

MARCUS ORIONE GONÇALVES CORREIA
Livre-Docente. Professor Associado da Faculdade
de Direito da USP, Professor da Escola Paulista
de Direito Social e Juiz Federal

ÉRICA PAULA BARÇA CORREIA
Mestre e Doutora em Direito Previdenciário pela PUCSP
e Diretora da Escola Paulista de Direito Social

Curso de Direito da Seguridade Social

5ª edição
2010
2ª tiragem
2011

 **Editora
Saraiva**

CAPÍTULO IX

Fontes de Custeio da Seguridade Social

Para a análise das fontes de custeio da seguridade social, há que se deter nas disposições contidas no art. 195 da Constituição Federal — já com as alterações promovidas por emendas constitucionais.

Este dispositivo, inclusive, racionaliza a forma de custeio do Regime Geral da Previdência Social.

Dessa ótica do Regime Geral, no caso específico da Previdência Social, não há lei determinando a forma de contribuição dos Estados e Municípios. Em relação à União Federal, esta somente contribuirá supletivamente em caso de insuficiência de recursos para a manutenção do sistema geral. A respeito confira-se o disposto no parágrafo único do art. 16 da Lei n. 8.212, de 1991. Verifique-se ainda o art. 250 das Disposições Constitucionais Gerais acrescentado pela Emenda n. 20/98.

No entanto, existe, tanto na esfera federal quanto na estadual ou municipal, a possibilidade da existência de regimes previdenciários próprios, o que vem sendo ameaçado, mas apenas para futuro e dependendo ainda de regulamentação mais específica pela Emenda Constitucional n. 41/2003.

Para a formação desses regimes, seria indispensável a existência de lei própria ou de previsão no regime jurídico dos servidores da entidade estatal, se existente, de sistema da Previdência. Nestes deveriam estar contidas disposições concernentes ao custeio, à enume-

ração dos segurados e de seus dependentes, à rede de benefícios e/ou serviços que os atenderão etc. Enfim, seria indispensável que houvesse efetivamente um regime próprio e não, como vinha ocorrendo com alguns Estados e Municípios, de meras concessões de benefícios, tais como pensões ou sua complementação, sem qualquer contribuição por parte do servidor. Aliás, no intuito de dar cabo a essa situação, em bom momento, a Emenda Constitucional n. 20/98 alterou a redação do art. 40, *caput*, da Constituição Federal, deixando claro que tais regimes devem possuir “caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”. No entanto, como dito, a permanência da existência destes regimes para o futuro fica na dependência da regulamentação da Emenda n. 41/2003. Enquanto esta não vier e para os casos em que houve direito adquirido — observadas as disposições da própria Emenda n. 41/2003 e da n. 47/2005 —, as considerações anteriores continuam válidas.

Logo, inexistindo um regime próprio, consubstanciado a partir de uma normatização orgânica sobre a matéria previdenciária — e não por normas concessivas de benefícios postas de forma isolada, como se viu —, o regime em que se encontra enquadrado o ente estatal (estadual ou municipal) será o Regime Geral da Previdência Social. Assim, nesse caso, se submeterá o Estado ou o Município, como qualquer empregador, à contribuição constante do art. 22 da Lei n. 8.212, de 1991, e os seus servidores aos benefícios concedidos pela Lei n. 8.213, de 1991.

No caso específico do serviço público federal, a Lei n. 8.112, de 1991, promoveu a concepção de um regime próprio, sendo este submetido a contribuições específicas. Caso haja regulamentação da Emenda n. 41/2003, a situação poderá ser alterada.

Na esfera do servidor público federal, tem-se ainda o militar, que apresenta regime próprio, na forma de seu Estatuto.

Retornando, agora, ao Regime Geral da Previdência, passemos a analisar as duas outras fontes de custeio: contribuições do empregador e do empregado.

Com a Emenda n. 20, de 15 de dezembro de 1998, assistimos a algumas modificações no sistema de contribuição do empregador.

Primeiramente, houve uma ampliação, colocando, ao lado do empregador, a empresa ou entidade a essa equiparada na forma da lei. Ocorreu também um aumento da incidência de contribuição sobre a simples folha de salários, para os demais rendimentos pagos ou creditados — portanto, mesmo se não pago, o simples crédito é suficiente para a incidência da contribuição —, a todo título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Aqui fica mais fácil incluir, independentemente de lei complementar, já que não estaremos diante de fonte antiga, figuras como o avulso ou o eventual.

