

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Aline da Silva Costa

**O perfil jurídico das contribuições para o
custeio da Seguridade Social**

**Brasília-DF
2011**

Aline da Silva Costa

O perfil jurídico das contribuições para o custeio da Seguridade Social

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

**Brasília-DF
2011**

Aline da Silva Costa

O perfil jurídico das contribuições para o custeio da Seguridade Social

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP

Aprovada pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção
__ (_____).

Banca Examinadora

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

A Deus, meu tudo.
Aos meus pais, minhas
grandes referências.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, pela oportunidade de concluir mais uma etapa na minha caminhada.

Aos meus pais pela compreensão e incentivo constante.

Aos meus fiéis amigos que sempre me acolhem com muito carinho nos momentos mais difíceis da minha jornada.

“O coração do homem dispõe o seu caminho mas é o Senhor que dirige seus passos”
Provérbios 16.9

RESUMO

As contribuições para o custeio da Seguridade Social são tributos relevantes na ordem jurídica brasileira, eis que os recursos por ela carreados compõem um orçamento próprio destinado ao financiamento de ações nas áreas da saúde, assistência social e previdência social. Diante dessa perspectiva, investiga-se o surgimento, evolução e o enquadramento constitucional dessas contribuições, identificando características, princípios específicos, tipos, finalidade e importância no custeio da Seguridade Social e no Sistema Tributário Nacional. Neste cenário, discute-se o desvio de finalidade dessas contribuições por meio das medidas de desvinculação de receitas, além da reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional e seus possíveis impactos nas contribuições securitárias e na Seguridade Social.

Palavras-chave: Contribuições, Tributo, Custeio, Seguridade Social.

ABSTRACT

The contributions to fund Social Security are relevant taxes in the Brazilian legal order, behold, the resources raised by it comprise a separate budget for the financing of actions in health, social assistance and social security. Faced with this prospect, we investigate the beginning, evolution and constitutional frame of these contributions, identifying characteristics, specific principles, types, purpose and importance in the funding of Social Security and the National Tax System. In this view, we discuss the misuse under of contributions by measuring the separation of revenues, and the tax reform pending in Congress and their possible impacts on contributions to security and in a Social Security.

Keywords: Contributions, Tribute, Costing, Social Security.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADInMC	Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira
CSSL/ CSLL	Contribuição social sobre lucro líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DRU	Desvinculação de Recursos da União
EC	Emenda Constitucional
Finsocial	Fundo de investimento social
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOF	Imposto sobre operações de crédito
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IR	Imposto de renda
IVA-F	Imposto sobre o Valor Agregado Federal
LC	Lei Complementar
Pasep	Programa de formação do servidor público
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RGPS	Regime Geral da Previdência Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO BRASIL.....	12
2.1	Considerações gerais.....	12
2.2	Natureza jurídica.....	14
2.3	A evolução das contribuições sociais no Brasil.....	17
2.4	Espécies de contribuição.....	19
3	SEGURIDADE SOCIAL.....	23
3.1	Histórico da Seguridade Social no Brasil.....	23
3.2	Conceito de Seguridade Social.....	25
3.3	Princípios constitucionais da Seguridade Social.....	27
4	PERFIL JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL.....	32
4.1	Custeio da Seguridade Social.....	32
4.2	Características específicas das contribuições para custeio da Seguridade Social.....	34
4.3	Princípios constitucionais tributários aplicáveis às contribuições para o custeio da Seguridade Social.....	37
4.4	Contribuições previstas constitucionalmente para o custeio da Seguridade Social.....	43
4.5	Previsão constitucional para as imunidades relativas à Seguridade Social.....	53
4.6	Participação das contribuições para custeio da seguridade social na arrecadação tributária brasileira.....	58
4.7	Outras questões relacionadas às contribuições para custeio da Seguridade Social.....	61
	CONCLUSÃO.....	67
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	68

1 INTRODUÇÃO

Há alguns anos as contribuições sociais vêm sendo protagonistas da arrecadação de tributos da União, dentre outras razões, pela facilidade de serem instituídas e por não terem suas receitas partilhadas com os outros entes da federação. E, como espécies de contribuições sociais, as contribuições para o custeio da Seguridade Social, também fazem parte desse cenário.

As contribuições para o custeio da Seguridade Social são a base do financiamento das atividades estatais em setores sensíveis da sociedade, e imprescindíveis para a concretização dos direitos sociais fundamentais plasmados na Constituição Federal de 1988.

De fato, conforme estatuída na Constituição Federal de 1988, a Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações destinadas a assegurar direitos nas áreas de saúde, previdência social e assistência social, segundo objetivos determinados pela própria Constituição, onde se destaca a universalidade de prestações e equidade na fonte de custeio.

O Estado faz uso de seu poder de tributar com o objetivo de financiar essas ações. Desse modo, a partir do princípio da solidariedade, todos contribuem, de modo particular aqueles que participam da cadeia produtiva.

Nesse contexto, para compreender a dinâmica das contribuições, objeto deste trabalho, percorre-se o histórico da seguridade social no Brasil e explora-se o conceito de seguridade social e seus princípios basilares.

O enquadramento das contribuições para o custeio da Seguridade Social no Sistema Tributário Nacional, como espécie tributária autônoma, exige uma análise de seu perfil jurídico, principalmente de suas características determinantes e sua finalidade. Sem dúvida, fatores distintivos quando se compara estas contribuições com as demais espécies tributárias.

Nesse passo, a destinação determinada pela constituição, por ser a identidade e o cerne da instituição das contribuições securitárias, deve ser avaliado com acuro e procedido de um minucioso exame das normas jurídicas aplicáveis, sem descuidar da correlação existente com os conceitos e princípios que envolvem o regime jurídico securitário.

Por isso, a análise desses tributos e de sua instituição, o estudo dos

princípios gerais e específicos que os envolvem, além do exame de sua aplicabilidade, são indispensáveis para avançar na conciliação do Sistema da Seguridade Social com o Sistema Tributário Nacional, revelando as possíveis distorções em seu enquadramento legal.

A importância deste trabalho manifesta-se à medida que envolve conceitos relacionados com o direito tributário e o direito da seguridade social, sem descuidar dos princípios informadores das contribuições, e, dando enfoque preponderante na obediência a finalidade constitucional assegurada a esses tributos.

Por esta razão, este estudo tem o escopo de sistematizar e revisar a doutrina e a jurisprudência relacionadas às contribuições para o custeio da seguridade social, por meio de pesquisa bibliográfica exploratória, estabelecendo um roteiro atualizado sobre o perfil jurídico desses tributos. Busca-se discorrer sobre os aspectos jurídicos, especificamente, tributários dessas contribuições, abordando sua imprescindibilidade no custeio do Sistema de Seguridade Social, com o fito de identificar distorções e deformações no perfil inicialmente delineado pela Constituição Federal de 1988. Por fim, levantam-se outras questões tangentes, como a desvinculação das receitas do orçamento da Seguridade social e a reforma tributária, conjeturada no Projeto de Emenda Constitucional nº 233/2008, e como estas afetam ou podem vir a afetar o quadro atual das contribuições para custeio da Seguridade Social.

2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO BRASIL

2.1 Considerações gerais

As chamadas “contribuições” vieram em resposta às necessidades de um Estado que surgia no início do século XX, o Estado Social ou *Welfare State*.

Até então, as atribuições do Estado guardavam pertinência com o pensamento liberal da época, ou seja, o Estado mínimo, não-interventor, que não criasse empecilho algum para o mercado, ocupado estritamente com a segurança interna e externa e com poucos serviços públicos.

Contudo, questões sociais que eram desconhecidas antes da Revolução Industrial, consequências do regime capitalista, começaram a despontar com grande relevância. Eram problemas preponderantemente relacionados com trabalho, saúde e educação.

De fato, superava-se a idéia de que a sociedade seria capaz de realizar todos os objetivos por ela pretendidos, sem a interferência Estatal, apenas com regras auto-reguladoras de mercado.

Eis porque se tornava iminente o aparecimento de um Estado que atuasse efetivamente nos temas sociais e, até mesmo, em assuntos relacionados à economia e ao meio-ambiente. Assim, nasce o Estado Social ou, também chamado de Estado de *Bem Estar* Social, com a finalidade de contemplar matérias pautadas na noção de solidariedade.

Alargam-se as dimensões do Estado, agora encarregado de viabilizar, eficazmente, serviços públicos essenciais à população miserável nas áreas de saúde, educação, habitação e amparo à exclusão social (DUPAS, 2001, p.105).

Nesse novo contexto, os cidadãos tornam-se mais dependentes do Poder Público, requerendo vantagens diversas, tais como: licenças, benefícios previdenciários, subvenções, entre outros.

Como consequência imediata do alargamento dos deveres estatais, vem a imprescindibilidade de capacidade financeira para acudi-los. José Eduardo Soares de Melo (2006, p.11) expressa isso com clareza:

O Estado necessita de recursos para poder atingir seus objetivos fundamentais, consistentes na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem-estar da coletividade.

Contudo, para atender a demanda crescente pelos serviços públicos, a tributação, meio de obter recursos para financiamento das atividades do Estado, precisava sofrer modificações. Nesse sentido, com a finalidade de aumentar a arrecadação para atender satisfatoriamente as novas funções assumidas, criaram-se as contribuições sociais.

A idéia inicial era que o contribuinte, mediante o pagamento de contribuição, recebesse o amparo estatal quando atingido por alguma contingência social, isto é, situação de risco, tais como desemprego, invalidez, ou alcançasse o tempo da aposentadoria. Seria, então, uma forma de ter restituído os valores desembolsados. Ainda não se vislumbrava a possibilidade de universalização dos benefícios sem a devida contrapartida.

A questão do financiamento dos sistemas de proteção social e a busca de novas modalidades para seu custeio são pautas perenes de discussão no mundo inteiro. Na medida em que a procura pelos direitos e benefícios sociais aumentam, o Estado precisa atender essa demanda e satisfazer os direitos sociais, elevando a qualidade de vida da população em geral.

Nessa ótica, as contribuições sociais se revelam como um instrumento de intervenção do Estado na ordem social e canal para financiar sua estrutura protetiva, portanto, são fomentadoras de sua política social.

Para atender os programas do Estado Social, alargam-se as bases de incidência das contribuições. Praticamente todos os cidadãos contribuem com essas exações, e todos os salários e rendas são atingidos, procura-se alcançar o maior número de situações passíveis de serem tributadas.

De fato, é indiscutível a imprescindibilidade destas contribuições para o desenvolvimento e manutenção de bens e serviços relacionados, não somente à seguridade social, mas, também, a outras demandas sociais, tais como educação.

Apesar disso, atualmente, o Poder Público tem feito uso desses tributos como forma de incrementar a sua arrecadação, cujo produto tem sido destinado a outras áreas, não apenas a social.

2.2 Natureza jurídica

Por longo tempo, travou-se, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, discussão acerca da natureza jurídica das contribuições. De um lado, parte dos estudiosos afirmava que as contribuições não eram tributos, e, de outro, parte atribuía a estas o caráter de espécie tributária.

Quanto às dissensões a respeito da natureza jurídica das contribuições, diversas foram as teses levantadas para afirmar que se tratava de uma espécie autônoma diversa do tributo.

Segundo Paulo Ayres Barreto (2006, p.93):

Algumas razões têm sido apontadas para justificar esse fato, dentre as quais as mais freqüentes são: (i) a menção à outorga de competência para instituição de contribuições vem referida, nas sucessivas Cartas Constitucionais, em outros dispositivos que não aqueles que, pretensamente, relacionariam todas as espécies tributárias (impostos, taxas e contribuição de melhoria); e (ii) a previsão de regime jurídico não integralmente coincidente com o aplicável aos tributos.

Assim, alguns doutrinadores acreditam que pelo fato das contribuições por não estarem contempladas no rol do art. 145, da Constituição Federal de 1988, têm natureza não-tributária.

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Porém, o disposto no art. 145 menciona apenas os tributos com competência comum aos entes federativos, mesmo porque as contribuições, aludidas no art. 149 da Constituição, são instituídas unicamente pela União, e, portanto, não haveria sentido se o constituinte as tivesse incluído no art. 145.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Releva notar que as contribuições dispostas no art. 195, da Magna Carta de 1988, e objeto deste trabalho, a despeito de não estarem contidas no capítulo do “Sistema Tributário”, são revestidas de caráter tributário.

Na verdade, as contribuições para o custeio da seguridade social estão adequadamente disciplinadas no capítulo atinente à “Ordem Social”, pois são tributos com destinação específica relacionada à seguridade social, trata-se de uma regra especial e que as caracterizam como contribuição, como se verá mais adiante.

