser considerada uma desvantagem para o contribuinte em relação aos tributos não sujeitos à anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*, da CR), como o imposto sobre a renda.

6.6. VEDAÇÃO AO CONFISCO

A vedação ao confisco é regra tributária específica que decorre da garantia do direito de propriedade e, por isso, arrisco dizer seja cláusula pétreia, devendo ser aplicada sempre que possível para afastar violação do direito de propriedade.

Tem, além disso, que ver com o postulado constitucional da proibição do excesso, definido por HUMBERTO ÁVILA como a:

[...] idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não pode ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de outra norma.¹⁷¹

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu¹⁷², por exemplo, que a taxa judiciária – no caso do Estado do Rio de Janeiro – deve ter necessariamente um limite, sob pena de se tornar exorbitante, o que, a meu ver, implicaria verdadeiro confisco do direito de ação por meio de tributo, resultado proibido pela regra da vedação ao confisco.

Alguns autores, como MARCO AURÉLIO GRECO¹⁷³ e PAULO AYRES BARRETO, admitem a possibilidade de contribuições sociais com efeitos confiscatórios, entendendo aplicável o art. 150, IV, da CR apenas quando a materialidade colhida pela contribuição seja ontologicamente própria de impostos.

Nesse sentido, PAULO AYRES BARRETO afirma que:

As contribuições podem ser vistas de duas perspectivas distintas: (i) da regra-matriz de incidência que representa materialidade típica de imposto; e (ii) da participação do contribuinte no rateio dos fundos necessários ao custeio de determinada atuação estatal, ainda que delegada, dentro do grupo ao qual está voltada essa específica atuação. Na primeira, aplicar-se-ia o princípio do não confisco; na segunda, o mesmo raciocínio desenvolvido por AIRES BARRETO para as taxas seria aplicável.¹⁷⁴

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 403.

¹⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação n.º 1077, do Tribunal Pleno. Representante: Procurador-Geral da República. Representados: Assembleia Legislativa e Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, em 28 de março de 1984. **Diário da Justiça**, Seção 1, 28/09/1984. p. 15955.

¹⁷³ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 223

¹⁷⁴ BARRETO, Paulo Aires. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 146/147.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Entendo que a vedação ao confisco se aplica a todos os tributos, inclusive às contribuições para seguridade social em que a função retributiva encontra-se amplamente presente, como é o caso da contribuição do empregado prevista no art. 195, II, da CR.

Para JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, que considera que nas contribuições e taxas a utilidade ou benefício advindo da atividade estatal anulariam a inutilidade causada pelo pagamento do tributo:

[...] só uma contribuição ou taxa desproporcional poderia ser considerada, segundo a argumentação desenvolvida até aqui, confiscatória, quando determinasse um pagamento, uma transferência de dinheiro ao fisco, desproporcional tanto em relação ao bem adquirido quanto à capacidade econômica que se pretenda tributar.¹⁷⁵

Mais cuidado ainda há de se ter quando, como é o caso das contribuições para a seguridade social, o fim almejado pelo tributo pode ser atingido negativamente pela própria tributação.

Explico. É que eventual exagero na quantificação da contribuição exigida dos empregados, por exemplo, terminaria por retirar do contribuinte, empregado, o direito à existência digna, empurrando-o para a fila dos que dependem da assistência social, o que, por sua vez, terminaria por tolher-lhe direito fundamental à propriedade e existência digna, violando a vedação ao confisco, e atentando, inclusive, contra os próprios fins da seguridade social, que, na atividade assistencial, objetiva também romper a dependência do indivíduo em relação ao Estado por meio da promoção de sua integração ao mercado de trabalho.

Por fim, a proporcionalidade, no caso das contribuições para a seguridade social, deverá considerar não só guardar relação com o benefício proporcionado pela

¹⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole;Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, pp. 29/30.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

atividade estatal como também com a imposição constitucional de que seu financiamento deve se dar não só por meio de contribuições, mas por transferências dos entes federados.

6.7. UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

Como bem destacou LEANDRO PAULSEN¹⁷⁶, o princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I, da CR) decorre tanto do princípio federativo quanto da isonomia e se dirige a impedir que a União estabeleça, por meio de tributos, diferenciações que venham a desequilibrar por meio de tributos as regiões do País.

Explico, caso a contribuição para a seguridade social das empresas sediadas em São Paulo sobre o lucro estivesse sujeita a uma alíquota de 25%, enquanto no Rio Grande do Sul a alíquota aplicável fosse de 15%, o tratamento diferenciado implicaria a migração das empresas economicamente mais eficientes para o sul do país, em detrimento do Sudeste, favorecendo um Estado em detrimento do outro sem qualquer fundamento razoável.

Essa regra está assim redigida:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

¹⁷⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 3. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, pp. 107/108.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

É de se notar, portanto, que essa regra admite exceção consubstanciada na concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diversas regiões do País.

Diante disso, devemos nos perguntar se seria constitucional que lei concedesse incentivo fiscal em matéria de contribuições para a seguridade social com o fim permitido no art. 151, I, da CR.

Descartamos inicialmente que tal incentivo possa recair sobre as contribuições devidas pelos empregados, pois constituiria violação ao princípio da igualdade, além de promover a migração entre regiões do país e violar a igualdade dentro do grupo dos trabalhadores e demais segurados da previdência social. Ademais, a exceção à regra se destina à promover o equilíbrio entre regiões, de modo que eventual benefício deva estar diretamente relacionado às diferenças regionais e não entre pessoas.

Por fim, considerando o princípio do benefício, ousaria dizer que tal função extrafiscal não deva ser buscada pelo legislador por meio de contribuições para a seguridade social, sob pena de violação do direito à igualdade.

6.8. IMUNIDADES

Na linha do exposto por HUMBERTO ÁVILA¹⁷⁷, as imunidades são regras que limitam o conteúdo da norma a ser editada no exercício da competência tributária pelos entes federados.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 218/219.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Ao instituir imunidades o constituinte empregou técnicas, ora desonerando pessoas, ora determinadas bases econômicas. A partir do estudo das imunidades tributárias, a doutrina clássica as tem classificado em subjetivas, objetivas e mistas, o que é feito a partir da conclusão de que se referem a pessoas, coisas ou ambas as coisas, conforme leciona ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA¹⁷⁸, ressaltando seu entendimento de que, em última análise, todas as imunidades são subjetivas.

Não se aplicam às contribuições para a seguridade social as imunidades do art. 150, VI, da CR, pois dizem respeito apenas a impostos, como explicou LEANDRO PAULSEN¹⁷⁹ e decidiu o Supremo Tribunal Federal¹⁸⁰, embora esse entendimento seja altamente questionável do ponto de vista ontológico.

É que as mesmas razões que levaram o contribuinte originário a estabelecer as imunidades do art. 150, VI, da CR, especialmente a imunidade recíproca, que tem que ver com o princípio federativo, aplicam-se às contribuições, ou seja, do ponto de vista ontológico não vejo diferenciação que justifique pensar que, ao contrário dos impostos da União, as contribuições sociais possam gravar a renda ou serviços dos Estados e Municípios, sem que isso prejudique a autonomia desses entes federados.

Em sendo assim, como de fato é, o art. 150, VI, da CR impedirá o Estado de exigir ICMS sobre um equipamento hospitalar importado pela União, mas não evitará que a União cobre contribuição de seguridade social do art. 195, IV, da CR sobre a importação desse mesmo equipamento, quando realizada por um Estado ou Município.

¹⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 706.

¹⁷⁹ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 41.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federa. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2024, do Tribunal Pleno. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, em 03 de maio de 2007. **Diário da Justiça**, Seção 1, 22/06/2007, p. 16.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Em que pese não vislumbrar razão ontológica para essa diferenciação em desfavor dos Estados e Municípios, admito que o direito positivo a sustenta. Por se tratarem de regras, as imunidades aplicam-se ou não a determinado tributo, de modo que se a Constituição é explícita a restringi-la a impostos não cabe ao intérprete estender sua aplicação às contribuições para seguridade social.

HUMBERTO ÁVILA¹⁸¹ não vislumbra motivo suficientemente forte para ultrapassar o significado mínimo do termo “impostos” no art. 150, IV, da CR, a fim de que seja possível entendê-lo aplicável às contribuições.

Para HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO¹⁸², as contribuições para a seguridade social não são atingidas pela imunidade recíproca porque não integram o orçamento da União, mas o da seguridade, para o qual o dever de contribuir é de todos os entes federados, de modo que tanto a União, como Estados e Municípios contribuirão tanto por meio de transferências como por contribuições quando, na condição de empregadores ou tomadores de serviço, remunerarem trabalho (art. 195, I, *a*, da CR). As demais contribuições sociais não poderiam, segundo o autor, por suas características, serem instituídas contra os entes políticos. Isso porque esses entes, no perfil traçado na Constituição, não faturariam nem aufeririam lucros, o que afastaria as bases econômicas das letras *b* e *c* do art. 195 da CR. Além disso, a intervenção no domínio econômico, destinados a regular o livre mercado, não poderiam atingir as pessoas políticas, que nele não competem, enquanto para as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas seria necessário que os entes políticos que integrassem uma dessas categorias, o que também não se observa.

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Ávila, Humberto. *Contribuições na Constituição Federal de 1988*. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 326.

¹⁸² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Definido, no entanto, ser a imunidade aplicável a determinado tributo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem interpretado esse tipo de regra teleologicamente, de maneira a garantir os fins por ela buscados.

6.8.1. Imunidade do art. 195, II, da CR

As aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência do art. 201 da CR são objeto de imunidade objetiva que as põe a salvo da tributação por contribuições de seguridade social. Essa imunidade foi introduzida pela EC 20/98, que alterou a redação do art. 195, II, da CR.

Decorre dessa regra que nenhuma contribuição para a seguridade social poderá incidir sobre as aposentadorias concedidas pelo regime geral de previdência.

Essa limitação do poder de tributar não tem gerado maiores dúvidas, o que dispensa maiores digressões a seu respeito, especialmente porque esse trabalho não se comprometeu a tratar das contribuições cobradas dos servidores públicos, caso em que poderia ser necessário tecer considerações sobre a contribuição dos inativos, introduzida pela EC 41/03.

6.8.2. Imunidade do art. 195, § 7º, da CR



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

No art. 195, § 7º, da CR, encontra-se imunidade subjetiva, como classifica a doutrina tradicional¹⁸³, conferida às entidades beneficentes de assistência social em relação às contribuições para a seguridade social.

A parte final dessa regra aponta para uma restrição legal de sua abrangência, afirmando que serão imunes as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências definidas em lei. Trata-se, na classificação de JOSÉ AFONSO DA SILVA¹⁸⁴, de norma constitucional de eficácia contida, assim consideradas aquelas que poderão ser restringidas por legislação futura, mas que, enquanto a restrição legal não vier, possuirão eficácia plena.

Também importa dizer que a submissão das contribuições sociais às normas gerais de direito tributário, prevista no art. 149 da Constituição, implica que, sendo imunidade um tipo de limitação ao poder de tributar, essa imunidade deverá ser regulada por lei complementar, como determina o art. 146, II, da CR, o que também é defendido por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁸⁵.

Em razão disso, discute-se no Judiciário se as exigências adicionais que estavam previstas no art. 55 da L. 8.212/91, lei ordinária, seriam formalmente inconstitucionais, devendo ser mantidas mantendo-se apenas aquelas que repitam o art. 14 do CTN, lei complementar que regulou a matéria.

Essa matéria teve repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 566.622-1/RS e aguarda julgamento pelo Pleno do STF. O mencionado art. 55 da L. 8.212/91 foi, contudo, revogado pela L. 12.101/09, que a

¹⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 706.

¹⁸⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 104.

¹⁸⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 151.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

exemplo do art. 55 que revogou traz outras limitações ao reconhecimento da imunidade, além daquelas previstas no CTN.

Após o pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal, o entendimento formulado em face do art. 55 da L. 8.212/91 acerca de sua inconstitucionalidade formal aplicar-se-á também às limitações adicionais trazidas pela L. 12.101/09.

Para IVES GANDRA MARTINS DA SILVA, há necessidade de lei complementar, o que verifica no seguinte texto:

Sempre defendi que a lei tem que ser complementar. Admitir que uma lei ordinária possa definir imunidade de tributos, seria transferir para cada Poder tributante, ou seja, às 5.500 entidades federativas, do Brasil o direito de ter o “seu” conceito explicitador de imunidade.¹⁸⁶

Sobre o tema, há precedente do STF¹⁸⁷ no sentido de que os limites da imunidade devam ser objeto de lei complementar, mas ressaltou a constituição e funcionamento das entidades beneficentes, que poderá ser regulada por lei ordinária.

Discute-se também o alcance da expressão entidade beneficente de assistência social.

Sobre o tema concordamos com LEANDRO PAULSEN quando ele afirma que a imunidade alcança as entidades que prestam atendimento às pessoas carentes, sem finalidade de lucro, dispensando-se, contudo:

¹⁸⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições para a Seguridade Social**. Coêlho, Sacha Calmon. *A imunidade do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 495.

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 428.815, da Primeira Turma. Agravante: Sociedade das Irmãs Adoradoras do Sangue de Cristo. Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, em 7 de junho de 2005. **Diário da Justiça**, Seção 1, 24/06/2005. p. 40.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

[...] que se trate de entidade filantrópica, assim entendida aquela que só presta serviços a pessoas carentes e que se mantém exclusivamente de doações. O conceito de entidade beneficente é mais amplo que o de entidade filantrópica, não podendo ser restringido pelo legislador ordinário.¹⁸⁸

Esse foi também o entendimento do STF no julgamento da medida cautelar na ADI 2.028-5/DF, em que se deferiu a liminar para suspender a eficácia de dispositivos da L. 9.732/98 (arts. 3º a 5º) e do art. 55, III, da L. 8.212/91, entre outras coisas, com fundamento na relevância do argumento de que a lei não poderia restringir o conceito de entidade beneficente de assistência social.