Já em relação ao custeio da seguridade como um todo, há que observar o seguinte.

Foram mantidos, para efeito de incidência de contribuição social do empregador, o lucro e o faturamento. Incluiu-se, inobstante, a mera ideia de receita como fonte de custeio do empregador — o que traduz de forma viva a voracidade do Estado de ingresso de valores no seu caixa. Ora, que o lucro ou faturamento sejam considerados para efeito de incidência de contribuição até se admite, mas aceitar a inclusão da simples receita!!! No entanto, é o que hoje consta do texto constitucional.

O lucro seria o resultado final, positivo, da diferença entre a receita e a despesa. Em uma lógica de incidência de contribuição social para redistribuição de renda, dentro da ideia de solidariedade social, isso é perfeitamente concebível.

O mesmo se daria com o faturamento, que vinha historicamente se relacionando com a receita bruta decorrente da venda de mercadorias na empresa.

Nesse sentido o disposto no art. 2º da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, rezava que o percentual devido a título de contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins) incidiria sobre “o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”.

Do mesmo modo, ao estudar a noção de fatura, já discorria J. X. Carvalho de Mendonça:

“A fatura é escritura unilateral do vendedor e acompanha as mercadorias, objeto do contrato, ao serem entregues ou expedidas. Ela não é mais do que a nota descritiva dessas mercadorias, com indicação da qualidade, quantidade, preço e outras circunstâncias de acordo com os usos da praça”.

Do conceito de fatura poder-se-ia extrair o de faturamento e constatar-se a sua efetiva coincidência com aquele exposto no *caput*, do art. 2º da Lei Complementar n. 70, de 1991.

Assim, poderia parecer indissolúvel a noção de faturamento daquela concernente às mercadorias que incorporam o fundo de comércio.

A despeito da clareza do conceito de faturamento, acima exposto, a Lei n. 9.718, de 1998, tentou alterar o conceito de faturamento, para fins de imposição de Cofins e PIS. Segundo esta, o faturamento corresponderia à receita bruta. Não obstante, como veremos mais adiante, vem-se atacando, em juízo, a constitucionalidade dessa disposição.

Quanto à incidência de contribuição social sobre a folha de salários, tem-se que ela recai sobre tudo que é pago ao empregado e que consta dessa mesma folha.

Além disso, os próprios valores percebidos pelos trabalhadores em geral — entendidos estes em termos mais amplos do que o empregado, que contém, no seu bojo, os requisitos do art. 3º da CLT — devem ser taxados. Houve uma ampliação, acolhendo-se também as contribuições incidentes sobre os ganhos dos demais segurados da Previdência Social, ainda que não sejam empregados — lembre-se de que o conceito de sujeito alcançado pela Previdência Social é bem mais abrangente do que o de empregado do direito do trabalho.

Também, é fonte de custeio da seguridade social a incidência de contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos. Deve ser tida como receita de concursos de prognósticos aquela resultante de jogos de azar, tais como corridas de cavalo, loterias etc. A respeito confira-se o disposto no art. 26, § 1º, da Lei n. 8.212, de 1991. Além disso, há que observar como fonte aquela prevista no inciso IV do art. 195, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

Além dessas fontes de receita, há aquelas que somente podem ser concebidas por lei complementar, valendo apenas noventa dias após a sua concepção, e as resultantes de outros meios postos à disposição da seguridade social.

Por fim, devem-se verificar, como fonte de seguridade social, as operações realizadas pelo “importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar” (art. 195, IV, da Constituição, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 42/2003).

CAPÍTULO X

Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

1. INTRODUÇÃO

É de longa data o dissídio doutrinário que se trava a respeito da natureza jurídica da contribuição social destinada ao custeio do sistema de seguridade social brasileiro.

Para a maioria dos estudiosos do direito tributário a contribuição social referida tem a natureza jurídica de tributo, em oposição àqueles que refutam tal entendimento. Todavia, para que se possa chegar a alguma conclusão, é necessário que, primeiramente, façamos uma interpretação teleológica de nosso sistema de seguridade social, sobretudo quanto à finalidade determinada pelo texto constitucional de 1988.

2. EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE SEGURIDADE SOCIAL

A primeira vez em que se tratou, de modo formal, das contribuições sociais foi por meio do texto constitucional de 1891. A partir daí a matéria passou a ter disposição constitucional, sendo inserida nas Cartas Políticas de 1934, 1937, 1946, 1967, nas Emendas Constitucionais n. 1/69 e 8/77 e na vigente Constituição Federal de 1988, respectivamente.