Nesse sentido, reforça-se o entendimento que a ausência de integral encaixe das contribuições nos institutos do regime jurídico tributário, principalmente quando comparadas com os impostos, é fator dispensável para a sua caracterização enquanto tributo.

Sem dúvida, o fato das contribuições não se amoldarem a todas as disposições constitucionais tributárias, não desfiguram a sua natureza como tributo. Numa análise simplista, vê-se que, por exemplo, nem todos os impostos se submetem ao princípio da anterioridade, e nem por isso deixam de ser tributos.

É emblemático, nas versações sobre esse tema, o julgamento do Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, de 1992, no qual o ministro relator Moreira Alves manifestou que as contribuições são tributos e defendeu a teoria quinquipartida, isto é, a existência de cinco espécies tributárias a partir da Constituição de 1988.

De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributária, 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. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à Seguridade Social, previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a Seguridade Social, previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, determina que se obedeça ao disposto no artigo 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

A Carta Magna de 1988, de cunho programático, ampliou as funções assumidas pelo Estado. Assim, ante o extenso elenco de direitos sociais garantidos pela Constituição, tornou-se premente a necessidade de assegurar o financiamento das diversas atividades no campo social.

Dessa forma, ampliou-se a concepção de tributo, que passou a ser dotada de um caráter nitidamente intervencionista na seara econômica, social e política.

Esse entendimento foi claramente captado por Werther Botelho Spagnol (2002, p.58):

Desta forma, o Estado não mais tributa apenas para fins de manutenção da máquina administrativa. Tributa para custear todas as finalidades que lhe são constitucionalmente atribuídas, entre elas a garantia de toda uma série de direitos fundamentais ao cidadão. Não pode mais prevalecer a idéia de que, se uma exação não se destina a cobrir as finalidades clássicas do Estado, se não é arrecadada pela administração direta ou não é contabilizada no caixa único, não possui, então, natureza tributária.

A instituição de uma exação destinada a financiar uma situação específica, seja de caráter social, econômico ou corporativo, é também tributação, por meio da retirada compulsória de recursos dos particulares para o Estado, com o objetivo de implementar tais políticas.

Diante do conceito de tributo impresso no art. 3º do Código Tributário Nacional, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, considera-se que as contribuições se ajustam a este conceito, por isso têm natureza jurídica tributária e, conseqüentemente, submetem-se ao regime tributário.

Dito de outro modo, não é a submissão ao regime tributário que faz com que as contribuições sejam tributos, antes de tudo, é a subsunção destas ao conceito estabelecido no art. 3º do CTN que reforça sua natureza tributária.

Daniel Zanetti Marques Carneiro (2010, p.17), em seu estudo sobre o custeio da seguridade social, atesta que:

A despeito de inúmeras discussões sobre o tema, predomina majoritariamente o entendimento de que as contribuições para a seguridade social caracterizam-se como verdadeiros *tributos*, dado o regime jurídico constitucional a que se encontram submetidas, e notadamente pela subsunção de tais exações ao conceito trazido pelo art. 3º do CTN.

Em outras palavras, cumpre compreender, primeiramente, que as contribuições são tributos, assim caracterizados constitucionalmente e, em seguida, por serem tributos, a estas se aplica o regime jurídico pertinente.

Mesmo que alguns autores resistam, a questão encontra-se pacificada. Desse modo, qualquer que seja o ângulo de estudos das contribuições sob a ótica constitucional, mesmo levando-se em conta a existência de características específicas, que serão tratadas ao longo deste estudo, não há dúvida de que as contribuições são tributos.

2.3 A evolução das contribuições sociais no Brasil

No Estado brasileiro, a Constituição de 1934 foi responsável pela inauguração de princípios voltados para o aspecto social de suas atribuições. Nessa Constituição, surge pela primeira vez a palavra *contribuição*, mais especificamente a figura da contribuição de melhoria, novidade no direito brasileiro, que, até então, conhecia apenas os impostos e as taxas.

Anos mais tarde, na Constituição de 1946, foi inserido um capítulo dedicado à ordem econômica e social, onde em seu art. 157, XVI, era prevista a instituição de contribuição de empregadores e empregados em favor da maternidade, contra as consequências da doença, da velhice e da morte.

Com a Emenda Constitucional nº 18, promulgada em 1965, além dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, é prevista a competência da União para instituir empréstimos compulsórios em casos excepcionais definidos em lei complementar.

Em 25 de outubro de 1966, nasce o Código Tributário Nacional - CTN, contemplando apenas a contribuição de melhoria, sem fazer referência a outras contribuições.

Para suprir esta lacuna, foi editado o Decreto n. 27/66, que fez acrescer no art. 217, do CTN, as seguintes contribuições: contribuição sindical; contribuição previdenciária; contribuição destinada ao Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural; a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; dentre outras.

Na Emenda n.1/69, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições são reunidos no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional na Constituição.

Em 1970, com a edição das leis complementares nº 7 e nº 8, foram criados, respectivamente, o Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Servidor Público (Pasep).

O PIS, em particular, surgiu com o objetivo de conferir ao trabalhador o direito de participar da vida e do desenvolvimento das empresas, porém, representava uma espécie de poupança compulsória, cujos recursos eram utilizados para fomentar o processo de industrialização da época.

Já o Pasep é constituído pela contribuição das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e seus fundos e autarquias), cuja alíquota incide sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Em 1982, o Decreto Lei nº 1.940 cria o Fundo de Investimento Social (Finsocial), destinado a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor.

A materialização do Estado Social brasileiro veio com a Constituição Federal de 1988, que privilegiou a universalização dos direitos sociais básicos. Para atender o caráter nitidamente programático dessa Carta e consolidar os direitos fundamentais, houve uma expansão considerável das contribuições.

Na década de 90, foram instituídas duas novas contribuições a Contribuição Social sobre o Lucro, a CSSL, e a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, a CPMF, extinta em 2007. O Finsocial foi transformado em Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e o PIS/Pasep, que era um fundo patrimonial formado por contas individuais, tornou-se um fundo contábil de caráter coletivo.

Cabe destacar que, mesmo com o aumento no número de contribuições, a Constituição Federal de 1988 não dispôs de uma sistemática que promovesse a partilha do produto arrecadado. Assim, a receita proveniente da cobrança das contribuições sociais é centralizada na esfera federal, não havendo divisão com os demais entes federativos e, caso sejam criadas novas contribuições, inexistente obrigatoriedade de repartição de tais receitas.

2.4 Espécies de contribuição

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 149, faz referência a três espécies de contribuições que integram o Sistema Constitucional Tributário, a saber: as sociais, as de intervenção no domínio econômico (interventivas) e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas), que funcionam como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Para chegar a essa classificação, o critério utilizado pelo constituinte foi a finalidade da contribuição, isto é, a destinação do produto arrecadado, a qual deve ser obedecida fielmente pelo legislador infraconstitucional no momento de sua criação.

Vale destacar que a Emenda Constitucional n. 39, de 19 de dezembro de 2002, acrescentou mais uma espécie de contribuição, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública

Examinemos os caracteres essenciais de cada uma das espécies de contribuição.

2.4.1 Contribuições sociais

As contribuições sociais subdividem-se em duas categorias: as gerais e as destinadas ao financiamento da seguridade social.

As contribuições sociais gerais aludidas no art. 149, *caput*, da Constituição, abrangem as diversas áreas de atuação da União no campo social, tais como, educação, cultura e habitação, não compreendendo o âmbito securitário.

As contribuições sociais afetas ao custeio da seguridade social estão disciplinadas no art. 195 da Carta Maior, e têm como finalidade o financiamento exclusivo da previdência, da saúde e da assistência social, o tripé que compõem a seguridade social.

Apesar de ambas serem contribuições sociais, seus regimes constitucionais são próximos, mas não iguais.

As contribuições sociais destinadas à seguridade social possuem tratamento constitucional distinto e próprio, cujos referenciais jurídicos serão apresentados ao longo deste trabalho.

2.4.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico

A instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, também conhecida como CIDE, é uma das formas de atuação do Estado na ordem econômica.

Neste sentido, o mestre Hugo de Brito Machado (2009, p.16) esclarece que:

A instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico pressupõe, assim, a possibilidade jurídica da intervenção, que se define em face das normas da Constituição, e também a necessidade da intervenção, que se define em face das circunstâncias econômicas excepcionais presentes na ocasião.

A intervenção não consubstancia a atividade normal, ordinária, permanente, do Estado. Ela é excepcional, e por isto mesmo temporária, tendente a corrigir distorções em setores da atividade econômica.

As contribuições de intervenção no domínio econômico são exações tributárias instituídas por lei ordinária da União para custear os gastos e serviços por ela empreendidos, decorrentes da intervenção em algum setor da economia.

Cabe assinalar que o pólo passivo da relação obrigacional da CIDE só pode ser ocupado pela pessoa que explora, sob regime de direito privado, a atividade econômica objeto de regulação estatal.

A instituição dessas contribuições deve ter como pressuposto uma situação de desequilíbrio de mercado, desde que não decorra de prática ilícita, e, sua criação seja meio de regular o funcionamento desse mercado (BARRETO, 2006, p.114).

2.4.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

Também denominadas “contribuições corporativas”, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são tributos instituídos por lei

ordinária da União, não em seu próprio favor, mas no das entidades que representam categorias profissionais (trabalhadores) ou econômicas (empregadores).

De acordo com Fabiana Del Padre Tomé (2006, p.101), tais contribuições

têm por destinação o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais.

Cite-se, como exemplo, a contribuição destinada ao Serviço Social do Comércio (SESC) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), que tem o produto de sua arrecadação direcionado a propiciar a organização e fiscalização dessas categorias profissionais ou econômicas, bem assim, as contribuições instituídas em favor da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), dos conselhos fiscalizadores das profissões liberais, de sindicatos, dentre outros.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é elucidativa ao dizer que a contribuição confederativa, criada pela assembléia geral (art. 8º, IV, CF) é distinta da contribuição sindical, instituída por lei, de caráter nitidamente tributário (CF, art. 149), e, por isso, compulsória, sendo que, a primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato (RE 198092/SP, Relator: Ministro Carlos Veloso, 1996).

2.4.4 Contribuições para custeio de iluminação pública.

A autorização desta mais nova espécie de contribuição decorreu da Emenda Constitucional n º 39, de 2002, cuja competência fora atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, para o custeio do serviço de iluminação pública.

Art.149-A Os municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no Art. 150, I e III, da CF.
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

O produto da arrecadação dessa contribuição é vinculado à despesa que a fundamenta. Assim, não será legítima a utilização dos recursos arrecadados para qualquer outro fim que não seja o custeio do serviço de iluminação pública.

A instituição da contribuição para custeio de iluminação pública pode ser feita diretamente por meio de lei ordinária de cada Município e do Distrito Federal e aplicam-se a essa contribuição todos os princípios tributários previstos na Constituição. Muito embora, o art.149-A tenha expresso a sujeição da contribuição apenas aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

3 SEGURIDADE SOCIAL

3.1 Histórico da Seguridade Social no Brasil

De acordo com Rui Carlos Machado Alvim (apud Balera et al 2008, p.27) o marco inicial da proteção social brasileira teve início no ano de 1543, com a criação da Santa Casa de Misericórdia de Santos que, por meio da seletividade e distributividade, realizava serviços para aqueles que dela necessitassem.

A primeira Constituição brasileira, de 1824, tratou da seguridade social no seu art. 179, que trazia em seu bojo a importância da criação dos socorros públicos. O ato adicional de 1834, em seu art. 10, delegava competência às Assembléias Legislativas para legislar sobre as casas de socorros públicos. A referida matéria foi regulada pela Lei nº 16, de 12 de agosto de 1834.

Na Constituição de 1891 foi inserido pela primeira vez o termo “aposentadoria”, mas era limitada aos servidores públicos. O seu art. 75 previa que os funcionários públicos, no caso de invalidez, teriam direito à aposentadoria, independentemente de contribuição para o sistema de seguro social.

Em 1923, com a entrada em vigor do Decreto-legislativo nº 4.682, a “Lei Eloy Chaves”, criou-se a Caixa de Aposentadoria e Pensões dos Ferroviários. Esta lei foi o dispositivo legal embrionário para o desenvolvimento da previdência social no Brasil.

Em seguida, as caixas de aposentadoria começaram a se organizar em categorias profissionais, dando início aos institutos de aposentadoria e pensões. Entretanto, com o passar do tempo, as caixas tornaram-se insuficientes para suprir a demanda de seus filiados.

A partir das caixas de pensões, surgiram institutos com a possibilidade de abranger um maior número de beneficiários. Assim, foram criados os Institutos de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos, dos Comerciantes, Ferroviários, entre outros.

A experiência desses institutos serviria de parâmetro para o sistema previdenciário brasileiro que estava surgindo.