A Constituição Federal estabelece, em seu art. 203, que a assistência social é a prestação gratuita aos necessitados de serviços com os seguintes objetivos:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

¹⁸⁸ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 144.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Além disso, o conceito de assistência social deve também ser inspirado pelos direitos sociais garantidos pelo art. 6º da CR, que abrangem, além dos expressamente mencionados no art. 203 da CR, a educação, a saúde, o lazer e a segurança.

O conceito formulado por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA é acertado:

Temos, pois, que é entidade beneficente de assistência social, para os fins do predito art. 195, § 7º, da CF, aquela que, sem “espírito de ganho” (isto é, “caritatividade”), auxilia o Estado no atingimento de pelo menos um dos objetivos apontados no art. 203 do mesmo Diploma Magno. Há, pois, uma noção constitucional de *entidade beneficente de assistência social*: é a que, sem *animus lucrandi*, atende a uma ou mais necessidades do ser humano (saúde, educação, reabilitação física etc.), arroladas especialmente – mas não de modo taxativo – no art. 203 da CF.¹⁸⁹

Outro ponto importante diz respeito à finalidade lucrativa. Ninguém duvida que para ter direito à imunidade a entidade não deve perseguir o lucro, mas não se pode confundir lucro, que pode ser distribuído aos integrantes, com resultado financeiro positivo a ser empregado nos fins beneficentes da entidade, como bem destacou JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, que a isso acrescenta que:

Também a aplicação dos recursos deve sempre manter relação com as finalidades beneficentes, embora nem sempre ocorra de forma direta, como é o caso da aquisição de remédios, alimentos, etc. Realmente, por vezes é conveniente utilizar os resultados de forma imediata, momentaneamente mais interessante para a preservação de seus patrimônios, como é o caso de aplicações no sistema financeiro, aquisição de imóveis, protegendo-se da desvalorização da moeda e permitindo, no futuro, o atendimento direto às finalidades assistenciais.¹⁹⁰

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. rev. ampl. e autil. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 831.

¹⁹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 333.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Trata-se, portanto, de importante limitação ao poder de tributar, cujo objetivo é, a meu ver, propiciar o alcance dos objetivos da seguridade social, contando o Estado com a colaboração da sociedade civil.

6.8.3. Imunidade do art. 149, § 2º, da CR

O mencionado artigo confere imunidade objetiva às receitas decorrentes de exportação em face das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Em primeiro lugar, extrai-se da regra do art. 149 que a imunidade não se aplica às contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Apesar de receita e lucro não se confundirem, concordo com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, para quem:

[...] seja porque *lucro* é forma qualificada de *receita*, seja porque regras imunizantes comportam *interpretação extensiva*, seja, finalmente, porque esta é a *ratio* – reconhecida pelo próprio Executivo Federal – da Emenda Constitucional 33/2001, temos por incontroverso que o lucro decorrente das operações de exportação tornou-se imune à CSLL após 11 de dezembro de 2001 (data em que entrou em vigor a nova redação do art. 149 da CF).¹⁹¹

¹⁹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. rev. ampl. e autal. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 620.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

É que sendo lucro menos que receita, ou seja, a receita menos as deduções das despesas necessárias à sua realização, a interpretação teleológica da imunidade deveria ser aquela que estendesse ao lucro a imunidade expressamente conferida às receitas das operações de exportação.

Contudo, diante da realidade atual é necessário destacar que vem prevalecendo o entendimento de que a imunidade objetiva está restrita à base econômica receita, como defende LEANDRO PAULSEN¹⁹² e decidiu o STF, que declarou ser essa imunidade inaplicável ao lucro¹⁹³.

Entendo, contudo, que no mínimo essa imunidade deva ser estendida ao faturamento, já que tais bases foram equiparadas pelo art. 195, I, *b*, da Constituição Federal e, como já demonstrei, pelo Supremo Tribunal federal, que equiparou, no julgamento da ADI 1.103-1/DF os conceitos de receita bruta e faturamento, de tal modo que, a meu ver, a imunidade do art. 149, § 2º, da CR deve alcançar também o faturamento decorrente das operações de exportação.

¹⁹² PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 147.

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 564.413, do Tribunal Pleno. Recorrente: Incasa S/A. Recorrida: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, em 12 de agosto de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 06/12/2010. p. 137.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7. AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO. ASPECTOS RELEVANTES

A norma básica de competência para instituir as contribuições de seguridade social, espécie do gênero contribuição social - previstas no art. 195 da Constituição Federal - encontra-se no art. 149 da Constituição.

Como procurei demonstrar ao longo desse trabalho, o mencionado art. 149 confere competência exclusiva à União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Além disso, importa dizer quanto ao mencionado art. 149 que as alterações nele promovidas pelas emendas constitucionais 33/2001 e 42/2003 impuseram limites no tocante às alíquotas e bases de cálculo possíveis de serem adotadas pelas leis que instituíam contribuições para a seguridade social, o que também será tratado nesse capítulo.

O art. 195 da Constituição, em linhas gerais, além de designar a finalidade específica que justifica as contribuições de seguridade social, estabelece ou ao menos indica as materialidades possíveis de serem alcançadas pela lei que as instituir, entre outros pontos importantes, dos quais trataremos nos subtítulo correspondente a cada uma delas.

Por fim, haja vista serem as contribuições espécies do gênero tributo, são, como visto em capítulo anterior, a elas aplicáveis as regras gerais de direito tributário que se aplicam a todos os tributos, além daquelas que se voltam, na constituição, especificamente às contribuições.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7.1. AS CONTRIBUIÇÕES DO EMPREGADOR, EMPRESA OU ENTIDADE A ELA EQUIPARADA

Também conhecidas como contribuições previdenciárias, as contribuições para a seguridade social do art. 195, I, *a*, da CR são devidas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada e podem incidir sobre (i) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física que lhe preste serviços; (ii) receita ou faturamento; e (iii) o lucro.

A redação original da Constituição falava apenas em empregador, o que deu ensejo a debates judiciais acerca, por exemplo, da ilegitimidade da cobrança dessas contribuições de pessoas jurídicas que não possuam empregados.

Como a Constituição menciona os sujeitos passivos dessas contribuições - empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, faz-se necessário defini-los antes de analisar os demais aspectos relevantes de cada uma delas.

7.1.1. Sujeito passivo

Sujeito passivo, segundo GERALDO ATALIBA¹⁹⁴, é o devedor da obrigação tributária, a pessoa obrigada a, em detrimento do próprio patrimônio, cumprir a obrigação tributária de transferir quantia em dinheiro aos cofres públicos, denominado contribuinte.

¹⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 86.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Por estarem sujeitas às normas gerais de direito tributário, a eleição do contribuinte por lei ordinária deverá observar o disposto no art. 121, I, do CTN, segundo o qual contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. No caso, a remuneração do serviço prestado por pessoa física.

O art. 128 do CTN permite ainda que a lei atribua a responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro que não se revista das características de contribuinte, mas que esteja vinculada ao fato gerador da obrigação tributária que lhe será exigida.

Para HAMILTON DIAS DE SOUSA:

Com efeito, se as contribuições estão sujeitas às normas gerais de direito tributário (art. 146, III, c/c o art. 149 da Constituição) e estas são veiculadas pelo Código Tributário Nacional, conforme entendimento pacífico, o contribuinte só pode ser aquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, I). Ora, a situação que constitui o fato gerador da contribuição é caracterizada, concomitantemente, pela atividade estatal numa determinada área e pela realização do fato de exteriorização previsto na norma tributária, como demonstrado no item 4.1.2 deste trabalho.¹⁹⁵

Por se tratar de contribuição social, exige-se não só vinculação do sujeito passivo com o fato gerador da obrigação tributária, mas, sob pena de violação do princípio do benefício, que da atividade estatal que justifica o tributo – seguridade social – decorra um benefício ainda que indireto para o contribuinte, como também adverte ESTEVÃO HORVATH¹⁹⁶ ao tratar das contribuições de intervenção no domínio econômico, mas cujas conclusões se aplicam às contribuições objeto deste trabalho.

¹⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de direito tributário**. Souza, Hamilton Dias de. *Contribuições especiais*. São Paulo: Saraiva, 9. ed., rev. e ampl., 2006, p. 654.

¹⁹⁶ HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 80.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Assim como JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁹⁷, entendo que o conceito de empregador, que não está expresso na Constituição, é aquele trazido pelo art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, já conhecido e adotado à época em que promulgada e, portanto, adotado pela Constituição.

De acordo com o art. 2º da CLT empregador é “a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço”.

Após a EC 20/98 a Constituição passou a prever que, além dos empregadores, poderão ser sujeitos passivos das contribuições do art. 195, I, as empresas e entidades a ela equiparadas. Essa emenda foi uma resposta legislativa à declaração de inconstitucionalidade das contribuições das empresas incidentes sobre a remuneração dos administradores e autônomos que lhes prestavam serviços (art. 3º, I, L. 7.787/89), declarada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 166.722/RS.

Numa primeira análise pode parecer inútil dizer que a empresa poderá ser indicada pela lei ordinária como sujeito passivo da obrigação tributária de pagar as contribuições do art. 195, I, da CR, mas não é. É que há empresas que não mantêm empregados, mas contratam serviços prestados por pessoas físicas ou mantêm número pequeno ou insignificante de empregados, o que torna essa previsão útil.

Além da folha de salários, o faturamento e o lucro também são hipóteses de incidência possíveis para essas contribuições, podendo ocorrer que empresas que não possuam empregados ou os possuam em número insignificante sejam chamadas para contribuir com base na receita, faturamento ou lucro de suas atividades.

A razão das empresas serem chamadas a contribuir não só com base nos salários pagos – diversificação da base de custeio da seguridade – fica bastante clara no

¹⁹⁷ ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições sociais: questões polêmicas**. Melo, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 54.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

seguinte trecho, extraído do já mencionado “Estudos para a Reforma Tributária – TDI 104”, concluído pelo IPEA em fevereiro de 1987:

A proposta de diversificação das fontes de financiamento da Previdência Social baseia-se em adotar o princípio de múltipla incidência no cálculo da contribuição das empresas para a receita previdenciária. Esta passará a ser calculada aplicando-se uma alíquota reduzida sobre a folha de salários e uma nova alíquota a ser definida sobre o resultado operacional das empresas. Cálculos preliminares sugerem que cada 5% de incidência sobre a massa salarial equivalem a uma alíquota de 3% sobre o lucro bruto, indicando que a diversificação da base pode trazer inúmeras vantagens do ponto de vista do objetivo de assegurar um melhor equilíbrio entre o tratamento dispensado aos rendimentos do trabalho e do capital do ponto de vista da repartição do ônus tributário brasileiro. A diversificação da base sustenta-se também no fato de que a folha de salários, enquanto fonte geradora de recursos, acarreta uma elevada sensibilidade da receita frente ao movimento cíclico da economia, reduzindo os níveis de arrecadação nos períodos de recessão, desemprego e contenção salarial. A redução do ônus incidente sobre a folha de salários, compensada pela incidência adicional sobre o lucro das empresas permitirá, na medida em que os setores reajam de forma diferenciada aos ciclos econômicos, a compensação de perdas e ganhos no curto prazo, bem como perspectivas mais favoráveis de evolução da receita previdenciária no longo prazo. Esta proposta trará, ainda, uma maior equidade na distribuição da carga previdenciária entre empresas com impactos positivos sobre os setores intensivos de mão-de-obra.¹⁹⁸

No caso de empresas que possuam poucos empregados, a folha de salários, por óbvio, será reduzida e, conseqüentemente, elas pagarão menos contribuições que as empresas que empreguem grande número de pessoas.

Em que pese pagarem proporcionalmente o mesmo que empresas que mantenham grande número de empregados, a seguridade social abrange, além da previdência, a saúde e a assistência social, de modo que feriria a igualdade sob a ótica do

¹⁹⁸ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Estudos para a Reforma Tributária. TDI 104. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_104.pdf>. Acesso em: 13 de fevereiro de 2013, pp. 23/24.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

benefício, por exemplo, exigir mais de quem emprega mais e nada da empresa que não possua empregados, para custear, por exemplo, a assistência social.

As empresas que não possuem empregados serão chamadas a contribuir para a seguridade por contribuição incidente sobre a receita, faturamento ou lucro. Essa interpretação se harmoniza com o art. 167, XI, da CR, segundo o qual as contribuições sobre a folha de salários (art. 195, I, *a*, da CR) e as pagas pelos empregados (art. 195, II, da CR) somente financiarão a previdência social, estando vedada sua utilização na saúde ou na assistência social, enquanto as demais poderão financiar quaisquer das três áreas de atuação da União na seguridade social.

Antes da EC 20/98, o Supremo Tribunal Federal¹⁹⁹ já vinha entendendo que a solidariedade enunciada no art. 195 da Constituição tornava sujeito passivo possível o empregador em potencial, com o que não concordo, pois o sentido possível²⁰⁰ de empregador não pode abarcar o seu oposto, ou seja, aquele que não mantém empregados.

Além disso, como visto no capítulo que tratou da igualdade nas contribuições para a seguridade social, a igualdade no benefício deve nortear a escolha do sujeito passivo possível, ou seja, do grupo ou dos grupos que custearão a seguridade social, sem, contudo, disso extrair que pudesse o legislador ordinário ou o Supremo esticar o conceito de empregador para nesse conceito incluir o seu oposto, ou seja, a pessoa que não mantém empregados.

Se pela ótica do benefício andou mal o constituinte originário ao eger apenas o empregador e não todas as pessoas que remuneram trabalho, isso não significa

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 249.841, da Segunda Turma. Agravante: Reifec Empreendimentos Imobiliários LTDA. Agravada: União Federal. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, em 28 de março de 2006. **Diário da Justiça**, Seção 1, 05/05/2006. p. 457.

²⁰⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, pp. 519-520.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

dizer que cabe ao intérprete corrigir o erro com outro maior, o de autorizar tributo sem previsão constitucional.

Essa questão foi, todavia, superada pela Emenda Constitucional 20/98.