Sendo assim, passemos à análise dos textos constitucionais mencionados.

2.1. A Constituição de 1891

O diploma constitucional de 1891 filiava-se, ainda que tacitamente, à divisão bipartida de tributo, que reconhecia apenas a existência de taxas e impostos, sem observar, entretanto, uma distinção nítida entre os dois tributos. Tal posicionamento foi defendido por Pontes de Miranda¹, para quem as contribuições eram apenas uma subespécie das taxas.

Citando apenas como ilustração, o referido texto constitucional de 1891 incluía entre os impostos e taxas receitas outras que, na verdade, não eram impostos nem taxas e, sim, preços públicos: v. g., correios e telégrafos².

2.2. A Constituição de 1934

Com o advento da Carta Política de 1934 é que se consagrou, constitucionalmente, a chamada divisão tripartida do tributo, compreendendo como espécies o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, esta última mencionada no capítulo da “Ordem Econômica e Social”, art. 124, sem definição e em “termos que nem sequer lhe atribuíam claramente natureza tributária”³.

2.3. As Constituições de 1937 e de 1946

O texto constitucional de 1937 foi omisso a respeito de tais exações. Todavia, com a Constituição de 1946 reapareceu a contri-

1. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969*, 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 6, p. 103.

2. Rubens Gomes de Souza, *A Previdência Social e os municípios — Cadernos de Direito Tributário*, RDP, São Paulo, 24:235.

3. Rubens Gomes de Souza, RDP, 24:235, nota 2.

buição de melhoria, desta vez incluída entre a matéria tributária e a definição especificada no art. 30, II, parágrafo único.

2.4. A Emenda Constitucional n. 18/65, a Constituição Federal de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69⁴

Com a reforma tributária de 1965, introduzida pela Emenda Constitucional n. 18 (art. 19), a matéria em exame foi mantida nos mesmos termos até o advento do texto constitucional de 1967, que recebeu tratamento no art. 19, III, § 3º, e da Emenda Constitucional n. 1/69 (art. 18, II).

Nesse período, marcado pela evolução legislativa em matéria exacional, formou-se, na doutrina brasileira, a tese de que a subdivisão tripartida do gênero tributo comportava duas figuras igualmente genéricas, ou seja, o imposto e a taxa, e a figura, específica, da contribuição de melhoria (definida no art. 18, II, da EC n. 1/69 como o “tributo arrecadado dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, tendo como limite total o custo da obra”). Como bem consignou Rubens Gomes de Souza, do dispositivo constitucional mencionado a conclusão pertinente é a de que “não haveria, além dessa, outras figuras tributárias que se pudessem qualificar como contribuições”⁵.

Todavia, àquela época, ressaltou o autor, quando integrante da comissão de redação do anteprojeto do Código Tributário Nacional, que “o fato da Constituição definir a contribuição ‘de melhoria’ não

4. Cumpre mencionar que o CTN, promulgado em 1966, limitou-se à previsão do ato somente da contribuição de melhoria, embora prosperasse à margem da lei um grande número de exações, ditas parafiscais, referentes à Previdência Social, tais quais as contribuições para as Caixas de Aposentadorias e Pensões, posteriormente unificadas em Instituto de Previdência Social, bem como as de intervenção no domínio econômico, pertinentes à regulamentação dos setores privados como o Instituto do Café, do Mate, do Açúcar etc. Tais exações não eram impostos ou taxas, como também não eram denominadas contribuições. Posteriormente, o Decreto-Lei n. 27, de 1966, acrescentou ao CTN o art. 217, ressaltando a existência e exigibilidade de várias contribuições, diversas da contribuição de melhoria, antecipando-se à EC n. 1/69, em seu novo art. 21, § 2º, I.

5. Rubens Gomes de Souza, RDP, 24:236, nota 2.

seria razão suficiente para se concluir que se tratasse de uma figura específica e que não pudessem existir outras contribuições além daquela, mesmo porque a Constituição nada dizia para proibi-las”⁶.

Por outro lado, aliando-se ao fato da ausência de dispositivo constitucional proibitivo nesse sentido o preceito contido no art. 30, I, da Constituição Federal de 1946, que conferia à União, Estados e Municípios perceber, além das taxas e impostos, “outras rendas provenientes da utilização de seus bens ou serviços”⁷.