Na Constituição de 1937, outorgada no Estado Novo, não houve inovação

em relação às anteriores. Porém, pela primeira vez emprega-se em seu texto a expressão “seguro social”, ao invés de “previdência social”.

Em contrapartida, a Constituição seguinte, de 1946, consagrou as palavras "previdência social" em seu art. 157, abolindo a expressão "seguro social". O inciso XVI do citado artigo previa que a previdência social, custeada através da contribuição da União, do empregador e do empregado, deveria garantir a maternidade, bem como os riscos sociais, tais como: a doença, a velhice, a invalidez e a morte. Já o inciso XVII, do mesmo artigo, tratava da obrigatoriedade da instituição do seguro de acidente de trabalho por conta do empregador.

A Constituição de 1967 manteve as mesmas disposições da Carta Política 1946. O § 2º, de seu art. 158, preceituava que a contribuição da União no custeio da Previdência Social seria atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto da arrecadação das contribuições previdenciárias previstas em lei.

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, não apresentou mudanças significativas em relação às Constituições de 1946 e 1967.

Neste breve relato, observa-se que os sistemas de proteção social se organizavam em torno da Previdência Social que, além de aposentadorias e pensões, tinha previsão de atendimento médico para os seus filiados.

Assim, o que era sistematizado como Previdência Social antes da Constituição de 1988, evoluiu para o conceito moderno de seguridade social, constituindo uma vasta rede de proteção composta pela saúde pública, assistência social e previdência.

Na Magna Carta de 1988, deparamo-nos com a Seguridade Social no capítulo II do título VIII, que trata da Ordem Social, sendo gênero do qual constituem espécies a saúde (arts. 196 a 200), a previdência social (arts. 201 e 202) e a assistência social (arts. 203 e 204).

Sua posição tópica, inserida na Ordem Social, indica que tem como base o primado do trabalho, e como objetivos o bem-estar e a justiça social (art.193), compreendendo, na forma do art. 194, um conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar os direitos pertinentes às espécies que abarca, revelando-se, assim um comprometimento de políticas sociais que, mais do que alcançar níveis mínimos de sobrevivência, aponta como teleologia a elevação das condições de vida da população, calcada no princípio da solidariedade (FORTES; PAULSEN, p.28).

A atual Constituição instituiu o Sistema de Seguridade Social, definindo um

conjunto de direitos e obrigações sociais para garantir a proteção humana básica às situações clássicas de vulnerabilidade social identificadas, por exemplo, doenças, idade avançada, invalidez, viuvez, desemprego involuntário, acidente de trabalho, desamparo à criança.

A Constituição Federal de 1988 consagrou um sistema de seguridade social de caráter universal, objetivando garantir a todos o direito à saúde, à assistência e à previdência. O postulado fundamental da solidariedade social (3º, I) transparece como baliza para o sistema, rompendo definitivamente com a lógica econômica do seguro provado, ou seja, a rígida correlação entre prêmio e benefício (SPAGNOL, 2002, p.141).

Com a Emenda Constitucional nº 20/98 foram feitas algumas modificações nas regras da seguridade. Outras emendas foram feitas no capítulo da seguridade social, principalmente no seu art. 195, que trata das fontes e formas de financiamento do sistema.

Tais alterações, juntamente com a legislação infraconstitucional, ampliaram os recursos previstos sobre as bases da folha de salários (aumento de alíquotas), do faturamento e do lucro líquido, introduzindo-se a movimentação financeira como base fiscal, cujos recursos também foram destinados à seguridade social, com subvinculações específicas à saúde e à previdência.

3.2 Conceito de Seguridade Social

A Constituição da República, em seu art. 194, conceitua a Seguridade Social como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Dentro desse contexto, a Seguridade Social representa a realização de substancial parcela dos direitos sociais constitucionalmente assegurados, visando concretizar proteção social ampla, universal e solidária, de modo a implementar ações efetivas de saúde, previdência e assistência social.

Para Sérgio Martins Pinto (2007, p.19):

O Direito da Seguridade Social é um conjunto de princípios, regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra as contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, com vistas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Em razão do histórico da seguridade social no Brasil, por vezes, faz-se confusão entre os conceitos de seguridade social e previdência social.

A definição Seguridade Social é distinta da definição de Previdência Social. Enquanto a Seguridade atua de maneira ampla e irrestrita, atingindo todos que se encontram em estado de necessidade, independentemente de contribuição anterior; a Previdência é um sistema de cobertura dos riscos sociais oriundos do trabalho, tais como perda ou redução da capacidade laborativa, custeada pela contribuição de seus filiados.

Ademais, a leitura do artigo 194 deixa claro que o sistema de Previdência Social está contido no grande sistema que é a Seguridade Social, juntamente com a assistência social e a saúde, sendo uma importante área de atuação do Poder Público.

A Previdência Social objetiva assegurar ao segurado, com base no princípio da solidariedade, benefícios ou serviços quando atingido por uma contingência social. O sistema previdenciário público utiliza o modelo de repartição simples, onde existe uma solidariedade entre os participantes no custeio do sistema, cujos valores arrecadados destinam-se aos benefícios futuros.

A Assistência Social é uma política social destinada a atender as necessidades básicas dos indivíduos, traduzidas em proteção à família, maternidade, infância, adolescência, velhice e pessoa portadora de deficiência e é prestada gratuitamente aos necessitados. As prestações de assistência social são destinadas aos indivíduos sem condições de prover o próprio sustento de forma permanente ou provisória, independentemente de contribuição à seguridade social.

Por fim, a Saúde é dever do Estado, de prestação gratuita, independentemente de ser o paciente contribuinte ou não da seguridade social. A Saúde é garantida mediante políticas sociais e econômicas para a redução do risco de doença e de outros agravos, visando o acesso universal e igualitário às ações e aos serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

3.3 Princípios constitucionais da Seguridade Social

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 194, parágrafo único do artigo 194 determina a organização da Seguridade Social com base em objetivos, que na realidade são princípios a serem observados pelo Poder Público.

Estes princípios têm o condão de nortear o Sistema de Seguridade Social, formando a base na qual as normas jurídicas relacionadas ao sistema securitário são criadas.

3.3.1 Princípio da universalidade da cobertura e atendimento

O princípio da universalidade determina acessibilidade à Seguridade Social a todas as pessoas que se encontram no território nacional, tanto na cobertura quanto no atendimento.

A universalidade de cobertura implica que a Seguridade Social deve, ao menos hipoteticamente, cobrir todos os riscos sociais capazes de atingir as pessoas que vivem em sociedade.

O atendimento universal refere-se ao atendimento pleno que deve ser dado pela Seguridade Social a todos, sejam brasileiros e estrangeiros, residentes e domiciliados no país

Observa-se, na prática, que apesar da Constituição dispor que o Sistema de Seguridade Social deve beneficiar a todos, independentemente de contribuição, só terá direito aos benefícios da previdência social a pessoa que contribui. Porém, as prestações nas áreas da saúde e da assistência social são destinadas ao cidadão, independentemente de sua contribuição.

3.3.2 Princípio da uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais

A uniformidade e equivalência decorrem do princípio da igualdade, que buscam evitar discrepâncias no tratamento entre os trabalhadores urbanos e rurais, verificadas no sistema anterior a presente Constituição.

Trata-se de uma igualdade formal e não material, em virtude das especificidades existentes entre esses grupos de trabalhadores.

As prestações da Seguridade Social dividem-se em benefícios e serviços. Os benefícios são prestações em dinheiro, tais como a aposentadoria e a pensão, enquanto que os serviços são bens imateriais colocados à disposição das pessoas, como, por exemplo, assistência médica.

3.3.3 Princípio da seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços

A seletividade e distributividade são utilizadas para adequar a universalidade de cobertura e atendimento às condições econômico-financeiras do sistema de Seguridade Social.

Este princípio encerra a seleção das necessidades mais prementes e a distribuição dos benefícios e serviços aos mais carentes.

Para Sérgio Pinto Martins (2007, p.54), idéia de distributividade envolve o conceito de distribuição de renda:

A idéia da distributividade também concerne à distribuição de renda, pois o sistema, de certa forma, nada mais faz do que distribuir renda. A distribuição pode ser feita aos mais necessitados, em detrimento dos menos necessitados, de acordo com a previsão legal. A distributividade tem, portanto, caráter social.

Ao contrário da assistência médica, que tem cobertura e atendimento indistinto, nem todos têm direito a todos os benefícios. Por essa razão, compete ao legislador identificar as necessidades sociais e determinar critérios objetivos para atender as camadas mais carentes da população.

3.3.4 Princípio da irredutibilidade dos benefícios

Os benefícios da previdência social devem ter preservados o seu poder aquisitivo, ou seja, o seu valor real.

De modo a garantir a atualização periódica do benefício do segurado e evitar as possíveis perdas oriundas de processos inflacionários, o § 4º, do art. 201, da Lei Magna, prevê o reajustamento dos benefícios por meio de critérios definidos em lei ordinária: “É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei.”

Vale mencionar que as leis nº 8.212/91 e nº 8.213/91, que tratam, respectivamente, do Plano de Custeio e do Plano de Benefícios da Previdência Social, bem como o Decreto nº 3.048/99, que instituiu o Regulamento da Previdência Social, também asseguram a irredutibilidade do valor dos benefícios.

Em relação ao valor mínimo a ser observado na concessão do benefício, a letra constitucional indica no § 2º do art. 201, que “nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo”.

A primeira turma do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE n. 263.252-0/PR, consignou que o princípio da irredutibilidade é garantia contra a redução do ‘quantum’ que se recebe, ou seja, do valor nominal, e não daquilo que se pretende receber para não haver perda do poder aquisitivo em decorrência da inflação.

Segundo Sérgio Pinto Martins (2007, p.55):

Nota-se que a irredutibilidade do valor dos benefícios é a nominal e não a real, dependente da lei ordinária. Caso a lei ordinária não adote métodos ou índices para se verificar a variação real da inflação, haverá perdas ao segurado, mas esse critério não poderá ser acoimado de inconstitucional.

Por outro lado, para Mauro Roberto Gomes de Mattos (2000),

(...) o valor real do benefício não pode ser verificado de maneira abstrata, eis que representa a garantia mínima de que os proventos dos segurados não serão corroídos pela inflação. Assim, o valor real representa o valor de compra, que deverá ser sempre atualizado, quando ficar registrada a perda do poder aquisitivo do aposentado.

Depreende-se que a despeito da discussão doutrinária sobre a irredutibilidade do valor dos benefícios ser referente ao valor nominal ou real, vê-se que, diante da função social do benefício, deve-se privilegiar, sob pena de se atingir o mínimo vital, a garantia da atualização do valor real, o qual mantém o poder aquisitivo da prestação e se coaduna com o princípio da dignidade da pessoa humana.

3.3.5 Princípio da equidade na forma da participação no custeio

Por meio deste princípio, verifica-se a participação do Estado e de toda a sociedade, de forma direta ou indireta, no financiamento do Sistema de Seguridade Social, na medida de suas possibilidades.

Este princípio é um desdobramento do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, vez que nem todos se encontram em condições contributivas iguais, e, portanto, devem ser tratados na medida de sua desigualdade e capacidade.

Ressalte-se que o princípio da equidade na forma da participação no custeio é específico da Previdência Social, que apresenta sistema contributivo.

Para Simone Barbian Fortes e Leandro Paulsen (2005, p.36), “a equidade no custeio, na realidade, é o princípio constitucional que norteia o Sistema de Seguridade como um operante agente redistribuidor de renda”.

O art. 195, § 9º, da Constituição exemplifica a equidade no financiamento da seguridade social, possibilitando a diferenciação da base de cálculo e alíquota da contribuição, em razão da atividade econômica ou utilização intensiva de mão-de-obra.

3.3.6 Princípio da diversidade na base de financiamento

Para manutenção do sistema de seguridade social, há diversidade das fontes de financiamento.

Nesse sentido, são previstas nos incisos I a IV do art. 195, da Carta Magna, quatro bases de financiamento do Sistema de Seguridade Social: o Estado, por meio do orçamento fiscal; as empresas e os empregados; os próprios segurados; e, a sociedade em geral.

Além das fontes mencionadas, o § 4º, do art. 195 c/c o inciso I, art. 154, da Constituição, dispõem sobre a possibilidade de instituição de outras formas de custeio, desde que por lei complementar, com fato gerador ou base de cálculo diverso dos impostos previsto na Constituição, nem sendo cumulativo.

3.3.7 Princípio do caráter democrático e descentralizado da administração

O advento da Constituição Federal de 1988 deu surgimento à participação popular nas direções dos colegiados em todo o Sistema de Seguridade Social, configurando a implantação da democracia participativa.