Apesar de não conceituar empresa, o art. 966 do Código Civil conceitua empresário como aquele que exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços e, seu parágrafo único, exclui desse conceito o exercício de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Se o Código Civil não conceitua empresa, o art. 15 da L. 8.212/91 o faz nos seguintes termos:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Diante do referido art. 15 e após a EC 20/98, portanto, não me parece haver mais dúvida de que empresas sem empregados possam ser chamadas, como de fato são, a contribuir para a seguridade social.

São, portanto, contribuintes possíveis das contribuições do art. 195, I, da CR, os empregadores, as empresas e entidades a ela equiparadas que remunerem trabalho de pessoa física.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7.1.2. Sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho

A redação original do art. 195, I, da CR elegia como base de cálculo da contribuição de seguridade social dos empregadores a folha de salários. Não havia até então menção aos demais rendimentos do trabalho, o que gerou questionamentos quando a União, por meio da L. 7.787/89, quis alcançar também os valores pagos pelas empresas a trabalhadores avulsos, autônomos e administradores.

O Supremo Tribunal Federal declarou nos autos do RE 166.772/RS a inconstitucionalidade da expressão “avulsos, autônomos e administradores”, contida no inciso I do art. 3º da L. 7.787/89, pois a remuneração a eles paga não poderia ser entendida como folha de salários, como previsto na Constituição.

Por sua função didática, transcreve-se parte da emenda do referido julgado:

[...] CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

[...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. **Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários.** Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos.²⁰¹ [destacamos]

Em resposta a essa e outras questões a EC 20/98 alterou substancialmente o art. 195 da CR, cujo inciso I passou a prever que a contribuição de seguridade passaria a ser devida por empregador, empresa e entidade a ela equiparada, enquanto sua letra *a* passou a autorizar as seguintes bases econômicas para a contribuição sobre a folha de salários: *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.*

Em que pese desnecessária, a parte final da mencionada letra *a* deixa clara a intenção do *caput* do art. 195, que as empresas e pessoas a ela equiparadas deverão contribuir sobre os valores que pagarem às pessoas físicas para retribuir-lhes o trabalho. Essa a base econômica autorizada.

A contrario sensu, estão excluídos da base de cálculo da referida contribuição os valores pagos à pessoa física pelas empresas e pessoas a ela equiparadas que não se destinem a retribuir trabalho, como, por exemplo, o reembolso dos materiais empregados na prestação pura de serviços ou as indenizações que a Consolidação das Leis do Trabalho manda pagar aos empregados em determinadas circunstâncias (ex.: aviso-prévio indenizado).

O § 9º do art. 28 da L. 8.212/91, apesar de usar a palavra exclusivamente em sua redação, traz uma gama de exemplos de pagamentos excluídos da incidência dessa contribuição, por não terem como causa a retribuição de trabalho. Não entendo que o sistema esteja fechado para outras “exclusões”, haja vista que ser um *rendimento do trabalho* é requisito eleito pela própria Constituição para que um pagamento feito à pessoa

²⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 166.772, do Tribunal Pleno. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. e outros. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, 12 de maio de 1994. **Diário da Justiça**, Seção 1, 16/12/1994. p. 666.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

física possa integrar a base de cálculo dessa contribuição, o que não poderia ser modificado ou limitado por lei, por se tratar do campo de incidência do tributo, definido pela constituição.

Um exemplo disso são os pagamentos feitos a título de aviso-prévio indenizado e a parte não trabalhada do aviso-prévio cumprido, como será demonstrado.

O aviso prévio decorre de lei no caso da dispensa sem justa causa e pode ser cumprido pelo empregado ou dispensado pelo empregador, caso em que o empregado será indenizado pelo valor corresponde a uma remuneração mensal, conforme prevê previsto no art. 487, § 1º da CLT.

A Lei nº 8.212/91, ao tratar da base de cálculo da referida contribuição, em seu art. 28, dela excluía expressamente o aviso prévio, conforme a redação original da letra *e* do § 9º do art. 28 da L. 8.212/91. Posteriormente, a L. 9.528/97 alterou a L. nº 8.212/91 e, entre outras coisas, revogou a previsão expressa de que os valores pagos a título de aviso-prévio indenizado estariam excluídos da base de cálculo da contribuição.

A falta de previsão expressa não alterou a situação jurídica anterior, pois a base de cálculo da contribuição são as remunerações pagas a pessoas físicas para retribuir-lhes o trabalho, o que não é o caso do aviso-prévio indenizado, que, como o próprio nome denuncia, é um tipo de indenização prefixada em lei.

A União, contudo, passou a entender que o aviso prévio indenizado não faria mais parte da lista de verbas excluídas da base de cálculo das contribuições do art. 195, I, *a*, da CR, mas não logrou êxito, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento sobre a não incidência nesse caso:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. VERBETE N. 83 DA SÚMULA DO STJ.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

- Conforme jurisprudência assente nesta Corte, o aviso prévio indenizado possui natureza indenizatória, não incidindo sobre ele contribuição previdenciária.
Agravo regimental improvido.²⁰²

Penso que o mesmo raciocínio se aplica à parte não trabalhada do aviso-prévio cumprido e qualquer pagamento feito à pessoa física que não constitua rendimento do trabalho.

Por força da legislação do trabalho, o empregado demitido desmotivadamente ficará dispensado de comparecer ao trabalho durante o cumprimento do aviso prévio por duas horas diárias ou sete dias consecutivos, sem qualquer redução em sua remuneração.

O pagamento correspondente a esse período de afastamento não se encaixa, evidentemente, no conceito de rendimento do trabalho, mas em indenização ao empregado em razão dos danos advindos da dispensa desmotivada.

Assim como no aviso-prévio indenizado, e pelos mesmos fundamentos, o pagamento correspondente ao período de afastamento não pode compor a base de cálculo da contribuição para a seguridade social da letra *a*.

Reforça o entendimento acima o fato de que o STJ acaba de julgar do REsp 1.322.945/DF, mediante o qual reconheceu que as férias e o salário-maternidade não se destinam a remunerar trabalho, razão pela qual afastou a contribuição das empresas sobre essas verbas. Por sua importância e novidade, transcreve-se parcialmente a ementa do mencionado precedente:

²⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.220.119/RS, da Segunda Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Estação Rodoviária de Uruguaiana LTDA. Relator: Min. Cesar Asfor Rocha. Brasília, 22 de novembro de 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, 29/11/2011.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS.

[...]

2. O salário-maternidade é um pagamento realizado no período em que a segurada encontra-se afastada do trabalho para a fruição de licença maternidade, possuindo clara natureza de benefício, a cargo e ônus da Previdência Social (arts. 71 e 72 da Lei 8.213/91), não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o art. 22 da Lei 8.212/91.

[...]

5. O Pretório Excelso, quando do julgamento do AgRg no AI 727.958/MG, de relatoria do eminente Ministro EROS GRAU, DJe 27.02.2009, firmou o entendimento de que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória. O terço constitucional constitui verba acessória à remuneração de férias e também não se questiona que a prestação acessória segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada.

6. O preceito normativo não pode transmutar a natureza jurídica de uma verba. Tanto no salário-maternidade quanto nas férias usufruídas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo Trabalhador, razão pela qual, não há como entender que o pagamento de tais parcelas possuem caráter retributivo. Consequentemente, também não é devida a Contribuição Previdenciária sobre férias usufruídas.

7. Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a perspectiva da sua retribuição futura em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO); dest'arte, não há de incidir a Contribuição Previdenciária sobre tais verbas.

[...]

9. Recurso Especial provido para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade e as férias usufruídas.²⁰³

²⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1.322.945/DF, da Primeira Seção. Recorrente: Globex Utilidades SA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Brasília, 27 de fevereiro de 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, 08/03/2013.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Outro ponto importante é o fato de que a norma constitucional deixa claro que as contribuições incidentes sobre a remuneração do trabalho incidem sobre os pagamentos feitos pelos contribuintes a pessoas físicas (art. 195, I, *a*, da CR), o que é o mesmo que dizer que o pagamento feito à pessoa jurídica está fora do campo de incidência dessa contribuição.

Apesar de parecer óbvia, a questão está em discussão nos autos da ADI 2.594/DF e teve repercussão geral reconhecida nos autos do RE 595.838/SP, em função de que a L. 9.876/99 acrescentou ao art. 22 da L. 8.212/91 o inciso IV, cujo objetivo é fazer incidir a contribuição do art. 195, I, *a*, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho.

É essa a regra que será analisada:

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

[...]

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).

De acordo com LEANDRO PAULSEN²⁰⁴, com quem concordo, a Constituição não autorizou essa base de incidência. Uma análise da materialidade prevista no art. 195, I, *a*, evidencia duas inconstitucionalidades. A primeira diz respeito à remuneração em si, porque a Constituição autorizou a incidência apenas sobre a remuneração devida à pessoa física. A segunda inconstitucionalidade está na base de

²⁰⁴ PAULSEN, L. VELLOSO, A. P. **Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 114.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

cálculo, pois essa contribuição incidirá sobre o valor da fatura ou nota fiscal de serviços (faturamento), que é coisa distinta de rendimento do trabalho. Quando autorizou, na letra *b*, alcançar o faturamento, se referiu ao faturamento do contribuinte e não ao faturamento de terceiro que lhe preste serviço, no caso, de cooperativas.

Nesse sentido, FLÁVIO COUTO BERNARDES, destaca que:

[...] irrefutável que a base de cálculo não corresponde à mensuração econômica do fato gerador que supostamente justificou a criação desta nova contribuição através de edição de lei ordinária – a remuneração. Este fato resta ainda mais evidente nos tributos cuja hipótese de incidência independe de atividade estatal, como no caso em comento, que deveria refletir a contratação de trabalho, já que baseada no art. 195, I, da Carta Magna.²⁰⁵

Para WERTHER BOTELHO SPAGNOL²⁰⁶ as contribuições do art. 22, II, da L. 8.212/91 são inconstitucionais, porque o art. 195 da CR vedaria a dupla incidência sobre a mesma base (remuneração) e porque os direitos à saúde, assistência e previdência social somente admitem a instituição de contribuições sociais do art. 195, nos limites nele previstos.

Trata-se das contribuições destinadas a custear a aposentadoria especial, direito incluído nas atividades de previdência social, cujas receitas das contribuições dos arts. 195, I, *a*; e II devem financiar em caráter exclusivo, como prevê o art. 167, XI, da CR. Para facilitar a abordagem do tema, transcrevo o inciso II do art. 22 da L. 8.212/91:

²⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. Bernardes, Flávio Couto. *A participação das sociedades cooperativas no custeio da seguridade social – aspectos tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 363.

²⁰⁶ SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 92.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

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.

Não vislumbro inconstitucionalidade na dita dupla incidência. Tenho que as contribuições do art. 22, II são adicionais da contribuição do inciso I, ambas incidindo sobre a base econômica autorizada pelo art. 195, I, *a*, da CR. A contribuição do art. 195, I, *a*, da CR será, na forma do art. 22 da L. 8.212/91 de 21, 22 ou 23% sobre a remuneração paga a pessoas físicas, empregados ou trabalhadores avulsos, pelo contribuinte.

O tratamento diferenciado está fundado em despesa especial gerada pelo contribuinte, pois a atividade econômica por ele exercida submete o trabalhador a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, o que termina por reduzir o tempo de trabalho mínimo exigido para aposentadoria (art. 57 da L. 8.213/91) e o tempo de contribuição do empregado, gerando despesa especial para a previdência.

Como já demonstrado, a igualdade aplicável às contribuições para a seguridade social, permite a diferenciação em casos como esse.

Além disso, o STF²⁰⁷ já firmou entendimento pela constitucionalidade do art. 22, II, da L. 8.212/91.

²⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 343.446, do Tribunal Pleno. Recorrente: Moretti Automóveis LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, em 20 de março de 2003. **Diário da Justiça**, 04/04/2003. p. 1388.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7.1.3. Sobre a receita ou faturamento

A inclusão do termo receita, ao lado de faturamento, decorre também de uma declaração de inconstitucionalidade. É que a redação original do art. 195, I, da CR mencionava apenas faturamento, lucro e folha de salários, não havendo qualquer menção à receita. Diante disso, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da L. 9.718/98, que equiparava faturamento, base de cálculo prevista na redação original do art. 195, I, da CR, à totalidade da receita auferida pelo contribuinte, o que terminou por ultrapassar os limites materiais até então impostos pelo art. 195, I, da CR.

GERALDO ATALIBA deu importante lição acerca do conceito de receita:

Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe.²⁰⁸

Vê-se, portanto, que receita é mais que faturamento.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, sobre a diferença entre faturamento e receita:

2.5 - Faturamento e receita são pois conceitos inconfundíveis. O faturamento é um mero instrumento *formal* de segurança nas relações jurídico-mercantis (atesta uma compra e venda ou serviço prestado). Mas a receita (totalidade dos ingressos) pode decorrer de operações não

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. *ISS - base impositiva. Estudos e pareceres de direito tributário*. 1. vol. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 81.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

faturáveis pela empresa, como visto acima. Trata-se pois da relação de implicação dogmática entre o gênero (todas as receitas da empresa) e a espécie (o faturamento). Faturáveis são apenas os ingressos vinculados a compra e venda mercantil e serviços prestados pela empresa.²⁰⁹

Ao julgar a constitucionalidade do art. 28 da L. 7.738/89, que tratou da contribuição para o Finsocial, o STF²¹⁰ deu interpretação conforme à Constituição para, compatibilizando a norma com a redação original do art. 195, I, da CR, que, como dito, aludia apenas a faturamento, determinar que a expressão “receita bruta” dele constante fosse interpretada como aquela decorrente da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Decidiu, portanto, o STF que o conceito de faturamento trazido pela Constituição se traduz na receita da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

LEANDRO PAULSEN²¹¹ diferencia os conceitos de faturamento e receita bruta, mas o faz deixando claro que essa discussão perdeu utilidade após a EC 20/98, que ampliou a base econômica da contribuição do art. 195, I, *b*, da CR, passando a admitir que seja alcançada também a receita, além do faturamento.