Entenda-se a expressão “serviços” como atividade e “outras rendas” como contribuições ou preços públicos. Outrossim, ao lado da disposição contida no mencionado art. 18, II, aplicável por igual à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o art. 21, § 2º, I, destinou à União a instituição de outras contribuições “tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da Previdência Social ou de categorias profissionais”, entendendo-se ela como figura genérica e figurando ambas as disposições no capítulo concernente ao sistema tributário.

2.5. A Emenda Constitucional n. 8, de 14 de abril de 1977

Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, a redação do art. 21, § 2º, I, sofreu alteração, sendo a expressão “e o interesse da Previdência Social” substituída por “e atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social”. Outrossim, acrescentou-se ao art. 43 da Constituição Federal (EC n. 1/69) o inciso X, dispondo que à União cabe a competência para instituir contribuições sociais para custear encargos previdenciários. Cumpre ressaltar que foi esta a primeira vez em que a “contribuição social” foi introduzida em um texto constitucional, por força da Emenda Constitucional n. 8, de 14 de abril de 1977.

Dessa forma, a partir da citada Emenda Constitucional n. 8/77, a interpretação dada, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, foi

6. Rubens Gomes de Souza, *RDP*, 24:236, nota 2.

7. Rubens Gomes de Souza, *RDP*, 24:236, nota 2.

a de que as contribuições previdenciárias estavam excluídas do sistema tributário nacional. É o que se depreende do voto do eminente Ministro Moreira Alves, que pretendeu o afastamento do caráter tributário das chamadas contribuições sociais, entre as quais se incluem todas as incidências de que se origina a receita previdenciária:

“(...) Portanto, de 1966 a 1977 (do Decreto-lei n. 27 à Emenda Constitucional n. 8), contribuições como a devida ao FUNRURAL tinham natureza tributária. Deixaram de tê-la a partir da Emenda n. 8.

No caso, a questão versa sobre contribuições relativas a 1967 e 1968. Por isso, concordo com o eminente relator em considerar que tinham elas natureza tributária, aplicando-se-lhes, conseqüentemente, quanto à prescrição e à decadência, o CTN.

Em face do exposto, também não conheço do presente recurso”⁸.

Por fim, cumpre ressaltar que, por força do mencionado entendimento, a matéria foi consubstanciada em Súmula do Supremo Tribunal Federal.

2.6. O texto constitucional de 1988

A inovação introduzida pela Carta Política de 1988 está na definição constitucional do rumo que tomará o numerário arrecadado das exações que financiarão o Sistema de Seguridade Social. Assim, as contribuições sociais do art. 195 da Constituição de 1988 destinam-se, apenas, ao custeio da seguridade social.

Paralelamente ao capítulo reservado pela Constituição Federal à seguridade social encontramos, no art. 149 do mesmo diploma legal, algumas disposições aplicáveis às contribuições sociais em exame.

Todavia, é cabível a advertência de que o constituinte estabeleceu um regime jurídico diferenciado para contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social.

8. Inocêncio Mártires Coelho, A natureza jurídica das contribuições previdenciárias, *Revista de Direito Tributário*, 15/16:93.

3. A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

3.1. Natureza jurídica de tributo

Em nosso sistema pátrio, grande parte dos doutrinadores comungam a opinião de que as mencionadas contribuições têm natureza jurídica tributária e, portanto, submetem-se às regras constitucionais aplicáveis aos tributos.

Reforçam a teoria com o argumento de que as contribuições sociais amalgamam-se ao conceito de tributo inscrito no art. 3º do Código Tributário Nacional. Como adverte Marçal Justen Filho⁹, para a generalidade dos tributaristas, o texto constitucional de 1988 atribuiu natureza tributária para todas as contribuições, sem exceção.

Ao tecer comentários a respeito da natureza jurídica das contribuições sociais, incluindo as de seguridade social, Hugo de Brito Machado¹⁰ afirma ser “indivisa” (a partir da CF/88) a natureza tributária dessas contribuições, já que o mencionado diploma estendeu a elas as normas gerais de direito tributário, bem como os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, excepcionando-se quanto a este último princípio as contribuições de seguridade social, que possuem disposição constitucional própria.

Assinala o Prof. Roque Carrazza¹¹ que as contribuições de seguridade social são tributos que podem revestir a natureza de imposto (quando se trata de contribuição previdenciária) ou de taxa de serviço (sob a ótica do empregado que paga sua parte na contribuição previdenciária).