A redação do inciso VII, da parágrafo único do art. 194 da Constituição, alterada pela Emenda Constitucional nº 20/98, dispõe que a gestão administrativa da Seguridade Social é quadripartite, com a participação dos trabalhadores, empregadores, aposentados e Governo nos órgãos colegiados nos quais se discutam e deliberem sobre assuntos pertinentes à seguridade.

Vê-se exemplo dessa gestão participativa no art. 3º, da Lei nº 8.213/91, que instituí o Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS).

Outros exemplos, bem citados por BALERA et al. (2008, p.36) são as Juntas de Recursos da Previdência Social e o Conselho de Recursos da Previdência Social, onde participam, conjuntamente, representantes da União, dos trabalhadores e das empresas. A finalidade de tais órgãos é julgar as questões previdenciárias nas instâncias administrativas, tendo como instância administrativa final o Conselho de Recursos.

4 PERFIL JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

4.1 Custeio da Seguridade Social

O art. 195 da Constituição Federal de 1988 dispõe, em linhas gerais, sobre o financiamento da Seguridade Social brasileira.

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:

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;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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;

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.

Para Sérgio Pinto Martins (2007, p.63), não há que se falar em financiamento da Seguridade Social e, sim em custeio, terminologia que utilizamos no presente trabalho, pois:

Não se trata de financiamento como se fosse um empréstimo bancário, em que haveria necessidade de devolver o valor com juros e correção monetária. Trata-se de custeio, o que é feito por meio de contribuição social.

O enunciado do artigo acima revela que o sistema de financiamento da seguridade no Brasil é difuso, com a contribuição de toda a sociedade, e misto, isto é, realizado de forma direta, com as receitas advindas do pagamento das contribuições sociais, e de forma indireta, quando há repasse de recursos orçamentários.

A solidariedade é o principal corolário da obrigatoriedade da participação de todos no custeio da seguridade.

O custeio agora é difuso, abrangendo toda a sociedade, pois toda ela é convocada, com base no princípio da solidariedade social, a contribuir financeiramente para a manutenção e expansão desse modelo de proteção social (BALERA et al, 2008, p.60).

Na forma direta, a própria sociedade é chamada a contribuir, por meio das contribuições de seguridade social. Assim, nos termos do art. 195 e incisos, são sujeitos passivos das contribuições de seguridade social o empregador, a empresa, a entidade a ela equiparada na forma da lei, o trabalhador, os demais segurados da previdência social, o responsável pelos concursos de prognósticos, e o importador de bens ou serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar.

Na forma indireta, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios contribuem mediante recursos provenientes de seus orçamentos. Na verdade, diz-se indireta porque é a sociedade que contribui, mas por meio dos tributos em geral, os quais vão suprir os orçamentos públicos.

O custeio da seguridade social, portanto, imputará responsabilidades a toda a sociedade, solidariamente. A lei maior estabelece que as pessoas que têm capacidade contributiva deverão contribuir para a seguridade social diretamente via contribuição social, e os que não têm capacidade contributiva evidente participarão indiretamente do custeio, via orçamentos fiscais das unidades federadas.

Em síntese, como bem observa Spagnol (2002, p.141):

A seguridade social pública torna-se, então, um conjunto integrado de ações, sendo financiada por toda a sociedade, mediante transferências orçamentárias e cobrança de tributos específicos, a fim de se garantir uma universidade de cobertura e atendimento.

A União financia indiretamente a seguridade por meio de transferências orçamentárias, carreando recursos do orçamento fiscal para o orçamento da Seguridade Social, cujos percentuais são determinados na lei orçamentária anual.

Cumprido destacar que as receitas dos orçamentos fiscais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, destinadas à seguridade social, não integrarão o orçamento da União, mas permanecerão nas respectivas unidades da federação, para realizar a parcela da seguridade social referente às ações que estão constitucionalmente descentralizadas – saúde e assistência social.

Quanto à forma de custeio, a doutrina faz a divisão em sistema contributivo e não contributivo. Sistema contributivo é aquele que o segurado contribui diretamente, na expectativa de auferir um benefício no futuro. Sistema não contributivo, por sua vez, é o sistema para o qual não se exige do beneficiário uma contribuição direta, pois seus recursos são provenientes da arrecadação direta de tributos pelos entes políticos.

Um ponto fundamental quando se trata de custeio da Seguridade Social é expresso no § 5º, do art. 195, CF, o qual estabelece que “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.” Por essa razão, é obrigatória, para a concessão de benefícios, a indicação da fonte de custeio correspondente.

4.2 Características específicas das contribuições para custeio da Seguridade Social

4.2.1 A finalidade constitucionalmente determinada

As contribuições securitárias são tributos criados para custear uma atividade estatal específica, seja na área da previdência social, saúde ou assistência social. Como bem observa Balera et al. (2008, p.71), as contribuições para a seguridade social são tributos finalísticos, ao contrário dos impostos que não podem ser vinculados a uma destinação específica, a não ser nas exceções expressas no inciso IV, do art. 167, CF.

A Constituição Federal definiu a *finalidade*, também chamada de *destinação legal*, como fator autorizativo para a instituição das contribuições especiais, dentre elas as contribuições para o custeio da Seguridade Social.

Em relação à receita arrecadada, a letra constitucional determina que todas as contribuições para a Seguridade Social terão seus recursos destinados ao financiamento do sistema securitário, mantendo as ações por ele contempladas.

Em outras palavras, a vinculação entre o produto da arrecadação e a finalidade constitucionalmente fixada é imprescindível para a caracterização e

validade do tributo. Assim, ocorrendo modificação da finalidade primordialmente demarcada haverá alteração da própria contribuição.

Além das contribuições existentes, no intuito de preservar o sistema e de imprimir segurança jurídica, previu a Constituição Federal, no § 4º, do art. 195, a possibilidade de instituição de novas fontes de recursos, destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social, desde que obedecido o disposto no art. 154, I, referente ao exercício da competência residual da União e suas limitações.

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento que a segunda parte do inciso I, do art. 154, refere-se somente à instituição de novos impostos, não sendo, então, aplicável às novas contribuições sociais.

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 insita 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 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/RS, 1ª Turma, Relator: Ministro Moreira Alves, 2000, grifo nosso)

Por essa razão, não há óbice para que as contribuições para custeio da Seguridade Social tenham fato gerador próprio de impostos, inclusive repetindo os fatos geradores e bases de cálculo destes.

Caso seja criada uma nova fonte de custeio, ou mesmo majoradas as já existentes, é preciso que haja comprovação da efetiva necessidade do sistema e que os recursos provenientes desta nova fonte atendam realmente os objetivos da seguridade social.

4.2.2 O veículo introdutor das contribuições da Seguridade Social

As contribuições para a Seguridade Social podem ser introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio de lei ordinária ou lei complementar.

De acordo com o entendimento do STF, a instituição de contribuições para a Seguridade Social já previstas no texto constitucional será feita por meio de lei ordinária.

Conforme já assentou o STF (RE 146.733 e RE 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, quando compreendidas nas hipóteses do art. 195, I, CF, só se exigindo lei complementar, quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, art. 195, § 4º). (RE 150.755, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 1993).

Entretanto, no caso de novas contribuições, estas deverão ser editadas por lei complementar, pois elas serão criadas com base na competência residual da União, prevista no inciso I, do art. 154, CF.

4.2.3 A solidariedade

A Seguridade Social no Brasil é pautada no princípio da solidariedade. Em virtude da importância das ações mantidas pelo sistema securitário, que envolvem saúde, assistência social e previdência, toda a coletividade é convocada a custeá-lo, independentemente de terem relação direta com os segurados ou serem beneficiários.

Segundo Sérgio Pinto Martins (2007. p.51):

A solidariedade pode ser considerada um postulado fundamental do Direito da Seguridade Social, previsto implicitamente inclusive na Constituição. Sua origem é encontrada na assistência social, em que as pessoas faziam uma assistência mútua para alguma finalidade e também com base no mutualismo, de se fazer um empréstimo ao necessitado. É uma característica humana, que se verifica no decorrer dos séculos, em que havia uma ajuda genérica ao próximo, ao necessitado.

Todos são responsáveis pela manutenção e expansão da Seguridade Social, não só os trabalhadores e demais segurados, mas, também, empresas e importadores.

A solidariedade no âmbito da Seguridade Social ocorre de modo amplo e irrestrito na Saúde, onde há acesso universal e igualitário em suas ações e serviços, consoante o art. 196, CF, e na Assistência Social, cujos serviços e benefícios são prestados a quem deles necessitar, independente de contribuição, de acordo com a disposição do *caput* do art. 203, CF.

4.3 Princípios constitucionais tributários aplicáveis às contribuições para o custeio da Seguridade Social

Os princípios são a base de um determinado sistema normativo. Para Paulo de Barros Carvalho (2009, p.163), os princípios são linhas directivas que iluminam a compreensão de setores normativos, dando-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.

De acordo com Roque Antônio Carraza (2008, p.39):

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Os princípios constitucionais tributários têm a finalidade de nortear a atividade infraconstitucional e balizar o Sistema Constitucional Tributário. As contribuições securitárias, por serem tributos, estão sujeitas ao regime tributário e por isso devem observar tais princípios.

Nesse sentido, alguns princípios se revelam de extrema importância e são aplicáveis às contribuições para o custeio da seguridade social, quais sejam, os princípios da legalidade, da isonomia tributária, da irretroatividade da lei tributária, da anterioridade, da proibição de tributo com efeito de confisco e da capacidade contributiva.

4.3.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade vem a ser um dos maiores e mais importantes preceitos do ordenamento legal sobre o qual se estrutura toda a ordem jurídica.

Em matéria tributária, este princípio teve origem na Magna Carta de 1215, quando os lordes ingleses, perseguidos pela imposição tributária realizada pelo Rei João Sem Terra, impunham limitações aos seus poderes reais. O art. XII, dessa primeira constituição inglesa, previa que o monarca não poderia cobrar dos súditos nenhum tributo sem que para tanto estes tivessem, por meio de uma câmara de representantes (Conselho dos Comuns), previamente concordado. Este dispositivo era resumido na máxima *no taxation without representation*.

No art. 5º, II, da nossa Constituição de 1988, está consagrado o princípio genérico da legalidade, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Entretanto, julgou-se que a generalidade do princípio não seria suficiente para limitar o poder de tributar do Estado e proteger o contribuinte. Por isso, o constituinte instituiu o princípio específico da legalidade tributária, no art. 150, I, CF, onde há vedação expressa aos entes federativos para criarem ou majorarem tributos que não tenham sido estabelecidos por lei.

A lei a que se refere o final do artigo acima mencionado é a lei *strictu senso*, ou seja, norma jurídica aprovada pelo legislativo e sancionada pelo executivo.

Em relação às contribuições, objeto do presente trabalho, sendo tributos, só poderão ser criadas ou aumentadas por meio de lei ordinária, nas hipóteses enumeradas no art. 195 da Constituição, ou por lei complementar, no caso da instituição das contribuições residuais.

4.3.2 Princípio da isonomia tributária

O legislador constituinte inseriu o princípio da igualdade tributária no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, em seu art. 150. II, CF.

Art. 150. (...)

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em

situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Em conformidade com este princípio, devem ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuição.

Sobre este princípio Hugo de Brito Machado (2009, p.276) esclarece que:

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiramente absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia tributária cuida para que os contribuintes que estejam em idêntica situação sejam submetidos a idêntico regime fiscal. Para que haja efetivação desse princípio, requer-se a complementação com a igualdade em sentido econômico, demonstrada por meio do princípio da capacidade contributiva.

As contribuições para a Seguridade Social observam a isonomia tributária, na medida em que sua instituição e modificação resguardam as situações jurídicas equivalentes, sem concessão de privilégios ou vantagens que discriminem. Com efeito, as normas que prevêem estes tributos devem considerar as distintas situações vivenciadas por seus contribuintes, sejam eles empregadores, empresas, trabalhadores, buscando o efetivo tratamento igualitário entre todos, nas condições em que se encontram.

4.3.3 Princípio da irretroatividade da lei tributária

No art. 150, III, a, da Carta Magna de 1988, está plasmado o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Art. 150. (...)

III- cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os tiver instituído ou aumentado;

Em síntese, a lei que cria ou eleva tributos, isso se aplica às contribuições securitárias, não pode retroagir para atingir fatos imponíveis ocorridos antes de sua vigência.

Sustenta Hugo de Brito Machado (2009, p.101) que, em virtude da relação de tributação ter natureza obrigacional, é inadmissível a existência de leis retroativas, vez que a irretroatividade é regra indispensável para promover a segurança jurídica, que, ao lado da justiça, integra a própria essência do Direito.

Trata-se, pois, de um princípio fundamental para assegurar a estabilidade das relações sociais por meio da segurança dos direitos individuais, inclusive direitos de caráter imutável, conferindo certeza e previsibilidade do contribuinte contra os excessos do poder tributante do Estado.