Ressalte-se, no entanto, que o conceito de receita, embora mais amplo que o de faturamento, não é ilimitado.

²⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. *As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a Jurisprudência do STF*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 118, p. 80, jul/2005.

²¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 150.755, do Tribunal Pleno. Recorrente: União Federal. Recorrido: Nordeste Segurança de Valores LTDA. Relator: Min. Carlos Velloso. Relator p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, em 18 de novembro de 1992. **Diário da Justiça**, 20/08/1993. p. 485.

²¹¹ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 103.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Citando JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, conceitua receita como:

[...] ingresso de recursos financeiros no patrimônio de pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.²¹²

Não se considera receita, portanto, segundo lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, os ressarcimentos, os ingressos decorrentes da repetição do indébito tributário, descontos recebidos ou mercadorias recebidas a título de bonificação, as doações, patrocínios, o resultado positivo decorrente do perdão de dívidas ou de permuta, em síntese, o conceito é limitado e não compreende toda e qualquer entrada de dinheiro, como já advertia GERALDO ATALIBA, estando dele excluído, por exemplo, as indenizações. E exemplifica, citando AIRES BARRETO, que não devam constituir receitas:

[...] nas atividades comissionadas – como as de agenciamento, a de corretagem, a de despachantes e as de administração de bens, negócios ou interesses – o recebimento de valores (a título de alugueres, venda de mercadorias, etc.) e os pagamentos de despesas (a título de impostos, compras e outras obrigações) constituem atos materiais cuja prática é ínsita à própria razão de ser da atividade.²¹³

²¹² MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. MP/APET, 2005, p. 124.

²¹³ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 210.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Sobre o tema discutiu-se também, antes das alterações promovidas pela EC 20/98, se as operações com imóveis estariam incluídas no conceito de faturamento. Sendo faturamento o produto da venda de mercadorias e serviços, os questionamentos se debruçaram sobre as operações com imóveis para apurar se bem imóvel poderia ser considerado mercadoria.

Sobre o conceito de mercadoria, autores como HUGO DE BRITO MACHADO discordam que imóveis possam ser considerados mercadorias, como se vê do seguinte excerto:

Nem se diga que para fins tributários os imóveis devem ser tidos como mercadorias, pois a distinção entre aqueles e estas é muito clara no sistema tributário. Sobre a circulação de mercadorias incide o ICMS. Já sobre as transferências de imóveis incidem impostos específicos, de competência dos Estados, se a transferência resultar de doação ou herança, e de competência dos Municípios, se a transferência resultar de ato oneroso entre vivos, como se verifica dos arts. 155, inciso I, alínea *a*, e 156, inciso II, da vigente Constituição Federal.²¹⁴

E arremata dizendo, contudo, que o faturamento decorrente da atividade de incorporação de imóveis pode ser alcançado pela contribuição do art. 195, I, *b*, da CR, haja vista ser *prestação de serviços* expressão ampla que não encontra limites nos serviços relacionados pela LCP 116/03. Por fim, afirma que no caso de locação de imóveis próprios, o ingresso decorrente não se caracterizaria como prestação de serviços ou venda de mercadorias, pelo que ficaria afastada a cobrança da contribuição incidente sobre o faturamento nesse caso.

A questão foi decidida no âmbito do STJ pela possibilidade de se considerar faturamento a receita advinda da venda, locação e administração de imóveis próprios e de terceiros, por considerar que o conceito de mercadoria do direito comercial não afasta a

²¹⁴ ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições sociais: questões polêmicas**. Machado, Hugo de Brito. *Cofins e operações com imóveis*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 38/39.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

tributação, assim como o conceito de faturamento abrange as operações com imóveis. Esse o precedente:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRAÇÃO DE "SHOPPING CENTER". INCIDÊNCIA DA COFINS. LEI 9.718/98. PRECEDENTES. DISSENSO PRETORIANO CARACTERIZADO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS.

1. Cuida-se de embargos de divergência propostos pela Fazenda Nacional com o objetivo de desconstituir acórdão que, em síntese, reconheceu não incidente a COFINS sobre as receitas provenientes de atividade de administração de "shopping center".

2. Ao que se verifica, realmente está caracterizado o apontado dissenso pretoriano, porquanto o acórdão embargado, ao afastar a incidência da COFINS sobre a receita proveniente da administração de shopping center, em particular de aluguel fixo e aluguel percentual, confrontou o entendimento que esta Corte Superior aplica ao tema.

Precedentes: Eresp 727.245/PE, DJ 06/08/2007, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; Eresp 662.978/PE, DJ 05/03/2007, de minha relatoria.

3. Embargos de divergência conhecidos e providos para o fim de reconhecer legal a incidência de COFINS sobre a receita proveniente da administração de shopping center, inclusive na modalidade de aluguel fixo ou percentual.²¹⁵

A questão se encontra inclusive sumulada no âmbito do STJ, que editou a Súmula 423, cuja redação é a seguinte: *A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.*

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n.º 712.080/PR, da Primeira Seção. Embargante: Fazenda Nacional. Embargada: Administração e Participações Tacla LTDA. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 28 de maio de 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, 16/06/2008.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, tem entendido que essa matéria poderia ensejar violação apenas reflexa à Constituição²¹⁶, pelo que não tem conhecido dos recursos acerca do tema, deixando prevalecer o entendimento do STJ.

Em conclusão, em que pese não nos parecer o melhor entendimento, a jurisprudência tem sido bastante permissiva sobre o que se considera faturamento ou receita para fins de incidência de contribuições para a seguridade social.

Por fim, o conceito de serviços, igualmente importante para a obrigação tributária de pagar contribuições sobre a receita e o faturamento, não se restringe aos serviços previstos na LPC 116/03, mas está limitado à receita decorrente da prestação onerosa de serviços.

Recentemente, a Medida Provisória 609/2013 reduziu a zero as alíquotas da COFINS e da COFINS-importação, incidentes sobre a receita da venda e do valor aduaneiro de produtos que compõe a cesta básica.

Pensamos ser importante mencionar essa medida provisória, pois, na forma em defendi no capítulo que tratou da igualdade nas contribuições para a seguridade social, trata-se de norma que empregou o princípio da capacidade contributiva como limite à tributação, resultando em desoneração de produtos de primeira necessidade, que integram o mínimo existencial protegido pela capacidade contributiva como limite à tributação.

Sob o ponto de vista do princípio do benefício aplicado às contribuições para a seguridade social, a desoneração não chega violar a igualdade exigida entre os contribuintes (equidade no custeio), uma vez que, como dito, a oneração de produtos da cesta básica atenta contra os próprios fins da seguridade social, especialmente a existência digna dos cidadãos.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 308.907, da Primeira Turma. Agravante: Ronner Administração e Participações LTDA. Agravada: União. Relatora: Min. Ellen Gracie. Brasília, em 23 de abril de 2002. **Diário da Justiça**, 24/05/2002. p. 933.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7.1.4. Sobre o lucro

O lucro constitui a terceira e última base econômica cuja tributação é autorizada pelo art. 195, I, *c*, da Constituição.

A Constituição não conceitua lucro, o que remete o intérprete à legislação infraconstitucional, que conceituará lucro com certa liberdade, vedado, no entanto, por força do art. 110 do CTN, dar a lucro interpretação distinta daquela conformada pelo direito privado, como destaca JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²¹⁷.

Ao adotar conceito de lucro incompatível com o núcleo semântico da palavra lucro, a lei ordinária estará avançando sobre base econômica não autorizada pela Constituição, o que significa alcançar fatos que estão fora da competência tributária da União e, portanto, em inconstitucionalidade por afronta ao art. 195, § 4º, da CR.

Se o conceito de receita depende dos ingressos positivos resultantes da atividade empresarial, o conceito de lucro vai além e exige sejam também consideradas as despesas incorridas pela pessoa jurídica com o fim de obter receita, pois, ao menos do ponto de vista ontológico, somente haverá lucro se as receitas superarem as despesas da atividade empresarial.

O art. 2º da L. 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro, descreve sua base de cálculo como sendo “o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”. Nisso, diferencia-se da base econômica do imposto sobre a renda, conforme destaca LEANDRO PAULSEN:

²¹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 227.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A base de cálculo da CSLL é o chamado resultado ajustado, enquanto a do IRPJ é o lucro real, ambos obtidos a partir do lucro líquido, mas mediante adições, exclusões e compensações determinadas pela lei instituidora de cada tributo, conforme destacamos adiante na abordagem da contribuição sobre o lucro líquido.²¹⁸

É também nesse sentido a lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²¹⁹, para quem o lucro contábil, base econômica alcançada pela contribuição social sobre o lucro não coincide necessariamente com a do imposto sobre renda, pois esta última requer sejam feitas adições, exclusões, compensações, ou seja, outras operações que irão resultar na apuração da renda para fins do imposto.

Importa abordar o art. 3º da L. 7.689/88, que diferenciou, como dito no capítulo que tratou da igualdade aplicável às contribuições para a seguridade social, a contribuição social sobre o lucro com alíquotas distintas para seguradoras, empresas de capitalização e instituições financeiras, em contraposição às demais pessoas jurídicas, mas sem lançar mão da progressividade.

Em princípio não enxergo inconstitucionalidade material na referida norma, a não ser que demonstrado de forma concreta que a discriminação viola a igualdade, porque o empregador instituição bancária, por exemplo, não se relacionaria com a seguridade social de forma distinta das demais pessoas jurídicas, o que não posso presumir, nem me parece correto.

Contrapõem-se a essa visão a doutrina de RICARDO CONCEIÇÃO DE SOUZA, que embora remeta à redação original do § 9º do art. 195, afirma que:

²¹⁸ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 107.

²¹⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 230.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A atividade econômica isoladamente considerada não tem como gerar maior despesa, donde conclui-se que o contido no § 9º do art. 195 da Constituição precisa ser interpretado com essa ressalva, ou seja, de que se trata de uma expressão conjuntiva, sob pena de se discriminar indevidamente a própria atividade e não o efeito dela, hipótese em que estaria havendo manifesta violação ao art. 150, II, da Carta Magna.²²⁰

Ateve-se a mudança, no entanto, à regra constitucional do § 9º do art. 195 da CR, que permite diferenciar alíquotas e bases de cálculo em razão da atividade econômica, do que concluo que ela é legítima em face do direito positivo.

Será, por outro lado, inconstitucional, a lei ordinária que diferenciar entre pessoas jurídicas que, por exemplo, exerçam a mesma atividade, por violação ao § 9º do art. 195 da CR.

Ressalto, no entanto, que me parece aconselhável, para fins de preservar a igualdade e a segurança jurídica, que os critérios de diferenciação válidos a serem considerados pela legislação ordinária fossem objeto de lei específica que lhe traçasse os limites.

É que a redação lacônica do § 9º do art. 195 está, a meu ver, por demandar regulação por lei complementar a fim de limitar sua aplicação aos casos em que exista evidente motivo para discriminar entre sujeitos passivos, tanto sob a ótica do benefício, quando da capacidade contributiva compreendida como limite ao poder de tributar, sob pena de se propagarem inúmeras inconstitucionalidades ao longo do tempo, conforme a União decida avançar nas diferenciações permitidas pela Constituição por meio de leis ordinárias.

²²⁰ SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 122/123.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Apesar de ainda aguardar julgamento de recurso extraordinário pela sistemática da repercussão geral²²¹, o STF vinha decidindo que a cláusula “desvinculada da remuneração”²²² contida no art. 7º, XI, da CR, referente à participação dos empregados no lucro dependia de regulamentação para possibilitar o exercício desse direito. E digo isso porque penso que o mesmo raciocínio se aplica ao direito de diferenciar conferido à União pelo § 9º do art. 195, pois, não sendo ele ilimitado, norma geral tributária deveria estabelecer os limites em possa ser validamente exercido.

Por fim, se a Constituição exige em seu art. 146, III, *d*, lei complementar para definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno **porte**, quer me parecer também exigível, por analogia, e com ainda mais razão, que a diferenciação do § 9º do art. 195, que pode resultar em agravamento de tributo em razão do **porte** da empresa, também deva ser instituída ou, no mínimo, regulada por lei complementar.

²²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 569.441, do Plenário Virtual. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrida: Maiojama Participações LTDA. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, em 9 de dezembro de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, 28/03/2011. p. 275.

²²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 505.597, da Segunda Turma. Agravante: Braskem S.A.. Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, em 1 de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 18/12/2009. p. 1391.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

7.2. AS CONTRIBUIÇÕES DO TRABALHADOR E DOS DEMAIS SEGURADOS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

A redação original do art. 195, II, da Constituição previa a cobrança dessa contribuição apenas dos trabalhadores, tendo sido alterado pela EC 20/98, que ampliou a competência para atingir os demais segurados da previdência social e tornou imunes a essa contribuição as aposentadorias e pensões do regime geral de previdência (art. 201 da CR).

Enquanto vigente a redação original do art. 195, II, da CR, a União instituiu contribuição de seguridade social dos trabalhadores e a exigiu também do exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social (art. 13 da L. 9.506/97), classificando-o, ainda, com sua inclusão no art. 12, I, *h*, da L. 8.212/91 como segurado empregado, o que também fez surgir a obrigação de contribuir da União, Estado ou Município que o remunerasse.

A razão de ser dessa inclusão dos agentes políticos com segurados obrigatórios da Previdência se deu em razão da extinção pela mesma L. 9.506/97 do Instituto de Previdência dos Congressistas - IPC

Diante dessa regra, o STF²²³ entendeu que seria inconstitucional a exigência, tanto porque o exercente de mandato político seria agente político, que não mantém vínculo profissional, mas político, com o ente que o remunera, quanto porque o termo folha de salários da redação original do art. 195, I, da CR não autorizaria alcançar os subsídios dos agentes políticos, nova fonte de custeio que somente poderia ser instituída na forma do art. 195, § 4º, da Constituição.