Outras argumentações favoráveis à teoria residem no art. 149 da Constituição Federal, que teria atribuído, de modo expresso, regi-

9. Wladimir Novaes Martinez, *Contribuições previdenciárias — questões atuais*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 249.

10. Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*, São Paulo: Ed. Malheiros, 1997, p. 305.

11. Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, São Paulo: Ed. Malheiros, 1998, p. 370-1.

me tributário às contribuições sociais, na medida em que foram submetidas ao império das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III), bem como aos princípios da estrita legalidade — art. 150, I — e da irretroatividade — art. 150, III¹².

Pondere-se, outrossim, que não é fundamental a asserção de que as contribuições não são tributos, pelo fato de não lhes serem aplicáveis todos os princípios conferidos aos impostos e às taxas, a teor da regra inscrita no mencionado art. 149 da Constituição Federal¹³. Por fim, há autores de peso, como Geraldo Ataliba, Ives Gandra Martins, Fábio Leopoldo de Oliveira, Rubens Gomes de Souza, Carlos Mário da Silva Velloso, Marco Aurélio Greco, Miguel Reale, Aliomar Baleeiro, que defendem essa teoria.

3.2. A teoria do salário social

O jurista francês Félix Pippi¹⁴ destacou-se por ser o maior propugnador da teoria do salário social. Por esta, a remuneração dos trabalhadores evoluiu historicamente, deixando de ser considerada como mera retribuição do trabalho, passando a ser um elemento de importância e significado coletivos, ensejando proteção social.

Desse modo, quando há retribuições dos serviços prestados pelo trabalhador, seja para pessoa física, seja para pessoa jurídica, incide sobre sua remuneração desconto da chamada contribuição previdenciária. O elemento essencial dessa teoria reside no fato de que a importância descontada será socialmente auferida quando a lei julgar oportuno à sua proteção.

12. Eduardo Botallo, *Contribuições sociais — questões atuais*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 12.

13. Cf. José Eduardo Soares de Mello, *Contribuições sociais — questões atuais*, São Paulo: Dialética, 1996, p. 45.

14. Félix Pippi, *La notion de salaire social*, Paris: LGDJ, 1976. Na doutrina nacional destaca-se Wladimir Martinez como adepto da teoria do salário social, que pode ser conferido em seu trabalho intitulado “Os grandes problemas da Previdência Social”, *Revista da Previdência Social*, ano 19, n. 178, p. 621-8, set. 1995.

O mesmo entendimento se aplica à parte paga pelos empregadores sobre o salário de seus empregados.

Assim, o salário, por essa teoria, assume duas vertentes, concomitantes:

— Uma, destinada à subsistência do trabalhador, repassada diretamente ao trabalhador¹⁵.

— Outra, destinada à subsistência futura, uma vez efetivada a contingência protegível. Frise-se que essa outra parte é “socialmente canalizada mediante procedimentos típicos”¹⁶ e critérios de cobertura, ambos instituídos por um sistema próprio de Previdência.

Em síntese, como brilhantemente aduz Wladimir Novaes Martinez¹⁷, “a contribuição previdenciária é fração remuneratória devida ao trabalhador, socialmente diferida para momento ideal, escolhido pela lei, com vistas na proteção”.

3.3. A doutrina que repele a aplicação da noção de tributo às contribuições previdenciárias

O argumento de peso utilizado pela grande maioria dos tributaristas está na afirmação de que as contribuições previdenciárias se encaixam no conceito de tributo (seja o inscrito no art. 3º do CTN, seja aquele decorrente do conjunto das normas constitucionais tributárias).

Entretanto, adverte Francisco Alves dos Santos Júnior¹⁸ que, se levada a cabo, na definição de tributo pode-se enquadrar “qualquer verba que o Poder Público cobre em decorrência da lei”.

Nesse sentido, o Ministro Francisco Rezek, em voto-conductor do acórdão do E. Supremo Tribunal Federal, em matéria de PIS, exarou o seguinte entendimento:

15. Segundo Wladimir Martinez esta é a origem do salário como contraprestação por serviços prestados (*Contribuições previdenciárias*, cit., p. 266).

16. *Contribuições previdenciárias*, cit., p. 266.

17. *Contribuições previdenciárias*, cit., p. 266.