4.3.4 Princípio da anterioridade

Segundo o princípio da anterioridade tributária, é vedada a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Com isso, o cidadão está protegido contra a eficácia imediata das leis que criem ou majorem tributos, ou ainda revoguem ou reduzam as isenções fiscais. Dessa forma, este princípio busca salvaguardar a segurança jurídica dos contribuintes para que estes planejem sua vida econômica e não sejam alvo de surpresas na esfera fiscal.

O princípio da anterioridade não é aplicável às contribuições para o custeio da seguridade social. Para essas contribuições é verificada a anterioridade especial ou mitigada, disposta no art. 195, § 6º, CF:

Art. 195. (...)

§ 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".

Importa relevar que, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, será imediata a aplicação da lei que altera o prazo de recolhimento das contribuições

sociais, por não haver modificação substancial da contribuição que exija o prazo de 90 (noventa) dias para sua entrada em vigor.

O STF entende que a “regra legislativa que se limita meramente a mudar prazo de recolhimento da contribuição, sem qualquer outra repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade mitigada prevista no § 6º do artigo 195 da CF” (RE 245.124-0/PR, Relator Ministro Moreira Alves, 2000).

4.3.5 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco

O art. 150, inciso IV da Constituição veda às entidades federadas a utilização de tributo com efeito de confisco.

Este princípio tem por finalidade limitar a tributação excessiva que culmine, por vezes, na absorção total da propriedade particular do contribuinte pelo Estado.

Contudo, o ordenamento jurídico pátrio não traz a definição do conceito de confisco. Para identificar se há confisco, é necessário verificar se estão sendo observados os limites autorizados pela Constituição para que a tributação seja legítima e não confiscatória.

A vedação de tributo confiscatório, que erige o *status negativus libertatis*, se expressa em cláusula aberta ou conceito indeterminado. Inexiste possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança além dos quais se caracterizaria o confisco, cabendo ao critério prudente do juiz tal aferição, que deverá se pautar pela *razoabilidade* (TORRES, 2003, p.58, grifo do autor).

Nessa senda, Fabiana Del Padre Tomé (2006, p.136) assevera que o caso concreto deve ser analisado, sendo confiscatória a imposição tributária que resulte em visível redução do patrimônio ou importe em dificuldades para a manutenção das atividades do contribuinte.

Portanto, ante a ausência de critérios objetivos para estabelecer o efeito confiscatório do tributo, cabe ao Judiciário, em cada caso, afirmar se a exação é ou na confiscatória.

Ademais, para o STF, o caráter confiscatório deve também ser analisado em relação ao montante da carga tributária e não apenas de um tributo isolado. (ADInMC 2.010-DF, Relator Ministro Celso de Mello, 1999).

4.3.6 Princípio da capacidade contributiva

Presente no art. 145. § 1º, da CF/88, o princípio da capacidade contributiva é em linhas gerais a aptidão que cada cidadão tem, em tese, para contribuir, sob a forma de tributos, para os gastos públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de sobrevivência e, sem prejudicar o desenvolvimento de suas atividades econômicas.

Art. 145 (...)

§ 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.

Nos dizeres de Carrazza (2008, p.87):

Realmente, é justo que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

É entendimento pacífico que, apesar da letra constitucional fazer referência apenas aos impostos, o princípio da capacidade contributiva se espraia por todo o sistema tributário, como limitador do poder impositivo fiscal do Estado.

Em vista disso, é cabível a aplicação deste princípio nas contribuições para custeio da seguridade social, mormente nas contribuições previstas no art. 195, I, *b* e *c*, da Constituição Federal.

4.4 Contribuições previstas constitucionalmente para o custeio da Seguridade Social

4.4.1 Contribuição a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada

A escrita original do inciso I, do art. 195, da Constituição Federal dispunha que as contribuições sociais a serem pagas pelos empregadores incidiriam sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Com a Emenda Constitucional nº 20/98, houve a ampliação do rol de sujeitos passivos, abrangendo, além do empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei.

Segundo José Ernesto Aragonés Viana (2007, p.100):

Em sua redação original, o inciso I do art. 195 contemplava apenas os empregadores como sujeitos passivos destas contribuições, o que levou alguns a afirmar que as empresas sem empregados não eram contribuintes no regime anterior ao da Emenda Constitucional n.20/98.

José Eduardo Soares de Melo (2006, p.174-175) aponta de modo esclarecedor a dúvida levantada pela vagueza do termo escolhido pelo constituinte:

Realmente, as empresas (de qualquer natureza e objeto social) só revestiriam a qualidade de efetivos e autênticos contribuintes se e quando fossem “empregadores”, ou seja, assalariassem empregados. A *contrario sensu*, inexistindo os empregados, permaneceriam caracterizadas como “não empregadores” – e, portanto, estariam excluídas da sujeição passiva das contribuições, ainda que tivessem “faturamento” ou “lucro”.

A modificação na letra da Carta Magna, perpetrada via Emenda Constitucional, resolveu este embate que a muito se estendia em relação ao sujeito passivo do tributo em questão.

Portanto, as contribuições a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada são as incidentes sobre 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; a receita ou o faturamento; e o lucro.

a) *Folha de salários e demais rendimentos do trabalho*

Antes da EC nº 20/98, as contribuições sociais, pagas pelo empregador, indiciam apenas sobre a folha de salários.

A interpretação literal do termo “folha de salários”, fazia-se em consonância com o artigo 3º, *caput*, da Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT, que define salário como a contraprestação paga, pelo empregador, aos serviços prestados pelo trabalhador por ele contratado. “Com o que não era dado ao legislador ordinário estender tal conceito abrangendo, e. g., remuneração paga a quem não mantinha relação de emprego” (PAULSEN, 2009, p.453).

Daí por que, para ir além do sentido restrito e abranger os valores pagos aos administradores e autônomos, adveio a Lei nº 7.787/89, a qual atribuiu à expressão “folha de salários” o significado de totalidade das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título para qualquer tipo de trabalhador.

Em seguida, a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, foi editada com redação semelhante, incluindo na base de cálculo da contribuição do art. 195, I, a, CF, os pagamentos a autônomos, administradores e avulsos.

O alargamento da base de cálculo gerou uma série de ações judiciais e, inclusive, uma ação direta de inconstitucionalidade junto ao STF, que declarou a inconstitucionalidade da referida lei, no que se refere à ampliação da base.

A similaridade entre o que dispõe este inciso I do art. 3º da Lei 7.789 e o inciso I do art. 22 da Lei 8.212 permite a extensão dos precedentes ao presente caso. Com efeito, a cobrança da contribuição de autônomos e administradores não é alcançada pelas fontes de custeio previstas no inciso I do art. 195 da Constituição Federal a sua instituição só poderia ser feita por lei complementar, como previsto no § 4º do art. 195, que remete ao art. 154, I da mesma Constituição (RE 1102-2/DF, Relator: Ministro Maurício Corrêa, 1995).

Para não perder a arrecadação, em virtude da inconstitucionalidade declarada, editou-se a Lei Complementar nº 84/96 que introduziu a contribuição incidente sobre remuneração dos administradores e sobre os pagamentos efetuados aos autônomos.

Após as alterações promovidas pela EC nº 20/98, adveio a Lei nº 9.876/99, que regulou os acréscimos da Emenda e revogou a LC nº 84/96. Assim, restaram plenamente constitucionalizadas as novas bases da contribuição securitária.

Com a mudança realizada pela Lei nº 9.876/99, a redação final do artigo 22 da Lei n. 8.212/91, ficou da forma abaixo colacionada:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

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.

Note-se que o artigo supracitado utiliza a expressão *remuneração*. Nesse contexto, o *caput* do art. 457 da CLT traz a aplicabilidade do conceito de remuneração, que inclui o conceito de salário, somado com outras verbas.

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

Importante assinalar que o art. 458 da CLT, aponta o que pode ser entendido como salário.

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado.

Entretanto, Daniel Zanetti Marques Carneiro (2010, p.100) não vê, para fins previdenciários, importância na diferença entre remuneração e salário, tal qual existe

no ramo trabalhista, pois “a rigor, a incidência da contribuição patronal tem cabimento em relação a quaisquer pagamentos feitos pelo empregador a quem lhe preste serviços a qualquer título”.

Zanetti (2010, p.101), ainda destaca que basta que a remuneração seja devida ao trabalhador, gerando um *crédito jurídico*, mesmo que o *crédito financeiro*, pagamento, não ocorra ou ocorra depois.

Figuram como exceções, isto é, não integram a base de cálculo da referida contribuição, as verbas elencadas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, dentre elas, indenizações e valores percebidos a título de incentivo à demissão, por não trazerem a característica de contraprestação por serviço prestado por pessoa física.

Por fim, releva pontuar que, para aclarar as discussões sobre a incidência ou não de contribuição previdenciária sobre o 13º salário, o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula nº 688: “*é legítima incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário*”.

b) Receita ou o faturamento

Em sua redação original, o art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição Federal de 1988, previa apenas o *faturamento* como base de cálculo das contribuições sociais dos empregadores.

Até então, *faturamento*, para os fins de cobrança do tributo, era tido como a receita bruta decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Em seguida, o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que promoveu alterações na legislação tributária federal, ampliou o conceito de faturamento, extrapolando os limites determinados constitucionalmente.

Logo, *faturamento* passou a ser definido como toda e qualquer receita obtida, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para as aludidas receitas, numa clara afronta ao art. 195 da Constituição Federal.

A partir daí, o conceito constitucional de faturamento foi amplamente debatido no Plenário do STF, que o definiu como receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Para contornar os efeitos jurídicos da extensão do conceito de *faturamento*, foi editada a Emenda Constitucional nº 20/98 que fez incluir o vocábulo *receita* na alínea *b*, do art. 195.

Com a inserção da expressão *receita*, além das provenientes da venda de mercadorias e serviços, as receitas financeiras também passaram a integrar a base de cálculo do tributo.

Convém destacar que *faturamento* e *receita* não se confundem. Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé (2006, p.110) explica a diferença entre os dois conceitos:

(...) não se pode confundir “faturamento” com “receita”. Enquanto aquele consubstancia os valores percebidos em decorrência da realização de operações, compreendendo exclusivamente o preço das mercadorias e serviços, esta é representada por todos os valores que ingressam no caixa, podendo ser constituída, por exemplo, de juros, aluguéis, *royalties*, lucros distribuídos por outras empresas etc. Diferentemente do faturamento, a receita consiste em qualquer ingresso de valores, decorrente ou não da atividade do contribuinte, apresentando, assim, maior abrangência.

A contribuição fundada na alínea *b*, do inciso I, do art. 195, CF, é a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), regida pela Lei nº 9.718/98 e incidente sobre o faturamento ou receita bruta das empresas e entidades a ela equiparadas.

Impende ressaltar que, do mesmo modo que a Cofins, o PIS/Pasep (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Servidor Público), previsto no art. 239, da Constituição Federal, incide sobre a receita e o faturamento.

c) *Lucro*

Lucro é o ganho ou resultado positivo de determinada operação, sobre a qual incide a contribuição para custeio da previdência social, prevista na alínea *c*, inciso I, do art. 195, da CF. Trata-se da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), também chamada de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), a qual foi instituída pela Lei nº 7.689/88.

Com efeito, o lucro é ponto central da contribuição social e mantém conotação com o imposto de renda, porém não há como confundir essas duas figuras.

Nesse âmbito, cabe distinguir a modalidade de lucro nas duas exações tributárias. Para tanto, tomemos a lição de José Eduardo Soares de Melo (2006, p.234-235), que divide o lucro em dois tipos: o *contábil* (societário) e o *real* (fiscal).

O lucro real ou fiscal, que acarreta o fato gerador do imposto de renda, vem a ser o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, cujo elemento básico é o lucro contábil, mas não em sua integralidade.

Já o lucro contábil ou societário, que ocasiona o fato gerador da contribuição social aqui tratada, é o resultado positivo das operações empresariais.

Leandro Paulsen (2009, p.526) conclui que:

Temos dois tributos incidindo sobre o lucro das empresas – a CSLL e o IR, ainda que com critérios distintos para a apuração das respectivas bases de cálculo. E não há impedimento a que tal aconteça, pois é constitucionalmente vedado o *bis in idem* entre impostos (art. 154, I) e o *bis in idem* entre contribuições sociais (art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I), mas não entre imposto e contribuição.

Como se vê, em síntese, a situação é a mesma, auferir lucro, embora o tratamento seja diferenciado em termos contábeis e fiscais. Desta forma, fica configurado um *bis in idem* autorizado constitucionalmente.