²²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 351.717, do Tribunal Pleno. Recorrente: Município de Tibagi. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, em 8 de outubro de 2003. **Diário da Justiça**, Seção 1, 21/112003. p. 875.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Declarada essa inconstitucionalidade a mesma contribuição foi então instituída pela Lei Complementar 84/96, na forma do art. 195, § 4º, da CR e posteriormente revogada pela L. 9.876/99, que manteve a exigência, mas agora sob a nova redação do art. 195 da CR, com as alterações promovidas pela EC 20/98.

A atual regra geral da L. 8.212/91, em cujas minúcias o trabalho não se aprofundará, é que toda pessoa física que receba remuneração por trabalho prestado ou atividade diretamente desenvolvida, seja urbana ou rural, é segurado, ou seja, contribuinte da contribuição prevista no art. 195, II, da CR. Excetuam-se, também em regra, as pessoas físicas protegidas por sistemas oficiais próprios de previdência.

Nessa contribuição se observa a teoria do benefício com maior vigor que nas demais contribuições do art. 195 da CR. É que boa parte dos benefícios previdenciários, previstos na L. 8.213/91, pressupõem a contribuição para a seguridade social e são proporcionais ao salário-de-contribuição, base de cálculo dessa contribuição.

Atualmente o teto do salário-de-contribuição é de R\$ 4.159,00 (quatro mil cento e cinquenta e nove reais), sobre os quais incidirá a alíquota progressiva que, salvo exceções, varia de 8 a 11% desse valor, conforme determinam L. 8.212/91 e a Portaria Interministerial MPS/MF 15/2013.

Inobstante não definir a base de cálculo desse tributos, entendo, no mesmo sentido que JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²²⁴, que é razoável entender que a base de cálculo possível deva estar compreendida no conceito de remuneração. A remuneração não só qualifica o contribuinte como trabalhador, como é a medida do seu trabalho e indicador de capacidade contributiva.

Firmei entendimento no capítulo que tratou da igualdade nas contribuições de seguridade social no sentido de que a aplicação da capacidade contributiva não poderia resultar em progressividade nesses tributos.

²²⁴ MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 187/188.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A tese em relação à impossibilidade de adoção de alíquotas progressivas na contribuição exigida dos trabalhadores e demais segurados foi adotada pelo STF na medida cautelar na ADI 2.010/DF, em que suspendeu a eficácia do art. 2º da L. 9.783/99, que previa alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos civis da União, dos Estados e Municípios.

O caráter didático do seguinte trecho do voto do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE na ADI 2.010/DF justifica sua transcrição:

No sistema tributário brasileiro, o critério da progressividade, irmão gêmeo do caráter pessoal dos tributos, foi reservado à área de incidência dos impostos **stricto sensu**, como decorre do § 1º do art. 145, do art. 153, com relação ao imposto sobre a renda, e do art. 182, II, única hipótese de admissão da progressividade das alíquotas do IPTU, como decidiu o Tribunal (RE 153.771, Pleno, 5.9.97, Moreira Alves).

E tanto assim parece ser que a Emenda Constitucional 20, no § 9º do art. 195 repetidamente invocada, para autorizar progressividade da contribuição previdenciária patronal, sentiu necessidade de norma expressa: fosse a progressividade algo que o legislador tributário pudesse livremente impor a essa ou aquela exação fiscal ou parafiscal, e não seria necessário o § 9º do art. 195 para dizer não só que a base de cálculo ou a alíquota da contribuição previdenciária dos empregadores poderia ser diferenciada, mas também estabelecer até as hipóteses em que a diferenciação poderia ser permitida: *“em razão de atividade econômica ou de utilização intensiva de mão de obra”*.²²⁵

Os argumentos utilizados pelo STF podem ser resumidos em que a utilização de alíquotas progressivas exige autorização constitucional expressa, o que não estaria presente no caso e que nas contribuições sociais a equidade equivale a tributo proporcional, em função do benefício, mas não em progressividade.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.010, do Plenário. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, em 30 de setembro de 1999. **Diário da Justiça**, Seção 1, 12/04/2002, p. 86.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Em que pese ter deixado transparecer que o art. 195, § 9º, da CR autorizaria a progressividade, o STF o fez restringindo essa aplicação à contribuição devida pelo empregador, pelo que tenho que o mesmo raciocínio se aplica à progressividade adotada pela L. 8.212/91 em relação aos trabalhadores e demais segurados da previdência social, especialmente em relação ao segurado empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso (art. 20 da L. 8.212/91).

Cabe ainda tecer breves comentários acerca da contribuição prevista no § 8º do art. 195 da CR. Esse parágrafo prevê que o produtor, meeiro, parceiro e arrendatário rurais e o pescador artesanal, desde que exerçam suas atividades sem utilizar empregados permanentes, em regime de economia familiar, contribuirão sobre o resultado da comercialização de sua produção.

O art. 25 da L. 8.212/91 elege como base de cálculo dessa contribuição a receita bruta da comercialização da produção desses segurados, denominados segurados especiais.

Andou mal a meu ver o art. 25 da L. 8.212/91, pois, como abordado no capítulo que tratou da contribuição sobre o lucro, resultado é termo que remete a lucro, não podendo ser equiparado, a meu ver, à receita bruta, que equivale a faturamento.

Tratando-se de pessoa física, deveria o legislador ordinário ter lançado mão de fórmula capaz de apurar esse resultado mediante a permissão de deduções que garantissem minimamente estar-se diante de um resultado da produção, de um *plus*, e não apenas diante de receita bruta.

Algo aproximado da renda líquida, base de cálculo da contribuição sobre a receita dos concursos de prognósticos, que permite deduções das despesas necessárias à obtenção da receita, seria mais adequado.

Dou as razões que disso me convenceram: é que na relação de emprego os meios de produção são adquiridos e fornecidos pelo empregador, de forma que a remuneração reflete o produto do trabalho e não do trabalho e dos meios de produção; na relação de trabalho os materiais empregados, por exemplo, pelo autônomo podem ser



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

reembolsados pelo contratante, de forma que, caracterizando reembolso, não integraram a base de cálculo da contribuição (remuneração). Na produção pesqueira e rural realizada em regime de economia familiar a situação não é a mesma, o segurado pessoa física é que adquire, emprega e arca com os ônus dos meios de produção, como barcos, tratores e ferramentas, de modo que essas despesas, necessárias para se chegar à efetiva remuneração de seu trabalho (resultado da comercialização) deveriam ser dedutíveis.

Repita-se, a Constituição autorizou a base econômica resultado da comercialização e não a receita bruta em si, pois, fosse esse o objetivo, bastava ter reproduzido o contido no art. 195, I, *b*; e inciso III, da CR, o que não se observa.

7.3. AS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A RECEITA DE CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS

A Constituição não conceitua concurso de prognóstico, pelo que deve o intérprete buscar o conceito na legislação ordinária. Extraí-se, contudo, da norma constitucional que o sujeito passivo possível é a pessoa que auferir a receita de concurso de prognóstico, ou seja, a pessoa responsável, organizadora, do concurso, conforme art. 195, III, da CR.

Segundo a Constituição, a competência para legislar sobre concursos de prognósticos é exclusiva da União, conforme prevê o art. 22, XX. É na legislação federal, portanto, que se deve buscar o conceito de concursos de prognósticos.

É desnecessário conceituar receita novamente, pois essa tarefa foi cumprida no capítulo que tratou das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento.

Considero que o conceito de concursos de prognósticos possa ser extraído dos arts. 50 e 51 do Decreto-lei 3.688/41, que conceituam jogos de azar como aqueles em



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

que o resultado dependa exclusiva e principalmente da sorte; e loteria como sendo toda operação que, mediante a distribuição de bilhete, listas, cupões, vales, sinais, símbolos ou meios análogos, faz depender de sorteio a obtenção de prêmio em dinheiro ou bens de outra natureza.

Devo dizer que ANDREI PITTEN VELLOSO²²⁶ definiu o conceito de concurso de prognósticos como análogo ao de jogos de azar, do que não discordo, apesar de achar prudente considerar também o conceito de loteria porque não deixa a loteria também de ser um concurso de prognósticos, pois se aposta no resultado do sorteio, ainda que por razões de probabilidade a chance de uma escolha racional possa ser menor.

A primeira norma acerca de concurso de prognósticos de que sem tem notícia é o Decreto-lei 594/69, que instituiu a Loteria Esportiva Federal, destinada a explorar no território nacional todas as formas de concursos de prognósticos esportivos.

Dez anos depois, a L. 6.717/79 autorizou a Caixa Econômica Federal a realizar concursos de prognósticos sobre o resultado de sorteios de números, promovido em datas prefixadas, com distribuição de prêmios mediante rateio. Em 1981 a L. 8.212/91 conceituou concursos de prognósticos como todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal.

Tratando já da contribuição em si, o art. 4º da L. 7.856/89 destinou a integralidade da renda líquida dos concursos de prognósticos à Seguridade Social, nos seguintes termos:

Art. 4º A renda líquida de concurso de prognósticos, no âmbito do Governo Federal, passa a constituir contribuição destinada à seguridade social, nos termos do artigo 195, III, da Constituição Federal.

²²⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições sobre a receita de concursos de prognósticos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 114, p. 10, mar/2005.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por renda líquida o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados ao pagamento de prêmios, de imposto e de despesas com a administração, estas conforme fixado em lei, que inclusive estipulará o valor dos direitos a serem pagos a entidades desportivas pelo uso de suas denominações e símbolos.

Vê-se que o referido artigo de lei acabou também por conceituar renda líquida do concurso de prognósticos como sendo o total da arrecadação do concurso menos as deduções autorizadas em seu parágrafo primeiro.

Sobre a base de cálculo eleita pelas L. 7.856/89 e 8.212/91 (Art. 26), devo dizer que sendo renda líquida menos que receita, resultou em um exercício regular da competência tributária, pois é termo contido no conjunto receita e, portanto, permitido.

Sobre a alíquota, que apesar de não estar expressa na L. 8.212/91 é de 100%, ou seja, toda a renda líquida do concurso de prognósticos deveria ser destinada à seguridade, não é ela confiscatória porque, sendo a base de cálculo eleita – renda líquida – significativamente menor que a constitucionalmente autorizada (receita), tem-se que a alíquota real é bem menor que 100%, não chegando a ser confiscatória, o que resta evidente da análise, por exemplo, do art. 8º da L. 9.615/98, que demonstra ser a alíquota, nesse caso, de 10% sobre a receita da Loteria Esportiva.

Esse posicionamento merece, entretanto, o seguinte temperamento: me colhendo a lei sujeito passivo pessoa física ou jurídica de direito privado, as deduções legais deverão ser tais que afastem eventual confisco.

No caso da Loteria Esportiva Federal, a L. 9.615/98 fixa os valores destinados ao pagamento dos prêmios e despesas com a administração (deduções previstas nas L. 7.856/89 e 8.212/91), nos seguintes termos:

Art. 8º A arrecadação obtida em cada teste da Loteria Esportiva terá a seguinte destinação:



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

I - quarenta e cinco por cento para pagamento dos prêmios, incluindo o valor correspondente ao imposto sobre a renda;

II - vinte por cento para a Caixa Econômica Federal - CEF, destinados ao custeio total da administração dos recursos e prognósticos desportivos;

III - dez por cento para pagamento, em parcelas iguais, às entidades de práticas desportivas constantes do teste, pelo uso de suas denominações, marcas e símbolos; (Vide Lei nº 11.118, de 2005)

IV - quinze por cento para o Ministério do Esporte. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

V - 10% (dez por cento) para a Seguridade Social. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).

Essa lei destina ainda a receita da Loteria Esportiva Federal ao Ministério dos Transportes:

Art. 6º Constituem recursos do Ministério do Esporte: (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - receitas oriundas de concursos de prognósticos previstos em lei;

II - adicional de quatro e meio por cento incidente sobre cada bilhete, permitido o arredondamento do seu valor feito nos concursos de prognósticos a que se refere o Decreto-Lei nº 594, de 27 de maio de 1969, e a Lei nº 6.717, de 12 de novembro de 1979, destinado ao cumprimento do disposto no art. 7º;

[...]

IV - prêmios de concursos de prognósticos da Loteria Esportiva Federal, não reclamados;

V - outras fontes.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

§ 1º O valor do adicional previsto no inciso II deste artigo não será computado no montante da arrecadação das apostas para fins de cálculo de prêmios, rateios, tributos de qualquer natureza ou taxas de administração.

E vai além ao prever que anualmente a renda líquida total de um dos concursos da Loteria Esportiva Federal será destinada ao Comitê Olímpico Brasileiro – COB, como se vê da transcrição abaixo.

Art. 9º Anualmente, a renda líquida total de um dos testes da Loteria Esportiva Federal será destinada ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB, para treinamento e competições preparatórias das equipes olímpicas nacionais.

§ 1º Nos anos de realização dos Jogos Olímpicos e dos Jogos Pan-Americanos, a renda líquida de um segundo teste da Loteria Esportiva Federal será destinada ao Comitê Olímpico Brasileiro-COB, para o atendimento da participação de delegações nacionais nesses eventos.

§ 2º Ao Comitê Paraolímpico Brasileiro serão concedidas as rendas líquidas de testes da Loteria Esportiva Federal nas mesmas condições estabelecidas neste artigo para o Comitê Olímpico Brasileiro-COB.

Por fim, o art. 212 do D. 3.048/99, que tem a seguinte redação, inova no ordenamento jurídico para, sem respaldo na lei, criar as seguintes contribuições:

Art. 212. Constitui receita da seguridade social a renda líquida dos concursos de prognósticos, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo.

[...]

II - cinco por cento sobre o movimento global de apostas em prado de corridas; e

III - cinco por cento sobre o movimento global de sorteio de números ou de quaisquer modalidades de símbolos.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

[...]

Como se vê, são diversas as inconstitucionalidades, como também observou ANDREI PITTEN VELLOSO²²⁷.

É inconstitucional o adicional criado pelo art. 6º, II, da L. 9.615/98, pois além de tributar o apostador, sujeito passivo não autorizado pela Constituição, destina o produto dessa arrecadação para o financiamento de atividades ligadas ao esporte, relacionadas no art. 7º da mesma lei. É que o apostador não auferia receita de concurso de prognósticos e tributar despesa desborda dos limites da competência constitucional desse tributo, vai além do que se permite ao intérprete enxergar na norma, pois a ele não é permitido extrair de receita coisa a ela oposta, ou seja, despesa.

São também inconstitucionais, por violação ao princípio da legalidade estrita (art. 150, I, da CR), as contribuições criadas diretamente pelos incisos II e II do art. 212 do D. 3.048/99, que não encontram previsão legal.

A regulação dos concursos de prognósticos é, a propósito, eminentemente infralegal. A Portaria do Ministro de Estado da Fazenda 130/81, por exemplo, estabelece norma geral dos concursos de prognósticos sobre o resultado de sorteios de números com distribuição de prêmios mediante rateio, enquanto a Portaria do Ministério da Fazenda 356/87 se arvora norma geral dos concursos de prognósticos esportivos.

Notícia ANDREI PITTEN VELLOSO²²⁸, que a Caixa Econômica Federal vem regulando tema por circulares que buscam fundamento nas portarias ministeriais mencionadas no parágrafo anterior, e por meio dessas portarias destina verbas para o Ministério dos Esportes, Secretaria Nacional de Esportes, Comitê Olímpico Brasileiro,

²²⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições sobre a receita de concursos de prognósticos. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 114, pp. 17/22, mar/2005.

²²⁸ *Ibid.*, pp. 19/20.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Comitê Paralímpico Brasileiro, Fundo Penitenciário Nacional, Fundo Nacional da Cultura e Fundo de Financiamento ao Estudante de Ensino Superior.

As destinações de parte da receita de concursos de prognósticos a esses órgãos, entidades e fundos representam verdadeiras contribuições, que a legislação criou e destinou às entidades consolidadas na Portaria do Ministério da Fazenda 223/2002. Essas contribuições são inconstitucionais, pois a materialidade receita de concurso de prognósticos destina-se a financiar exclusivamente a seguridade social. Há no caso violação ao art. 195, III, da CR.

Observo, ainda, que a regulação dos concursos de prognósticos é bastante esparsa e a doutrina acerca do tema, escassa.

7.4. AS CONTRIBUIÇÕES DO IMPORTADOR DE BENS OU SERVIÇOS DO EXTERIOR

O sujeito passivo possível para essa contribuição está previsto na Constituição: o importador de bens ou serviços do exterior e a pessoa que a ele a lei equiparar. A Constituição admite de forma expressa que tanto a pessoa jurídica como a física poderá ser eleita sujeito passivo dessa contribuição (art. 149, § 3º, da CR).

Apesar de o inciso IV do art. 195 da CR não descrever a base econômica possível de ser alcançada por essa contribuição, a escolha da base de cálculo pelo legislador ordinário não é livre. É que a letra *a* do inciso III do § 2º do art. 149 da CR determina que as contribuições sociais, gênero das contribuições para a seguridade social, incidentes sobre a importação deverão adotar como base de cálculo o valor aduaneiro.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

O Supremo Tribunal Federal dará resposta definitiva à questão nos autos do RE 559.607/SC, em que reconheceu a repercussão geral da matéria atinente à base de cálculo possível dessa contribuição, conforme ementa abaixo.

REPERCUSSÃO GERAL - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS - IMPORTAÇÃO - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - BASE DE INCIDÊNCIA. Surge a repercussão geral da matéria versada no extraordinário no que o acórdão impugnado implicou a declaração de inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, considerada a letra “a” do inciso III do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal. [...] ²²⁹

Entendo que a decisão correta será aquela que, na forma do art. 149, § 2º, da CR, aplicar à base de cálculo da contribuição para a seguridade social (espécie) a limitação constitucional da base de cálculo estipulada para as contribuições sociais (gênero), limitando-a ao valor aduaneiro.

Nesse mesmo sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que:

Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos (ICMS, ISS e as próprias contribuições) no cálculo das contribuições incidentes na importação, uma vez que o PIS/PASEP e a COFINS só poderiam ser calculados sobre o valor das operações relativas aos bens e serviços importados, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto mercantil. ²³⁰

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 559.607, do Plenário Virtual. Recorrente: União. Recorrida: Darioplast Indústria de Plásticos LTDA. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 26 de setembro de 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, 22/02/2008.

²³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 276/277.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Ainda sobre essa contribuição, importa destacar os conceitos de importação, bens, serviços e valor aduaneiro, a fim de esclarecer os aspectos importantes e limitações à sua incidência.

A importação não é qualquer entrada física de produto estrangeiro no território nacional, com bem destaca MISABEL ABREU MACHADO DERZI, em sua atualização à obra de ALIOMAR BALEEIRO:

[...] somente se deve considerar entrada e importada aquela mercadoria estrangeira que ingressa em território nacional para uso comercial ou industrial e consumo, não aquela em trânsito, destinada a outro país.²³¹

Essa primeira elucidação é importante, pois deve haver na operação de importação uma capacidade contributiva mínima, ou seja, não se pode tributar aquilo que não se destinar definitivamente ao País, ou seja, que não acrescerá nada à esfera jurídica do contribuinte.

Essa assertiva é confirmada pela L. 10.865/04, que instituiu a COFINS importação, pois seu art. 2º esclarece, a meu ver de forma exemplificativa, não estarem sujeitos a essa contribuição bens nacionais (como o produto da pesca de empresa nacional fora das águas territoriais brasileiras) e aqueles que não integraram o mercado nacional, como, por exemplo, os bens em trânsito aduaneiro de passagem acidentalmente destruídos.

Ademais, os bens ou serviços cuja operação de importação poderá ser gravada pela contribuição são aqueles economicamente apreciáveis, devendo ser afastados aqueles que não possam ser assim considerados. É que, novamente, o princípio da capacidade contributiva como limite à tributação por contribuições para a seguridade social

²³¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 215.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

entra em campo para exigir um mínimo de riqueza, de capacidade, a fim de autorizar a tributação.

Assim também para os serviços, ou seja, deverão ser serviços economicamente apreciáveis, ou, como definiu AIRES BARRETO, deverão constituir:

[...] esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.²³²

Vale ressaltar que o STF²³³ já reconheceu que a locação de bens móveis é coisa distinta de prestação de serviços ou locação de serviços, de modo que em função do conceito de serviço, não me parece possível que essas contribuições alcancem a locação de bens móveis ou imóveis estrangeiros, como de fato a L. 10.865/84 prevê.

Diferentemente do imposto de importação, não devem ser empregados fins extrafiscais às contribuições do art. 195, IV, da Constituição, devendo tais tributos se manter fiéis ao fim eleito pela Constituição, o de financiar a seguridade social. As funções extrafiscais normalmente reconhecidas pela doutrina aos impostos sobre o comércio exterior²³⁴, como por exemplo servir de instrumento para adoção de medidas antidumping, deverão continuar sendo desempenhados exclusivamente pelos impostos.

Decorre desse raciocínio minha opinião no sentido de que, ao contrário do que se observa nos impostos sobre o comércio exterior, não se afigura legítimo delegar ao

²³² BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 64.

²³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 116.121, do Tribunal Pleno. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrida: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Min. Octavio Gallotti. Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, em 11 de outubro de 2000. **Diário da Justiça**, Seção 1, 25/05/2001. p. 669.

²³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 220.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Poder Executivo o estabelecimento das alíquotas dessas contribuições, atenuando, assim, o princípio da legalidade estrita que deve ser por elas integralmente observado.

Por isso que, observadas as limitações, discordo de JOÃO ERNERSTO ARAGONÉS VIANNA²³⁵, para quem essas contribuições são inconstitucionais em razão do fato de que, em oposição aos impostos sobre o comércio exterior, não poderiam ter fins extrafiscais. Não poder ter fins extrafiscais não torna inválida a contribuição como um todo, mas apenas as regras que a ela confirmam esse tipo de função.

Essas contribuições podem, em minha opinião, estar inconstitucionais em alguns pontos, como, por exemplo, quando pretende tributar o que não é importação, nem serviço, sobre o que tomo emprestado o parecer de IVES GANDRA MARTINS DA SILVA²³⁶ que esclareceu não ter a Constituição conferido competência tributária para que as contribuições do importador incidam sobre serviços prestados a brasileiro ou empresa brasileira, no exterior e por pessoa lá domiciliada, como no caso de hospedagens em hotéis estrangeiros, ainda que o pagamento seja remetido do Brasil de forma antecipada. É que o fato gerador dessa contribuição, autorizado pela Constituição, é a importação de serviço do exterior e não a remessa de dinheiro para pagar serviço prestado no exterior, ainda que a brasileiro.

O valor aduaneiro mencionado no art. 149, § 2º, da CR, base de cálculo da contribuição ora abordada, é apurado conforme as regras do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, GATT 1994; e, por força do art. 7º da L. 10.865/04, acrescido, conforme se trate de bem ou serviço, do respectivo valor do ICMS e do ISS incidentes sobre a operação, além do valor das próprias contribuições do art. 195, IV, da CR.

²³⁵ VIANNA, João Ernesto Aragonés. **Limitações constitucionais à instituição de contribuições de seguridade social**. São Paulo: LTr, 2007, p. 108.

²³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Operadoras de Turismo: fretamentos e serviços prestados a terceiros no exterior, reservas de hotéis – hipóteses não contempladas por via impositiva*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 142, jul. 2007, p. 89/101.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Já me manifestei sobre a inconstitucionalidade dos acréscimos ao valor aduaneiro, pelo que resta aguardar a também mencionada decisão do Supremo Tribunal Federal.

O valor aduaneiro é preferencialmente o valor da transação, o valor a se pagar pela mercadoria importada acrescido, segundo o art. 77 do D. 6.759/09, das despesas de transporte, incluindo gastos com carga, descarga, manuseio e seguro, até a chegada do bem ao local onde será desembarçado. Esse é, a meu ver, o limite da base de cálculo na importação de bens, sendo que para os serviços, também deve ser observado o valor da transação, devendo ser afastados os acréscimos arbitrários eleitos pela L. 10.865/04.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

8. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS DA DESVINCULAÇÃO DAS RECEITAS

Em se tratando de desvinculação do produto da arrecadação de contribuições para a seguridade social abordarei três aspectos fundamentais da questão. O primeiro é saber se a Constituição admite essa desvinculação nas diversas formas possíveis, o segundo diz respeito às consequências jurídicas da desvinculação e o terceiro, o entendimento jurisprudencial sobre o tema.

Antes de abordar a desvinculação do produto de sua arrecadação, considero importante lembrar, ainda que brevemente, o aspecto finalístico das contribuições para a seguridade social.

Tomando o direito positivo como ponto de partida percebe-se, como fez MARCO AURÉLIO GRECO²³⁷, que existem na Constituição normas de validação finalística, ou seja, normas que se lançam para o futuro, que regulam e atribuem competências para que determinados fins sejam alcançados e pela adequação a esses fins é que serão válidas ou inválidas perante a Constituição.

Em matéria tributária, no entanto, outro tipo de validação constitucional de normas é mais comum: a validação condicional. Por essa validação, destacada por TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR²³⁸, o tributo é válido se seu fato gerador ou base de cálculo se amoldam aos fatos geradores e bases de cálculo possíveis, eleitos pela Constituição.

²³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 117/122.

²³⁸ MOREIRA, E. R.; PUGLIESE, M. (Coord.). **20 anos da Constituição Brasileira**. Ferraz, Tércio Sampaio Júnior. *Contribuições sociais na Constituição Federal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 117.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

A validação das contribuições para a seguridade social obedece aos dois tipos de validação constitucional aqui mencionados. Essas contribuições são válidas quando (i) sua hipótese de incidência é compatível com aquelas previstas no art. 195 da Constituição e (ii) sua instituição for adequada para atingir os fins constitucionais que autorizam sua cobrança: o custeio da seguridade social.

Vimos também que se aplica às contribuições o princípio do benefício, segundo o qual deve haver um benefício ou despesa especial²³⁹, ainda que mediato, em relação ao contribuinte a fim de que possa ser ele chamado a contribuir para a seguridade social.

Nesse sentido, TÉCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR afirma que:

Importante, pois, é existir, na configuração da *hipótese de incidência da contribuição*, um benefício especial, individualizável para o obrigado e, como tal, suscetível de ser mensurado ou repartido. [...]
 Assim, a *hipótese de incidência* da contribuição deve estabelecer, com rigor tipológico, a finalidade mediata e imediata, por consequência, o grupo e a área, a conexão entre o custeio e o próprio benefício, o benefício para o contribuinte, membro do grupo.²⁴⁰

Também merece ser lembrado que a Constituição de 1967 tinha por regra geral, admitidas certas exceções, proibir a vinculação de qualquer tributo a órgão, fundo ou despesa (art. 65, § 3º, da CR/67) e que na Constituição de 1988 a regra geral passou a vedar a vinculação apenas das receitas de impostos.

Parece-me evidentemente diante disso que o constituinte originário fez uma opção política em favor da restrição da liberdade do Estado na aplicação do produto da arrecadação das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios, vedando a

²³⁹ MARTINS, Ives Grandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**. Souza, Hamilton Dias de. *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Resenha Tributária, n.º 17, 1992, p. 423.

²⁴⁰ MOREIRA, E. R.; PUGLIESE, M. (Coord.). **20 anos da Constituição Brasileira**. Ferraz, Tércio Sampaio Júnior. *Contribuições sociais na Constituição Federal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 118.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

destinação dos impostos e permitindo, quanto aos demais tributos, que a decisão seja tomada pelo Poder Legislativo.

Sob a égide da Constituição de 1967, o Supremo Tribunal Federal julgou a constitucionalidade do tributo denominado Finsocial nos autos do RE 103.778/DF. Entendeu o STF que a destinação inconstitucional do tributo ao “Fundo de Investimento Social” não o tornava inexigível, porque o montante seria destinado de qualquer maneira aos cofres públicos, mas o caso das contribuições para a seguridade social na Constituição de 1988 é distinto.