4.4.2 Contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social

Nesta contribuição houve um acréscimo na letra da lei, vez que a redação original trazia apenas o termo “*dos trabalhadores*”. Assim, a EC nº 20/98 incluiu no inciso II, do art. 195, a expressão “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”.

Hugo de Brito Machado (2009, p.422) define trabalhador como “aquele que presta serviços, seja a empregador, seja a pessoa com a qual não mantém vínculo empregatício.

Os trabalhadores são contribuintes obrigatórios para o sistema de seguro social, em razão do caráter contributivo da seguridade social, mais precisamente, do custeio previdenciário.

Estão inclusos como “*demais segurados da previdência social*” aqueles que não se enquadram no conceito de trabalhador, por exemplo, o *segurado facultativo*.

Uma vez segurado do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), o trabalhador passa a custear a previdência com a referida contribuição que deve ter por base de cálculo a remuneração recebida pelo trabalho prestado.

A base de cálculo da contribuição dos trabalhadores segurados no RGPS é chamada de salário-de-contribuição. O salário-de-contribuição assume várias conotações, levando em consideração cada tipo de trabalhador/segurado, as quais estão estabelecidas no art. 28 e incisos, da Lei nº 8.212/91.

O que vem a ser salário-de-contribuição para cada categoria de trabalhador/segurado pode ser observado com maior apuro no esquema apresentado por Daniel Zanetti Marques Carneiro (2010, p.168), no qual o salário-de-contribuição é: para o *empregado comum*, o total da remuneração auferida durante o mês; para o *empregado doméstico*, a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social; para o *contribuinte individual*, tudo que este recebeu durante o mês; para o *trabalhador avulso*, a totalidade da remuneração auferida durante o mês; para o *segurado facultativo*, o valor por ele declarado. Destaca-se que o *segurado especial* não possui salário-de-contribuição, exceto quando contribui como contribuinte individual.

É possível a aplicação da contribuição ínsita no inciso I, do art. 195, da CF, ao servidor público caso este exerça simultaneamente uma ou mais atividades abrangidas pelo RGPS, tornando-se, assim, segurado obrigatório, segundo o § 1º, do art. 13, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Ocasão em que o servidor público contribuirá como qualquer outro trabalhador.

Quanto à parte final do inciso II, do art. 195, CF, esta receberá tratamento à parte quando se discorrer sobre as imunidades relativas às contribuições para o custeio da seguridade social.

4.4.3 Contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos

Os concursos de prognósticos, como modalidade da loteria federal, são autorizados pelo Poder Público, com previsão expressa na Lei nº 6.717/79.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo (2006, p.190),

Considera-se concurso de prognóstico todo e qualquer concurso de sorteio de números ou quaisquer outros símbolos, loterias e apostas de qualquer natureza, no âmbito federal, estadual, distrital ou municipal, promovidos por órgãos do Poder Público ou por sociedades comerciais e civis.

A própria Lei nº 8.212/91, disciplina de modo elucidativo, em seu art. 26, a sistemática adotada para a contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos.

Art. 26. Constitui receita da Seguridade Social a renda líquida dos concursos de prognósticos, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo.

§ 1º Consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípcas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por renda líquida o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados ao pagamento de prêmios, de impostos e de despesas com a administração, conforme fixado em lei, que inclusive estipulará o valor dos direitos a serem pagos às entidades desportivas pelo uso de suas denominações e símbolos.

§ 3º Durante a vigência dos contratos assinados até a publicação desta Lei com o Fundo de Assistência Social-FAS é assegurado o repasse à Caixa Econômica Federal-CEF dos valores necessários ao cumprimento dos mesmos.

Em outros termos, é destinada à seguridade social, a renda líquida dos concursos de prognósticos, deduzidos os valores relativos ao pagamento de prêmios, de impostos e de despesas com a administração. Ressalva feita aos valores destinados ao Programa de Crédito Educativo, como trata o próprio *caput* do art. 26, retrocitado, que são excluídos do computo da renda líquida apurada pelos concursos.

4.4.4 Contribuição sobre importações de bens e serviços

A contribuição do importador de bens e serviços do exterior, disposta no art. 195, inciso IV, CF, surgiu por meio da Emenda Constitucional nº 42/03 e é regulamentada pela Lei nº 10.865/04.

A razão dada pelo legislador para a criação dessa nova exação tributária foi a necessidade de equilibrar a carga tributária interna e a incidente sobre os produtos importados, ou seja, conferir igualdade de condições entre a tributação dos bens e serviços produzidos nacionalmente com os importados, ou de residentes ou domiciliados no exterior, com o fito de não prejudicar a produção interna.

Observa-se nessa contribuição o caráter notadamente extrafiscal, isto é, a interferência no domínio econômico. Ocorre que tal não é a finalidade das contribuições para o custeio da seguridade social.

Parece a confissão do desvio de finalidade da contribuição. (...) as contribuições de seguridade social têm a finalidade constitucionalmente determinada de financiarem a seguridade social. É certo que a atividade nacional deve ser protegida em relação ao mercado internacional, mas, é óbvio, essa não é a função das contribuições de seguridade social (VIANNA, 2007, p.106).

Feitas tais ponderações, verifica-se que a contribuição, ora analisada, tem por sujeito passivo, o importador, ou o equiparado a ele na forma da lei. Entende-se importador, aquele que importa bem ou serviço que vem a ser incorporado na economia interna do país.

De acordo com o parágrafo único, do art. 5º, da Lei 10.865/04, são equiparados ao importador, o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Pela leitura do art. 22, I, do CTN, entende-se, também, como equiparado ao importador, o arrematante de produtos importados que tenham sido leiloados pela Receita Federal em virtude da aplicação da pena de perdimento por importação irregular ou abandono.

É pertinente, para os fins desta contribuição, o conceito dado por Leandro Paulsen (2009, p.553) ao termo *bens*:

Assim, “bens”, na norma de competência em questão, são aqueles economicamente apreciáveis, assim entendidos quaisquer produtos, primários ou industrializados, sejam ou não destinados ao comércio, qualquer que seja a sua finalidade, aos quais se possa atribuir um valor em moeda.

Quanto à definição de serviço importado, o § 1º, art. 1º, da Lei nº 10.865/04, o considera como aquele prestado por pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior e que vem a ser executado ou tenha seu resultado verificado no país.

4.4.5 A extinta CPMF

A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), enquanto estava em vigor, teve grande repercussão no cenário tributário brasileiro.

Esta contribuição surgiu na edição da Emenda Constitucional nº 12/96, em substituição ao Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), criado por meio da Emenda Constitucional nº 3/93 e declarado inconstitucional pelo Supremo.

A EC nº 12/96 incluiu o art. 74 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que conferiu à União poderes para instituir “contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.”

A legitimidade da EC nº 12/96, foi deliberada pelo STF, de acordo com os fundamentos extraídos da ementa da ADIn nº 1.497-8, relator ministro Marco Aurélio:

(...)

I – A Saúde integra a Seguridade Social (CF, art. 194). Legítima, portanto, a instituição de contribuição social para o seu financiamento (CF, art. 195, § 4º). Inocorrência de ofensa ao princípio da anterioridade na Emenda Constitucional n. 12/1996, dado que manda ela observar o prazo de 90 dias inscrito no § 6º do art. 195 da Constituição, que é a anterioridade própria das contribuições sociais.

A CPMF foi disciplinada pela Lei nº 9.311/96 e artigos 74, 75, 80, I, 84, 85 e 90 do ADCT, e criada para vigorar durante 2 (dois) anos, sua finalidade era destinar os recursos captados para a melhoria do Sistema Único de Saúde (SUS).

Posteriormente, os recursos arrecadados por esta contribuição passaram a ser alocados para a previdência e assistência social, dois outros ramos da seguridade social.

A vigência da CPMF foi objeto de sucessivas prorrogações, até sua extinção em dezembro de 2007.

4.5 Previsão constitucional para as imunidades relativas à Seguridade Social

A competência tributária é o poder conferido pela Constituição, a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para instituir tributos.

Ainda assim, a própria Constituição descreve algumas situações, pessoas, bens ou serviços, que não são atingidos pelo poder de tributar. Tais circunstâncias são ditas imunes, ou seja, estão fora do alcance da tributação.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p.202) considera a imunidade tributária como uma:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadoras.

As imunidades, conhecidas como genéricas, estão dispostas na seção que trata das limitações do poder de tributar, art. 150, VI, da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As imunidades foram estudadas durante muito tempo como limitações ao

poder de tributar, em virtude de sua localização na Carta Magna. Nada obstante, surge nova compreensão a respeito do tema.

Para Luciano Amaro (2009, p.151), trata-se de simples técnica legislativa utilizada pelo constituinte para excluir do campo tributário situações sobre as quais ele não quer que incida o gravame fiscal. Então, Amaro conclui que: “não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar.”

Realmente, não há como excluir ou suprimir um poder de tributar que não existe, pois os casos sobre os quais a imunidade incide foram originariamente excluídos de incidência pelo constituinte, isto é, antes que a competência tributária seja exercida, as situações imunes já estão resguardadas.

Note-se que as contribuições sociais não são alcançadas pelas imunidades indicadas no art. 150, VI, da Constituição Federal, consoante orientação pacificada no Supremo Tribunal Federal, vide a ementa do julgamento realizado nos autos do RE nº 227.098-5/AL, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa:

Recurso Extraordinário. Tributário. Confins e Contribuição para o PIS. Incidência sobre Operações Relativas à Energia Elétrica, Serviços de Comunicações, Derivados de Petróleo, Combustíveis e Minerais. Imunidade. Inexistência.

1. A Cofins e a contribuição para o PIS, na presente ordem constitucional, são modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto. Como contribuições para seguridade social não estão abrangidas pela imunidade prevista no art. 150, VI, da Constituição Federal, nem alcançadas pelo princípio da exclusividade consagrado no § 3º do art. 155 da mesma Carta.

2. Precedentes

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Todavia, as contribuições para o custeio da seguridade social são abrangidas por imunidade específica, descritas em sede constitucional em número de 3 (três): *parte final do inciso II do art. 195*, incluído pela EC 20/98; *art. 149, § 2º, I, e; § 7º do art. 195*; que serão pormenorizadas a seguir.

4.5.1 Imunidade sobre aposentadorias e pensões do regime geral de previdência social.

Com a redação da Emenda Constitucional nº 20/98, o inciso II, do art. 195

da Constituição veio instituir a contribuição social “*do trabalhador e dos demais segurados da previdência social*”.

A imunidade prevista nesse artigo é indicada na parte final, quando o legislador acrescenta: “não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedida pelo regime geral de previdência social”.

Desta feita, o que se apresenta no mencionado artigo é, indubitavelmente, um caso de imunidade.

Por outro lado, a sistemática relativa à incidência ou não de contribuições sobre os proventos dos servidores públicos inativos e de seus pensionistas sofreu profundas alterações.

Como bem explica Leandro Paulsen (2009, p.549):

O texto constitucional viabilizava a instituição de contribuição dos inativos na sua versão original. Com o advento da EC n° 20/98, surgiu impedimento a que tal ocorresse. A EC n° 41/03 voltou a permitir a instituição de modo expresse.

Por certo, a EC n° 41/03, ao acrescentar o § 18 ao art. 40, deu permissão para a instituição de contribuições sobre os proventos de aposentadoria e pensões concedidas pelo regime de previdência dos servidores públicos, que ultrapassem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral.

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN 3.105-8/DF, com o acórdão de relatoria do Ministro Cezar Peluso, pontua que:

Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade de tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

Vê-se que, seguindo o precedente do STF, há possibilidade que também venha incidir contribuição previdenciária sobre as aposentadorias e pensões concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social.

4.5.2 Imunidade das entidades beneficentes de assistência social.

O § 7º, do art. 195, da Constituição Federal estabelece que: “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Embora a letra legal mencione isenção, trata-se na verdade de imunidade, pois o que se observa é uma imprecisão técnica na norma constitucional. A hipótese é claramente de imunidade, sendo irrelevante a denominação aplicada no texto constitucional.

Para compreender o sentido que o legislador constituinte quis imprimir a expressão “isentas” é necessário fazer a distinção entre imunidade e isenção.

Assim, enquanto a imunidade protege hipóteses constitucionalmente previstas do poder de tributar do Estado, a isenção é a exclusão do crédito tributário, que ocorre somente a partir de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, tendo como consequência a dispensa do pagamento do tributo.

Superada a questão terminológica, percebe-se que a imunidade prevista no § 7º, do artigo 195, da Carta Magna, encerra tão-somente as entidades de assistência social.

A razão de ser dessa imunidade é bem explanada por Werther Botelho Spagnol (2002, p.143), nos seguintes termos:

Destarte, a imunidade se impõe pela singela circunstância de que as entidades beneficentes exercem as mesmas funções desenvolvidas pelo Estado. A única diferença reside na forma de financiamento. Sendo assim, se o Poder Público cobra contribuições sociais da sociedade em geral para o financiamento de determinadas atividades, não há razão para que este mesmo Poder onere particulares que exercem a mesma atividade, pois há interesse público em que ambos a exerçam em paralelo. Sendo iguais as atividades, procurou o legislador complementar apenas impedir, para fins de benefício da imunidade, que os particulares a exercessem como atividade econômica.

As entidades de assistência social, como o próprio nome já sugere, prestam assistência de cunho social a setores desfavorecidos da sociedade, assumindo ações sociais passíveis de serem desenvolvidas pelo Estado.

As áreas de atuação da assistência social são estabelecidas no artigo 203, da Lei Maior e caracterizam-se pela ausência de contribuição para a sua fruição.

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.

Segundo entendimento defendido pelo STF, na ADIn 2028-5/DF, de 1999, para serem beneficiadas com a imunidade, as entidades de assistência social cumprir as exigências dispostas no artigo 14 do CTN e no artigo 55 da Lei nº 8.212/91 na sua redação original, quais sejam: a) não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou participação no seu resultado; b) aplicar integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e apresentar anualmente, ao Conselho Nacional da Seguridade Social, relatório circunstanciado de suas atividades; c) manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão; d) seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; e) ser portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos; f) promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; g) apresentar requisição de declaração de imunidade ao INSS; h) não se tratar de pessoa jurídica com personalidade jurídica própria mantida por outra que esteja no exercício da imunidade.

Logo, caso as entidades beneficentes de assistência social atendam as exigências retro postuladas não devem recolher qualquer parcela de tributo a título de contribuição para a seguridade social.

4.5.3 Imunidade sobre receitas decorrentes de exportação.

O art. 149, § 2º, da Constituição Federal aduz que as contribuições sociais, incluindo as securitárias, não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Por meio dessa imunidade, a intenção do legislador é desonerar as operações destinadas à remessa de produtos nacionais ao exterior, aumentando a competitividade do País no comércio internacional.

4.6 Participação das contribuições para custeio da Seguridade Social na arrecadação tributária brasileira

A Constituição Federal de 1988 instituiu o conceito de Seguridade Social, o qual está alicerçado em três pilares: previdência, saúde e assistência social.

A partir de então, ampliaram-se os programas a serem implementados pelo Estado para a consecução da universalização dos direitos sociais básicos proposta pela Magna Carta.

O aumento dos programas e investimentos do Estado nas áreas integrantes da seguridade fez elevar o nível das despesas públicas, e, para financiá-los e sustentá-los, recorreu-se às contribuições sociais.

Nos últimos anos é possível observar uma alavancada na arrecadação dessas contribuições frente aos impostos mais relevantes. A necessidade cada vez maior de receita tributária tem sido suprida pela adoção indiscriminada das contribuições sociais, dentre elas, as contribuições securitárias.

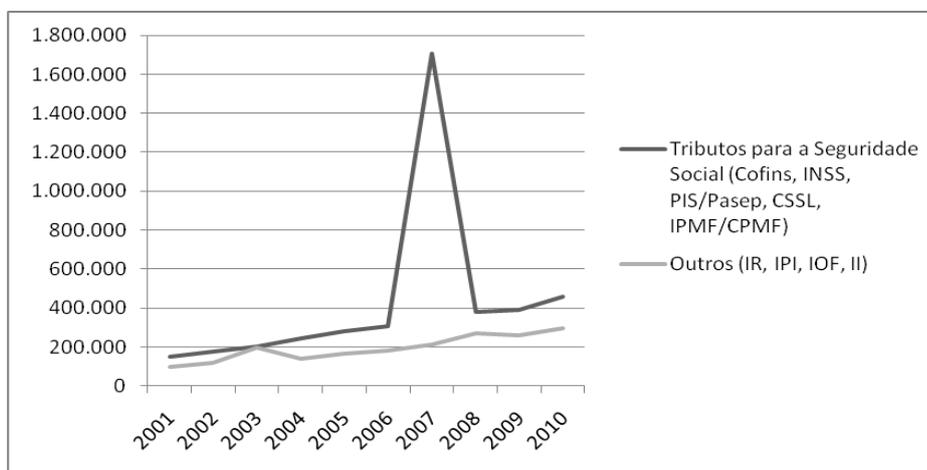
Realmente, em virtude de duas vantagens principais, a utilização das contribuições sociais veio ampliar a arrecadação líquida da União, são elas: a menor restrição ao poder tributário da União, pois entram em vigor em noventa dias, e, a centralização das receitas provenientes desse tributo pela União, isto é, seus recursos não são partilhados com os demais entes federativos.

De fato, a União centraliza a receita tributária oriunda da arrecadação destas contribuições. Com isso, fica fácil compreender a razão do governo federal fazer amplo uso dessas exações fiscais.

Para demonstrar o avanço da participação das contribuições securitárias no panorama da arrecadação dos principais tributos no país na última década, veja-se tabela e o gráfico a seguir:

Tributos Federais	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
IR	56.397	64.908	85.802	93.017	102.801	124.618	136.492	160.137	191.755	191.597	208.201
IPI	18.839	19.456	19.798	19.674	22.822	26.373	28.159	33.794	39.466	30.466	39.991
INSS	57.157	65.424	75.535	86.526	99.973	115.277	132.330	150.5860	180.399	197.584	232.451
COFINS	39.903	46.364	52.266	59.564	76.613	89.597	90.341	101.835	120.094	116.759	140.023
PIS/PASEP	10.043	11.396	12.870	17.336	19.390	22.083	23.815	26.116	30.830	31.030	40.373
CSSL	9.278	9.366	13.363	16.749	19.390	26.232	27.266	33.644	42.502	43.592	45.754
IPMF/CPMF	14.545	17.197	20.368	23.047	26.432	29.120	32.493	36.382	1.004	0	119
IOF	3.127	3.585	4.023	4.451	5.253	6.102	6.773	7.833	20.341	19.243	26.601
Imp. Importação	8.510	9.087	7.970	81.430	9.200	9.086	10.036	12.253	17.235	16.092	21.119

Fonte: elaboração própria com base em dados da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social. Valores correntes em R\$ milhões.



Fonte: elaboração própria com base em dados da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social.

Na tabela abaixo, comparando os anos de 2009 e 2010, é possível notar o percentual de aumento dos tributos vinculados à seguridade social.

Tributos	2009	2010	% acréscimo
INSS	197.584	232.451	17,65%
COFINS	116.759	140.023	19,93%
PIS/PASEP	31.030	40.373	30,11%
CSSL	42.502	45.754	7,65%
Total	387.875	458.601	18,24%

Fonte: elaboração própria com base em dados da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social.

Entre os dois anos acima destacados, verifica-se um acréscimo de 18,24% (dezoito vírgula vinte e quatro por cento) dos tributos vinculados à seguridade social. Destaque-se o aumento da Cofins, que saltou de 117,8 bilhões em 2009 para 139,6 bilhões em 2010.

No quadro que segue, demonstra-se o impacto dos tributos vinculados à seguridade social em relação às demais exações tributárias no ano de 2010.



Fonte: elaboração própria com base em dados da Receita Federal e do Ministério da Previdência Social

Ao analisar a figura anterior, nota-se que as receitas provenientes de tributos vinculados à seguridade social têm uma importância cada vez maior na arrecadação federal, representando 60% (sessenta por cento) da arrecadação quando comparados com outras figuras tributárias importantes.

Entretanto, na prática, vê-se que a alta arrecadação de contribuições para o custeio da seguridade social não é capaz de aumentar os indicadores sociais correspondentes aos setores que deveriam receber o aporte desses recursos.

Nesse aspecto, discute-se o motivo da excessiva da carga tributária, em especial das contribuições sociais, sem a correspondente contrapartida social por parte do Estado.

De um lado, tem-se arrecadação recorde e, de outro, o retorno dos valores recolhidos pelos contribuintes, em forma de bens e serviços públicos de qualidade. E, quando se trata das contribuições securitárias, este fato é ainda mais questionável, pois uma das principais características dessas contribuições é sua vinculação à finalidade específica para a qual foram criadas.

Certamente, uma das respostas para tais indagações seria a qualidade do gasto público, ou seja, o modo como é investido a receita arrecadada. Mas, o

perceptível desvio de finalidade das contribuições, mormente das contribuições para custeio da seguridade social, somado às medidas de desvinculação de parte dos recursos recolhidos, tem influência, ainda que de forma indireta, na aplicação finalística destes tributos.

4.7 Outras questões relacionadas às contribuições para custeio da seguridade social

4.7.1 A desvinculação dos recursos da Seguridade Social

A receita arrecadada para a Seguridade Social constitui orçamento próprio, desvinculado do orçamento da União. No Brasil, o financiamento e a implementação dos direitos sociais fundamentais depende dessa receita, que está vinculada à finalidade específica para a qual foi criada, seja na área da saúde, assistência social ou previdência. Sendo, pois, vinculada a receita, seria necessário criar uma forma de desvinculá-la para alocar recursos para outros setores.

Em 1994, como uma das medidas preparatórias para a implantação do Plano Real, foi adotado o mecanismo de desvinculação das receitas da União, conhecido hoje como Desvinculação de Recursos da União (DRU). O objetivo era possibilitar o ajuste fiscal, ou seja, equacionar as contas públicas, além de aumentar a flexibilidade do orçamento da União.

Ao tempo de sua criação, a desvinculação de receitas foi denominada de "Fundo Social de Emergência", aprovada em caráter provisório. Sua finalidade era desvincular de órgão, fundo ou despesa, 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, inclusive as contribuições previdenciárias e as receitas vinculadas à educação.

Prorrogada pela EC nº 10/1996, trocou de nome, passou a se denominar "Fundo de Estabilização Fiscal", sem mais incidir sobre os fundos constitucionais de repartição de impostos. Teve nova prorrogação por meio da EC nº 10/1997 até o final de 1999.

No ano 2000, com a edição da EC nº 27, a desvinculação foi prorrogada até

2003, tendo seu nome alterado novamente, e, agora, com a denominação atual de DRU, deixou de incidir sobre o salário-educação e de atingir às contribuições previdenciárias.

Em seguida, a DRU sofre mais duas prorrogações. A primeira em 2003, por meio da EC nº 42, conhecida como “mini-reforma tributária”, que desvinculou 20% da arrecadação de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, e, a segunda em 2007, com a EC nº 56, mantendo o texto da emenda anterior e cuja vigência expira em 31 de dezembro de 2011.

A DRU está prevista no art. 76 do ADCT, na Constituição Federal de 1988, nos termos seguintes:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007).

Conceitualmente, a DRU é um mecanismo que desobriga parte das receitas de impostos e contribuições destinadas a determinado órgão, fundo ou despesa. A adoção desse procedimento permite ao governo federal alocar os recursos orçamentários com maior flexibilidade.

Como ficou demonstrado neste estudo, a arrecadação das contribuições para o custeio da seguridade social tem crescido ao longo dos anos, alcançando grande importância na carga tributária, mormente, quando comparada a outras espécies de tributos. Porém, o governo central, por meio da prática reiterada da desvinculação de receitas, ao longo de dezessete anos, vem restringindo as ações pertinentes à concretização dos direitos sociais constitucionalmente assegurados, apropriando-se dos recursos vinculados, empregando-os em políticas fiscais, tais como pagamento de encargos financeiros e composição do superávit primário.

O quadro abaixo, retirado da “Análise da Seguridade Social em 2010” realizado pela ANFIP (2011, p.62), revela os efeitos da desvinculação no total das receitas arrecadadas pelas contribuições entre os anos de 2005 a 2010.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Receita de contribuições sociais	168.611	175.870	200.408	196.484	193.879	229.298
Cofins	89.597	90.341	101.835	120.094	116.759	140.023
CPMF	29.120	32.493	36.382	1.004	0	0
CSLL	26.232	27.266	33.644	42.502	43.592	45.754
PIS/PASEP	22.083	23.815	26.116	30.830	31.030	40.373
Outras contribuições	1.578	1.956	2.431	2.054	2.491	3.148
Valores desvinculados	32.496	33.806	38.550	39.255	38.776	45.860

Chega-se a conclusão que, mesmo prevista constitucionalmente, a permanência da DRU conflita com os direitos sociais fundamentais assegurados na própria constituição. Face ao grande fluxo de recursos do orçamento da seguridade social, a União apropria-se de parte deles, desviando-os para o orçamento fiscal, utilizando-os para fins outros que não os constitucionalmente previstos. Nesse caso, quem paga a conta é o contribuinte, principalmente nas áreas mais carentes de investimentos como saúde e assistência social.