A desvinculação da arrecadação dessas contribuições não se assemelha à vinculação vedada de tributo, julgada pelo STF nos autos do RE 103.778/DF, em 1985. Explica-se: a regra geral na Constituição de 1967 era a não vinculação do produto da arrecadação dos tributos, de modo que, assim como os impostos atuais, destinam-se a financiar quaisquer gastos do Estado e sua aplicação nesta ou naquela atividade era sempre possível, a depender da decisão política tomada pelos Poderes Executivo e Legislativo.

A mesma coisa não ocorre com as contribuições para a seguridade social na Constituição de 1988. É que tanto sua instituição quanto o produto de sua arrecadação foram constitucionalmente vinculados²⁴¹ ao financiamento da seguridade social.

Uma coisa é a validação finalística do tributo, que está presente nas taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições e nos impostos extraordinários autorizados no art. 154, II, da CR. Outra é a necessária vinculação do produto da arrecadação, que afeta apenas empréstimos compulsórios e contribuições. Nos impostos, exceto os do art. 154, II, da CR, não há validação finalística e a vinculação do produto da arrecadação é vedada.

A propósito, DANIEL K. GOLDBERG²⁴², citando RICHARD M. BIRD, indica como um das características desejáveis de um tributo em Estados Federais o fato de

²⁴¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.183.

²⁴² BIRD, Richard M. Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization. *In: Tax Policy in the Real World*, ed. Joel Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 1988, p. 148.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

que sua arrecadação seja visível aos contribuintes para que estes possam cobrar da administração sua adequada destinação. Essa ideia vem ao encontro do que se abordará nesse capítulo.

É preciso dizer que a destinação do produto da arrecadação tem uma razão de ser, além de decorrer de regra constitucional expressa. A Constituição permitiu a incidência das contribuições para a seguridade social sobre bases econômicas similares, para não dizer idênticas, às dos impostos de competência da União, com a ressalva de que as contribuições não são partilhadas.

Ao fazê-lo, o constituinte ponderou os valores autonomia dos Estados e Municípios e a realização dos fins sociais para os quais expressamente previu contribuições, no caso deste trabalho a seguridade social, optando, mas apenas parcialmente, pela segunda, pois ao vincular a arrecadação das contribuições a determinadas finalidades, além de prestigiar os fins sociais que elegeu, quis impedir que a União possa substituir gradualmente os impostos de sua competência por contribuições, atingindo a repartição das receitas e enfraquecendo desmotivadamente a autonomia dos Estados e Municípios, como advertiu MIGUEL DELGADO GUTIERREZ²⁴³.

Feita essa pequena introdução, passo a abordar as desvinculações existentes.

PAULO AYRES BARRETO²⁴⁴ enxerga três tipos de desvinculações possíveis, a desvinculação por emenda à Constituição (plano constitucional), a operada por lei (plano legal), a introduzida por norma infralegal e a desvinculação fática, por iniciativa de agente público.

²⁴³ CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. GUTIERREZ, Miguel Delgado. Repartição de receitas tributárias: a repartição das fontes de receita. Receitas originárias e derivadas. A distribuição da competência tributária. Barueri, SP: Manole, 2004, p. 65.

²⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 172.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Segundo JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA²⁴⁵, a desvinculação pode ocorrer na lei tributária, na omissão da lei tributária, no regulamento que complementar lei tributária omissa, no regulamento que contradisser a lei tributária que dá a finalidade correta, na lei orçamentária que determine o desvio e nos regulamentos de execução orçamentária que contrariarem a lei tributária e a orçamentária.

No plano constitucional verifica-se que desde a EC 27/2000, que incluiu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT o art. 76, 20% da arrecadação das contribuições para a seguridade social, espécie do gênero contribuição social, encontra-se desvinculado de órgão, fundo ou despesa.

Essa desvinculação, introduzida no ano 2000 para durar até 2003, foi sucessivamente prorrogada pelas emendas à Constituição 42/03, 56/07 e, por último, pela EC 68/11, que projetou seu termo para 31.12.15.

Por se tratar de desvinculação promovida por emenda à Constituição, torna-se indispensável indagar se o poder constituinte derivado em matéria tributária foi além dos limites traçados pela Constituição, a fim de concluir se a desvinculação promovida pelas já mencionadas emendas, conhecida com Desvinculação das Receitas da União – DRU, é válida ou não.

Cumprido desde logo ressaltar que o § 4º do art. 60 da Constituição prevê que sequer será objeto de deliberação a emenda tendente a abolir: (i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; (iv) os direitos e garantias individuais. Ateremos-nos às primeira e quarta vedações.

Sobre o princípio federativo, EVANDRO COSTA GAMA²⁴⁶ deixa claro que ele não é um fim em si mesmo, mas tem ele importância vital para, por meio da distribuição de competências e receitas entre os entes federados, garantir a igualdade, valor

²⁴⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 7, pp. 45/47, jan./jun. 2007.

²⁴⁶ CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. Barueri, SP: Manole, 2004.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

fundante da democracia, e a dignidade da pessoa humana, pois a democracia é um governo *para o povo*, como advertiu JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁴⁷.

Nesse sentido, como dito anteriormente, o poder constituinte originário fez uma opção bastante clara em favor da dignidade da pessoa humana, da seguridade social, mas não só afastou a repartição de receitas das contribuições, como limitou a tributação finalística por contribuições ao emprego de sua arrecadação nos fins que as legitimam.

Ademais, a autonomia dos entes subnacionais pode ser garantida tanto pela repartição da arrecadação pela fonte, de que é exemplo a rígida repartição de competências tributárias, quanto pelo produto, como é o caso da participação desses entes na arrecadação da União e, mais recentemente, pela repetição da até então inédita repartição da arrecadação da CIDE-Combustíveis (art. 159, III, da CR), desde que mantida a destinação constitucional.

Não me parece, pois, que a DRU resulte automática e infalivelmente em violação ao princípio federativo, em que pese o respeito que tenho pelos que vislumbram essa violação, como ADRIANO PINTO²⁴⁸.

O mesmo não posso dizer, no entanto, com relação ao direito individual à igualdade perante a tributação, pois, esse sim me parece ser cláusula pétrea violada por emenda constitucional que desvincula parcial ou totalmente a arrecadação das contribuições previdenciárias de seus fins constitucionais.

A igualdade perante a tributação, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA²⁴⁹, é direito individual garantido pela Constituição e as teorias que o explicam subdividem-se em dois gêneros, as teorias subjetivas, que compreendem o princípio do benefício e do sacrifício igual e as objetivas, que convergem para a capacidade contributiva.

²⁴⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 132.

²⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. PINTO, Adriano. **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 73.

²⁴⁹ SILVA, José Afonso da. op. cit., p. 221.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Conforme demonstramos no capítulo sobre o tema, esses princípios aplicados às contribuições sociais resultam em que (a) a definição do contribuinte ou grupo de pessoas que financiará a seguridade deve respeitar o benefício ou despesa especiais a eles referidos nessa atividade estatal, devendo ser evitadas as isenções; e (b) a tributação deverá ser proporcional, vedada a progressividade, e a capacidade contributiva servirá de limite à tributação, devendo ser respeitado o mínimo existencial e proibido o confisco.

Disso decorre que, sendo a seguridade financiada por todos, direta (contribuições) e indiretamente (impostos), viola o direito individual à igualdade na tributação permitir a arrecadação das contribuições seja desvinculada de seus fins, o que torna inconstitucional a diferenciação válida entre contribuintes feita com fundamento no princípio do benefício e que resultará em que as pessoas que pagam as contribuições para a seguridade social contribuirão para as despesas gerais do Estado por meio da DRU mais pesadamente que os não contribuintes.

Para as despesas gerais do Estado, que devem ser custeadas pelos impostos, a igualdade perante a tributação exige que os cidadãos contribuam em igualdade, com fundamento na capacidade contributiva, sem diferenciação pessoal pelo fato de extraírem benefício ou causarem despesa especial à seguridade social.

A DRU resulta em que os contribuintes da seguridade social, por exemplo os empregados, contribuam mais para as despesas gerais do Estado que os empresários que percebam exclusivamente distribuição de lucros, pois esses empresários pessoas físicas não contribuem sobre o lucro que recebem, mas os empregados, tendo desviada parte das contribuições que pagam sobre sua remuneração, contribuirão mais para as despesas gerais do Estado que os mencionados empresários.

No que diz respeito à arrecadação das contribuições do art. 195, I, a; e II, a situação é ainda mais séria que nas demais, pois ela não pode ser usada nem sequer para custear a saúde e a assistência social, prestados gratuitamente a todos que delas precisarem. Por força do art. 167, XI, da CR, serão destinadas exclusivamente ao pagamento do regime geral de previdência de que trata o art. 201 da CR.

Talvez por isso, a desvinculação das receitas da União, não venha sendo, embora o art. 76 do ADCT o permita, aplicada às contribuições para a seguridade social do



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

art. 195, I, a; e II, da CR, desde a LDO 2001 (L. 10.266/2001) até a LDO 2013 (L. 12.708/12, art. 35, § 1º).

Tenho que o art. 167, XI, da CR, interpretado em conjunto com os arts. 149 e 195 da CR, quer dizer que a arrecadação das contribuições dos incisos I, a; e II, da CR não podem custear a saúde e a assistência, enquanto as demais contribuições para a seguridade deverão custear tanto a previdência, quanto a saúde e a assistência social.

Nesse sentido, EDUARDO ROCHA DIAS, para quem:

[...] a única interpretação capaz de compatibilizar referida norma, editada pelo Poder Constituinte Derivado, com as disposições elaboradas pelo Poder Constituinte Originário, que fixaram a autonomia orçamentária da Seguridade Social e a destinação específica das contribuições sociais (artigos 165, § 5º, e 195, *caput*), é a que admite como despesas distintas do pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência unicamente as referentes a ação na área da saúde e da assistência social.²⁵⁰

FERNANDO FACURY SCAFF também entende que o desvio da destinação invalida a contribuição:

Entendo que a arrecadação será inválida se a destinação não for cumprida e, com isso, encontro-me em total e frontal desacordo com a interpretação que vem sendo dada pelo STF, seja no âmbito da CF anterior, seja no âmbito da atual, que valida a arrecadação, considerando de menor importância a destinação.²⁵¹

Já tratando do desvio do destino da arrecadação das contribuições para a seguridade social introduzido por lei, entendo que a lei que o fizer será inconstitucional, por violação aos arts. 149, 195 e 167, XI, da CR; e caso busque validade em emenda

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. DIAS, Eduardo Rocha. Aspectos fundamentais do regime constitucional das contribuições. São Paulo: Dialética / Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003, p. 231.

²⁵¹ SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. In: **Revista Interesse Público**. Porto Alegre, ano 5, n. 21, p. 107, 2003.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

constitucional autorizadora a inconstitucionalidade deverá ser declarada pelo STF por arrastamento.

Veja-se a título de exemplo que, a contrário senso, o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade de duas leis paulistas que criavam adicional de ICMS e vinculava o produto de sua arrecadação, uma à Santa Casa da Misericórdia²⁵² e outra ao aumento de capital da Caixa Econômica Estadual²⁵³.

Se a destinação inconstitucional, vedada nos imposto, invalida a instituição do adicional, com a mesma razão a desvinculação inconstitucional, no caso das contribuições, deverá invalidar sua instituição.

Extrai-se do precedente referente ao aumento de capital da Caixa Econômica Federal importante consideração do Ministro CARLOS VELLOSO, para quem a destinação das contribuições sociais dizem respeito à sua legitimação, motivo que considerou suficiente para se posicionar, ainda que em argumento lateral, pois não dizia respeito ao mérito daquele recurso, pelo direito de não pagar contribuição social cuja arrecadação seja desviada. Para esse ilustre Ministro, diferentemente do que se observa nos impostos, em que a solidariedade é difusa, a solidariedade nas contribuições está vinculada às despesas da atividade estatal que legitimaram sua instituição.

Outro exemplo da inconstitucionalidade decorrente do desvio da arrecadação das contribuições pode ser extraído do julgamento em que o STF empregou a técnica da interpretação conforme a Constituição à lei orçamentária²⁵⁴, superou o

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 97.718, do Tribunal Pleno. Recorrente: Brumana Pugliesi - Indústria e Comércio de Motores e Veículos LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Soares Muñoz. Brasília, 24 de março de 1983. **Diário da Justiça**, Seção 1, 24/06/1983, p. 855.

²⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 183.906, do Tribunal Pleno. Recorrente: Merak Indústria Mecânica LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 18 de setembro de 1997. **Diário da Justiça**, Seção 1, 30/04/1998, p. 463.

²⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2925, do Tribunal Pleno. Requerente: Confederação Nacional do Transporte. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, 19 de dezembro de 2003. **Diário da Justiça**, Seção 1, 04/03/2005, p. 112.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

entendimento segundo o qual esse tipo de lei não desafia controle concentrado de constitucionalidade por se tratar sempre de lei de efeitos concretos e impôs interpretação no sentido de que os créditos que a lei autorizava abrir não poderiam resultar em aplicação da CIDE-Combustíveis em destinação diferente das constitucionalmente previstas (art. 177, § 4º, II, da CR).

JOSÉ MARCOS DOMINGUES já revelava ser improcedente o entendimento de que a lei orçamentária será sempre lei de efeitos concretos, afastando sua submissão ao controle concentrado de constitucionalidade:

O caminho para que o Direito [...] penetre na órbita orçamentária consistirá em modelar juridicamente os novos instrumentos de racionalização da atividade financeira [...] O Orçamento será uma instituição jurídica quando seu conteúdo não possa ser arbitrariamente fixado pela Administração, é dizer, quando exista um núcleo de normas fundamentais que determinem o *como*, o *quando* e o *por quê* dos gastos e dos ingressos públicos.²⁵⁵

É esse o caso das contribuições. E acrescenta o autor:

[...] esclareça-se que a determinação constitucional de que “a lei orçamentária **anual** não conterà **dispositivo estranho** à *previsão* da receita e à *fixação* da despesa” está apenas **vedando caudas orçamentárias** (princípio da exclusividade orçamentária), a par de afirmar o caráter **temporário** da decisão legislativa. Da exclusividade não decorre redução da materialidade da lei orçamentária, mas apenas explicitação do conteúdo próprio: tratar somente de matéria financeira, vedando práticas pretéritas de orçamentos rabilongos, condenados por Ruy Barbosa, tratando de nomeação de funcionários, processo de desquite, etc., como entre nós ocorreu na República Velha, até a reforma de 1926, muitas vezes forçando a barganha rasteira entre os Poderes Políticos. É disso que se cuida. Nada mais.²⁵⁶

²⁵⁵ DOMINGUES, José Marcos. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 7, p. 59, jan./jun. 2007.

²⁵⁶ DOMINGUES, José Marcos. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e Orçamentário no Direito Brasileiro. In: **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte, v. 7, p. 66, jan./jun. 2007.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

Por outro lado, certo é que a questão da destinação ainda não foi definitivamente decida pela Suprema Corte, como se infere da existência de precedente²⁵⁷ em sentido contrário, afirmando que destinação das contribuições não configura cláusula pétrea.

Tanto é assim que o STF reconheceu repercussão geral à matéria nos autos do RE 566.007/RS, que já conta com parecer da Procuradoria-Geral da República pelo seu desprovimento (no sentido da constitucionalidade da DRU) e aguarda julgamento desde 25.8.11.

Fundado em RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA, afirmo que no caso das contribuições para a seguridade social não se pode “salvar” contribuição inconstitucional, seja por não encontrar previsão na Constituição, seja por violá-la de alguma outra forma, sob o argumento de que a análise de sua hipótese de incidência indica outra espécie tributária.

É que, ainda segundo esse autor, o fato do intérprete identificar que a hipótese de incidência de uma contribuição revela, na verdade, um imposto:

[...] não tem o condão de legitimar a exação então legislada, caso a mesma, sob a perspectiva em que foi criada, venha a violar o Texto Constitucional.²⁵⁸

Seria o caso, por exemplo, de o intérprete, sob a alegação de se tratar de adicional imposto sobre a renda, julgar legítima a cobrança de contribuição para a seguridade social fundada no art. 195, I, c, da CR cujo produto da arrecadação seja desvinculado do custeio da seguridade social.

²⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 537.610, da Segunda Turma. Recorrente: Bistex Alimentos LTDA. Recorrida: União. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, em 1º de dezembro de 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 18/12/2009. p. 1566.

²⁵⁸ SOUZA, Ricardo Conceição. **Regime jurídico das contribuições**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 66.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

É nesse sentido a lição de MISABEL ABREU MACHADO DERZI:

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar.²⁵⁹

WERTHER BOTELHO SPAGNOL é mais direto:

De evidência solar, portanto, que a desvinculação de 20% do produto da arrecadação das contribuições sociais do orçamento da seguridade social é írrita, já que atentatória à Constituição por comprometer o custeio de direitos fundamentais do cidadão. Em decorrência, existindo desvio de finalidade em relação ao gasto, ilegítimo se torna o ingresso, surgindo direito subjetivo para o contribuinte de opor-se ao pagamento ou repetir o referido percentual.²⁶⁰

Há aqueles, entretanto, que como FERNANDO GOMES FAVACHO entendem que, no sentido oposto do que defendo, não é possível repetir a contribuição tredestinada:

Não há possibilidade jurídica no direito brasileiro para a repetição do indébito tributário quando da tredestinação de um tributo. E não dizemos isso com alegria, já que seria excelente forma de pressão da população quanto aos gastos públicos, mas sim com tristeza, em virtude da falta de meios legais para este controle. Fica o governo federal, dessa forma, livre

²⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 1034.

²⁶⁰ SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 103.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

para transformar contribuições sociais em impostos não compartilhados entre os outros entes federados. E, quanto ao desvio de dinheiro pelo agente público, limitado à responsabilidade funcional.²⁶¹

Caso distinto é a desvinculação no plano fático, melhor rotulada, a meu sentir, de desvio. Caso o agente público responsável pela destinação das receitas da seguridade social venha a desviá-las para si ou para atividades estatais que não integrem a seguridade social haverá crime, como bem observou ESTEVÃO HORVATH²⁶², para quem esse tipo de desvio não permite a repetição, mas configura crime de responsabilidade (art. 85 da CR).

Ressalvo apenas meu entendimento, que me parece diverso de ESTEVÃO HORVATH²⁶³ e PAULO AYRES BARRETO²⁶⁴, para dizer que o crime de responsabilidade somente se aplica no plano fático e infralegal, pois, no caso de desvinculação por emenda à constituição ou norma legal, o art. 53 da CR impõe a imunidade parlamentar pelos votos por eles proferidos.

²⁶¹ FAVACHO, Fernando Gomes. Impossibilidade legal de repetição pela tredestinação das contribuições sociais no Brasil. In: **Revista Tributária das Américas**. São Paulo, ano 1, n. 2, p. 181, jul.-dez./2010.

²⁶² HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 132/134.

²⁶³ *Ibid.*, p. 133.

²⁶⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 182/183.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

9. CONCLUSÕES

As contribuições para a seguridade social são tributos, pois como destacou GERALDO ATALIBA²⁶⁵, a palavra tributo carrega um núcleo constitucional, que seria a exigência de dinheiro feita pelo Estado ao particular por meio de lei, observados os limites traçados na própria Constituição. É o caso das contribuições.

As contribuições para a seguridade social não são tributos face das regras constitucionais tributárias que obedecem ou pelas respectivas exceções que lhe foram atribuídas pelo constituinte, mas porque se encaixam perfeitamente no gênero tributo descrito na Constituição.

São também espécie tributária autônoma de validação finalística e cujas receitas devem ser empregadas única e exclusivamente nos fins constitucionais que justificam sua instituição, constituindo, essa destinação, dado jurídico constitucional indispensável à sua autonomia.

Além disso, as objeções que parte da doutrina impõem a seu caráter autônomo, como PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶⁶, no sentido de que a Constituição e Código Tributário Nacional, ao tratar de tributos, menciona apenas as três espécies clássicas e que a destinação é dado indiferente para a classificação dos tributos em espécie, não são suficientes para lhe retirar essa condição, conforme, inclusive, já decidiu o Supremo Tribunal Federal.

A competência para instituir contribuições para a seguridade social é exclusiva da União, como prevê o art. 149 da Constituição, não se confundindo essa competência com a delegação legal da capacidade tributária ativa, que é permitida muito

²⁶⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, pp. 191-192.

²⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 35/36.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

embora não seja obrigatória, como defende parte da doutrina. Não há nas contribuições para a seguridade social uma parafiscalidade necessária.

Ainda sobre a competência, entendemos que a Constituição não permite a instituição de contribuições sociais gerais, em que pese o entendimento contrário já manifestado pelo Supremo Tribunal Federal e que o exercício da competência residual, prevista no art. 195, § 4, da CR, não pode resultar na criação de contribuições com base de cálculo própria nem dos impostos, nem das contribuições previstas na Constituição.

Assim como JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA²⁶⁷, acreditamos que é necessário, aliás, decorre da Constituição, a necessidade de ir complementar a doutrina clássica do fato gerador da obrigação tributária, para se chegar a uma classificação mais útil das espécies tributárias, assim entendida aquela que leve em consideração os dados jurídicos finalidade e destinação, a fim de permitir um melhor controle na instituição das contribuições para a seguridade social.

As normas gerais de direito tributário são aplicáveis às contribuições para a seguridade social, porém não se exige lei complementar para sua instituição ou para definir definição suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. É contudo necessária lei complementar para regular a imunidade subjetiva do art. 197, § 7º, da Constituição, deixando claro que o STF se manifestou sobre o tema, excluindo do âmbito da lei complementar as regras sobre a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social.

Observam essas contribuições as limitações constitucionais consubstanciadas nos princípios da igualdade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, uniformidade geográfica e as imunidades previstas nos arts. 195, II; §§ 2º e 7º e 149, § 2º, da CR, não lhes sendo aplicáveis as imunidades do art. 150, VI, da CR, cuja observância é reservada aos impostos.

Por se tratarem de contribuições, a igualdade deve refletir o princípio do benefício na eleição do sujeito passivo ou dos grupos cujo benefício ou despesa especiais

²⁶⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 73, pp. 64/65, out/2001.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

os legitimem para ocupar o polo passivo da obrigação tributária de pagar contribuições para a seguridade social. O princípio da capacidade contributiva lhes é aplicável como limite à tributação, afastada a regra do art. 145, § 1º, da CR, e permite a adoção de alíquotas proporcionais, vedada a progressividade, sem esquecer que o STF deixou transparecer que o § 9º do art. 195 da CR a autorizaria quanto à contribuição das empresas e equiparados incidentes sobre a remuneração do trabalho que lhes é prestado por pessoas físicas.

A destinação da receita das contribuições para a seguridade social é norma constitucional que de suma importância, porque impede que a União lance mão de cada vez mais contribuições sociais, desvinculando parcial ou totalmente as receitas com elas obtidas e desvirtuando a ponderação de valores feita pelo constituinte originário no sentido de permitir que parte da receita que seria partilhada com os entes subnacionais deixasse de ser em prol única e exclusivamente dos fins sociais especificamente eleitos pela Constituição.

Destaca-se ainda que o princípio da uniformidade geográfica deva ser observado, mas que a concessão de benefícios destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País deve se restringir aos impostos, sob pena de se violar a igualdade tributária sob o ângulo do benefício.

Por estarem as contribuições para a seguridade social sujeitas às normas gerais de direito tributário, a eleição do contribuinte por lei ordinária deverá observar o disposto nos arts. 121, I; e 128 do CTN, destacando que o contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, tanto sob o aspecto da materialidade prevista (validação condicional) quanto da especial despesa ou benefício que justifique a instituição da contribuição (validação finalística), notadamente as atividades estatais destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Em termos gerais, a construção de uma sociedade fraterna e solidária, opção feita pelo constituinte originário na Constituição de 1988, explica a ênfase dada pelo texto



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

ao princípio da capacidade contributiva, ferramenta para a realização de justiça distributiva.

Trata-se, na verdade, de uma opção política do constituinte que, ao desenhar o sistema tributário brasileiro, o fez de forma a alcançar uma sociedade justa, fraterna e solidária.

Ao desempenhar essa tarefa, a depender dos objetivos a serem atingidos, será dada maior ênfase a um ou outro princípio, que informará o sistema, guiando-o na direção da decisão política tomada anteriormente. Nesse contexto, ambos os princípios (benefício e capacidade contributiva) são de grande utilidade para os sistemas tributários atuais.

Fazendo uma análise superficial do sistema tributário nacional, verifico que ele, no seu nascedouro, estava fortemente fundado na busca da justiça distributiva, a ser alcançada por meio da capacidade contributiva e da progressividade.

Diante desse quadro, causa espanto que na atualidade o número de contribuições é crescente e delas vem se utilizando o Estado para arrecadar recursos e manter a prestação dos serviços públicos cada vez mais gerais, o que seria função dos impostos, do que é exemplo maior a Desvinculação das Receitas da União em relação às contribuições para a seguridade social.

Todo o sistema tributário do Estado brasileiro, se vê pela repartição constitucional das receitas tributárias, foi fundado na arrecadação por meio de impostos, que, não vinculados, deveriam observar a capacidade contributiva. Esse era o mote da justiça fiscal brasileira: arrecadar impostos com base na capacidade contributiva e decidir politicamente seu destino para alcançar a justiça distributiva.

Percebe-se, no entanto, um movimento em direção da instituição de tributos vinculados que, na verdade, passaram a ser fontes de recurso tanto para a prestação de serviços específicos quanto para serviços inegavelmente gerais, do que é prova viva a DRU.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
 Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

É lamentável que as contribuições venham recebendo interpretação suficientemente elástica da Suprema Corte de modo a permitir os desvirtuamentos que vem ocorrendo hoje.

Os tributos vinculados, caso das contribuições objeto deste trabalho, como já demonstrado, têm maior relação com a justiça comutativa do que com a distributiva (solidariedade) e a utilização em larga escala dessas figuras, como a que hoje se observa, arrisco dizer, não se harmoniza com o sistema tributário brasileiro.

Aponto um forte indício dessa incompatibilidade: o capítulo da repartição das receitas tributárias delineou toda a repartição da arrecadação tributária com base unicamente em impostos, mas os Estados já reagiram ao movimento da União e conseguiram no jogo político que a receita da CIDE-Combustíveis fosse com eles partilhada.

É preciso retomar o controle das contribuições para a seguridade social, assim como das demais contribuições, a fim de se evitar as distorções que a doutrina vem apontando na instituição desses tributos, como adverte WERTHER BOTELHO SPAGNOL:

Em verdade, vem o legislador federal utilizando indevidamente as contribuições sociais como um instrumento de arrecadação fiscal, hoje a principal distorção existente na tributação nacional.²⁶⁸

As contribuições sociais como um todo e as para a seguridade social em particular estão a demandar maior atenção e rigor da jurisprudência, a fim de impedir que, sem que haja uma reforma tributária efetiva, a União desfigure as bases do federalismo fiscal brasileiro, pondo em risco a autonomia dos demais entes federados por meio de

²⁶⁸ SPAGNOL, Werther Botelho. **As contribuições sociais no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p. 100.



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

R. Riachuelo, 185 - 4º andar - tel: 3111-4013 e 3111-4020 (fone/fax) e-mail: def@usp.br
Correspondência: Largo de São Francisco, 95 - CEP 01005-010 - Centro - SP - Brasil

contribuições, além, é claro, das notórias insegurança jurídica e injustiça fiscal a que são submetidos os contribuintes em razão dos desvirtuamentos expostos.