4.7.2 A reforma tributária e as contribuições para custeio da Seguridade Social

Tramita no Congresso Nacional o projeto de Emenda Constitucional nº 233/2008, com o escopo de promover uma profunda Reforma Tributária, simplificando o Sistema Tributário Nacional.

Esta emenda tem como propostas: a unificação dos tributos com idênticas incidências tributárias; a modificação da sistemática de cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), para eliminar a denominada da “guerra fiscal” entre os estados da federação; a redução da atual carga tributária, de modo diminuir o impacto das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento das empresas, e; a alteração das regras de repartição e vinculação de receitas previstas na atual Constituição.

Para Evilásio Salvador (2009, p.50), o debate da Reforma Tributária deve ir além dos objetivos de simplificação, eliminação de tributos e do fim da “guerra fiscal” entre os estados:

Contudo, o debate sobre a reforma tributária deveria ser pautado pela retomada dos princípios de equidade, de progressividade e da capacidade

contributiva no caminho da justiça fiscal e social, priorizando a distribuição de renda.

Dentre as inúmeras modificações e criações engendradas pela PEC 233/2008, merece destaque, para fins deste trabalho, a instituição do tributo que vem sendo denominado de Imposto sobre Valor Agregado na esfera Federal (IVA-F), a ser arrecadado pelo governo federal.

Na redação original da proposta de emenda, 4 (quatro) contribuições seriam extintas para dar lugar ao IVA-F, seriam elas, a Cofins, o PIS, a CIDE-combustíveis e a Contribuição para o Salário-Família. Contudo, por meio do Substitutivo da Comissão Especial da Câmara dos Deputados, a incidência tributária do CIDE-combustíveis foi retirada do rol de contribuições a serem absorvidas pelo novo tributo.

Importa ressaltar que, mesmo com a extinção do PIS, o Pasep que ficará mantido.

Em síntese, a reforma tributária intenta transformar as contribuições sociais para a Seguridade Social, cujos recursos têm como destino o financiamento da saúde, assistência social e previdência, em impostos. Assim, as receitas arrecadadas pelo IVA-F passarão a fazer parte do orçamento fiscal da União.

De acordo com a referida PEC, a IVA-F incidirá sobre as “operações com bens e prestações de serviços, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior”, sendo que incidirá, também, nas importações.

O IVA-F se caracteriza pela não-cumulatividade, que existe hoje no PIS/Cofins; não-geração de crédito nas operações e prestações desoneradas, como as sujeitas a alíquota zero, não-incidência, isenção e imunidade, salvo determinação legal; não-incidência nas exportações; além da integração do imposto na própria base de cálculo, conhecido como cálculo por dentro.

Por se tratar de um imposto, o IVA-F observará o princípio da anterioridade plena, isto é, uma vez respeitado o princípio da anterioridade mitigada ou noventena, somente poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte àquele em que haja sido publicada a lei que o tenha criado ou majorado.

Os partidários da PEC 233/2008 citam a desburocratização, a diminuição da quantidade de tributos, a ampliação da base de partilha federativa e a racionalização da política tributária como principais vantagens da reforma. Os favoráveis à implementação da reforma tributária, nos moldes da emenda, alegam que as

contribuições para o custeio da seguridade social impõem uma elevada carga de tributos para as empresas que perdem competitividade, tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

Para Salvador (2009, p.50), a PEC 233/2008, viria a sepultar as diversas bases de financiamento da seguridade social, tal como prevista no art. 195, da CF. Com sua aprovação, fariam parte da base de financiamento da seguridade social somente a contribuição sobre folha de salários, a contribuição do trabalhador para a previdência social e a receita de concursos de prognósticos.

Em virtude destas inovações propostas, mormente no âmbito do caixa da Seguridade Social, a sociedade, por meio de suas entidades representativas, têm se movimentado em um amplo debate sobre seus efeitos nas políticas sociais relacionadas à saúde, assistência social e previdência.

No sistema atual, a Seguridade Social tem orçamento próprio e desvinculado do orçamento da União. Com a implementação da reforma tributária, nos termos da PEC 233/2008, teme-se que diminua a quantidade de recursos repassados à Seguridade Social, por conta da perda de suas fontes de custeio exclusivas.

Segundo o estudo intitulado “A análise da Seguridade Social em 2007”, realizado pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e Fundação Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Fundação ANFIP), alertou-se que:

Em prol da simplificação tributária, a Seguridade Social não pode ser a vítima dessa nova reforma. É inadmissível que neste governo se perca a pluralidade das fontes de financiamento, que se demonstraram instrumentos importantes para assegurar os recursos necessários para garantir os benefícios, direitos e a prestação dos serviços públicos das áreas de saúde, previdência e assistência social. Ressalte-se que a capacidade financeira da Seguridade, e a existência de fontes próprias, que não podem ser disputadas por outros interesses orçamentários, foram armas importantes para que as entidades sindicais e entidades representativas dos segurados pudessem enfrentar mais uma rodada de reformas na Previdência Social (ANFIP e Fundação ANFIP, 2007, p.52).

É inquestionável que se trata de uma reforma que busca o crescimento da economia brasileira, o aumento da competitividade das empresas nacionais e a geração de novos postos de emprego. Entretanto, a substituição das contribuições para o custeio da seguridade social, cujas receitas migram para setores que garantem o desenvolvimento dos direitos sociais, por impostos, fará com que a seguridade social, para ir além dos percentuais mínimos definidos pela Constituição,

dispute os recursos do orçamento fiscal com outros interessados.

Na opinião de Evilásio Salvador (2009, p.52):

(...) o financiamento e a equidade em saúde e nas políticas da seguridade social passam pela garantia de fontes de recursos exclusivas e que devem se prioritariamente realizadas com tributos progressivos, observando os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia.

Diante dos vários interesses em torno da reforma tributária, vê-se que o impacto das alterações propostas pela emenda sobre o orçamento da Seguridade Social é uma questão a ser debatida com acuro por toda a sociedade. É indispensável conciliar alternativas que assegurem os recursos necessários para não haver sacrifício das camadas mais carentes, que são as que de fato sustentam o sistema.

CONCLUSÃO

O estudo das contribuições para o custeio da Seguridade Social vem a ser muito rico para a compreensão da dinâmica existente entre o direito tributário e o direito securitário.

A exploração da historicidade da Seguridade Social e das contribuições sociais revela que o apelo das necessidades sociais foi determinante para a instituição da exação tributária, a qual está definida na Constituição Federal de 1988 como fonte de financiamento das atividades relacionadas à saúde, assistência social e previdência social.

Perpassando pela criação e desenvolvimento das contribuições para o custeio da Seguridade Social, verificou-se que a sua grande expansão ocorreu em razão de uma necessidade fiscal mais do que social.

Ao longo do tempo as referidas contribuições passaram a perder o seu perfil jurídico original, de serem instituídas para uma finalidade específica nas áreas relativas à Seguridade Social.

A descaracterização das contribuições restou demonstrada na edição de inúmeras emendas constitucionais e julgados dos Tribunais Superiores, com o claro intuito de constitucionalizar o inconstitucional, ou seja, legalizar situações criadas pelo governo federal contrárias às determinações constitucionais para estes tributos e com nítida intenção meramente arrecadatória.

Se por um lado o governo não consegue avançar na criação de novas hipóteses de incidências das contribuições, por outro lado ele realiza a desvinculação das receitas das contribuições já existentes, alocando recursos do orçamento da Seguridade Social para outros setores.

Desta forma, diante da perda do perfil jurídico original das contribuições para o custeio da Seguridade Social, a solução seria a sua extinção e a criação de um imposto que as reunisse como propõe o projeto de Emenda Constitucional nº 233/2008.

Depreende-se que o Sistema Tributário brasileiro precisa ser revisto em sua totalidade para haver justiça fiscal e social, vez que é a grande massa de trabalhadores que sustenta o Sistema e depende da execução de políticas sociais eficazes, preponderantemente mantidas por intermédio das contribuições securitárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, Tatiana Araújo. *Contribuições Sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008 .

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Francisco Carlos da Silva. *Seguridade social*. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1272, 25 dez. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/93111>>. Acesso em: 8 dez. 2010.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL. *Análise da Seguridade Social em 2010*. mai. 2008. Disponível em: <<http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/includes/livros/arqs-pdfs/analise2010.pdf> > Acesso em: 15 jul. 2011.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL; Fundação ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2007*. mai. 2008. Disponível em: <<http://www.fundacaoanfip.org.br/publicacoes/publicacoes/livros/analise2007.pdf> >. Acesso em: 10 jul. 2011.

BALERA, Wagner (Coord.). *Previdência Social Comentada: lei n. 8212/91 e lei n. 8213/91*. São Paulo: Quatier Latin, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Contribuições: caráter tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, nº 34, 1985.

BRASIL. *Código Tributário Nacional, Código Comercial, Código Civil (excertos), Legislação Tributária e Empresarial, Constituição Federal*. Organização por Roque Antonio Carrazza e Vera Helena de Mello Franco. 17 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. *Recurso Extraordinário/RS n. 258470*, Requerente: Cooperativa Triticola Cachoeirense Ltda. Requerida: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. *Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96*. Rel.: Min. Moreira Alves. J. 21 mar. 2000. D.J.U. 12 mai. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. *Recurso Extraordinário/PR n. 245124-0*, Requerente: União Federal. Requerida: Tintas Rochedo Ltda e outras. *PIS. FINSOCIAL. Prazo de recolhimento. alteração pela Lei 8.218/91*. Rel.: Min. Moreira Alves. J. 12 set. 2000. D.J.U. 10 nov. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ac. Um. 2ª Turma do STF. Tribunal Pleno. *Recurso Extraordinário/SP n. 198092*, Requerente: Sindicato dos trabalhadores nas indústrias metalúrgicas, mecânicas, materiais elétricos, eletrônicos, de esquadrias metálicas, de equipamentos rodoviários, ferroviários, de serralheria e de móveis de metal de São José do Rio Preto. Requerida: Pandin & Companhia Ltda. Contribuição instituída pela assembleia geral: caráter não tributário. Rel.: Min. Carlos Veloso. J. 28 ago. 1996. D.J.U. 11 out. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ac. Un. Tribunal Pleno. *Recurso Extraordinário/SP n. 146.733-9*, Requerente: União Federal. Requerida: Viação Nasser S/A. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Rel.: Min. Moreira Alves. J. 29 jun. 1992. D.J.U. 6 nov. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade/DF n. 2028-5, Requerente: União Federal. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional *Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998*. Rel.: Min. Maurício Corrêa. J. 11 nov. 1999. D.J.U. 16 jun. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. *Recurso Extraordinário/PE n. 150755*, Requerente: União Federal. Requerida: Nordeste Segurança de Valores Ltda. *Controle de constitucionalidade das leis em Recurso Extraordinário e o problema do Finsocial exigível das empresas de serviço*. Rel.: Min. Sepúlveda Pertence. J. 18 nov. 1992. D.J.U. 20 ago. 1993.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *Custeio da seguridade social: aspectos constitucionais e contribuições específicas*. São Paulo: Atlas, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro: seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. *Curso de direito da seguridade social*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DUPAS, Gilberto. *Economia Global e Exclusão Social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo*, São Paulo: Paz e Terra, 1999.

FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN, Leandro. *Direito da seguridade social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*, Campinas: Copola Editora, 1996.

KONKEL JÚNIOR, Nicolau. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICT, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. rev., atual. e amp. São Paulo : Malheiros, 2009.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários a lei básica da previdência social: plano de custeio: Lei n. 8.212/91*. 6 ed. São Paulo: Ltr, 2008.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Impostos e contribuições federais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social: custeio da seguridade social, benefícios, acidente de trabalho, assistência social e saúde*. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. *Do valor real do benefício previdenciário*. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 1, no 1. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=164>> Acesso em: 14 mai. 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

PAULSEN, Leandro. *Contribuições: custeio da Seguridade Social*. 2007. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009.

SALVADOR, Evilásio. *A reforma tributária desmonta o financiamento da Seguridade Social*. jul/dez. 2009. Disponível em: <www.red.unb.br/index.php/SER_Social/article/download/376/249>. Acesso em: 10 jul. 2011.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 98. São Paulo: Dialética, 2003.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002. _____. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 118. São Paulo: Dialética, 2005.

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

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário: regime geral de previdência social e regimes próprio de previdência social*. 8 ed. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2006.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Limitações constitucionais à instituição de contribuições de seguridade social*. São Paulo: Ltr, 2007.

ZOUVI, Alberto, et al, *Reforma Tributária: a PEC nº 233, de 2008*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/texto44-albertozouvifernandoTrindadejos%C3%A9patroc%C3%ADniojosu%C3%A9pellegrinericardomiranda.pdf> Acesso em: 15 jul. 2011.