18. Francisco Alves dos Santos Júnior, Natureza jurídica das contribuições da seguridade social, *Jornal Trabalhista*, Brasília, ano 12, 581:1161-2, nov. 1995.

“O fato de o Estado tomar das pessoas determinada soma em dinheiro, e de o fazer compulsoriamente, por força de lei, não é bastante para conferir natureza tributária a tal fenômeno”¹⁹.

Sendo assim, como atribuir natureza tributária à contribuição para o custeio do sistema confederativo prevista no art. 8º, IV, do texto constitucional?

Como bem adverte Edvaldo Brito, “ela é compulsória, mas não é tributária”²⁰. Tal afirmação resulta do fato de que, para ser instituída, basta que seja fixada por assembleia geral do sindicato interessado.

Dessa sorte, a mencionada contribuição não se subordina ao princípio da legalidade, tão bem consolidado no Sistema Tributário Nacional e de estrita e inarredável observância no que tange à criação de tributos. Por outro lado, sua cobrança não se dá por atividade administrativa.

Outro exemplo, muito bem lembrado pelo autor, encontramos no inciso IV, *in fine*, do mencionado art. 8º da Constituição, ou seja, a chamada contribuição sindical que, embora compulsória, não é tributária. Cumpre apenas ressaltar que, até o advento da Carta Política de 1988, os sindicatos eram considerados pessoa jurídica de direito público, necessitando de autorização para sua instituição e funcionamento. Até o fim desse período esteve em vigor um imposto, instituído por lei, denominado *imposto sindical*.

A partir da Constituição Federal de 1988, a associação profissional ou sindical passou a ser livre, sendo que:

I — a lei não poderá exigir autorização do Estado para a fundação de sindicato, ressalvado o registro no órgão competente, vedadas ao Poder Público a interferência e a intervenção na organização sindical²¹.

19. Acórdão publicado na *JSTF*, Ed. Lex, 185:205-50, apud Francisco Alves dos Santos Júnior, *Jornal Trabalhista*, 581:1161.

20. Edvaldo Brito, *Contribuições previdenciárias — questões atuais*, São Paulo: Dialética, p. 26.

21. O registro mencionado deve ser feito junto ao Cartório de Registro Civil, o que dá a tais entidades o caráter de pessoa jurídica de direito privado.

Assim, o imposto sindical passou, pelo novo texto constitucional, para a categoria de contribuição, sendo cobrado por sindicatos, agora com personalidade jurídica de direito privado, cujo montante é destinado à própria entidade, bem como à federação e confederação competentes.

Portanto, cabe aqui citar, diante das considerações acima expostas, as palavras de Edvaldo Brito, abalizado em Micheli, para quem “não vale insistir na distinção tradicional entre o tributo e outras prestações, somente pela existência de compulsoriedade no tributo, porque essa circunstância não é estranha a algumas das demais prestações exigidas pelo Estado”²².

E é na lição do citado mestre italiano Gian Antônio Micheli que vamos encontrar sustentação maior para as considerações mencionadas.

Afirmara o autor que “não é possível reduzir o elemento descritivo da noção jurídica de tributo à coatividade da prestação, visto que, de um lado, tal coatividade pode caracterizar, também, outras prestações devidas pelo particular ao ente público e, de outro lado, a mesma coatividade pode ser compreendida (sempre num plano jurídico) de diversos modos e com diferentes significados: seja como falta de liberdade de escolha no sentido de cumprir ou não a prestação; seja como falta de liberdade de escolha na utilização de um serviço da entidade pública”²³.

4. A INTELIGÊNCIA DA NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA SEGURIDADE SOCIAL SOB A ÓTICA DA INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICO-SISTEMÁTICA

4.1. A interpretação teleológico-sistemática

Da evolução do Estado como entidade política, economicamente liberal, os países presenciaram, cada qual em sua época, a sua

22. Edvaldo Brito, *Contribuições*, cit., p. 27.

23. Edvaldo Brito, *Contribuições*, cit., p. 27.

transformação em Estado intervencionista, propugnador dos direitos sociais, dos direitos econômicos. Assim, foram surgindo os Estados sociais, defensores e instituidores de políticas de bem-estar, denominados *Welfare State*.

Nessa seara, vislumbramos o texto constitucional de 1988, ao cleger como grandes objetivos a persecução do bem-estar e da justiça sociais. Deparamo-nos com tais primados ao percorrermos o Título VII, que disciplina a “ordem econômica”, e o Título VIII, que disciplina a “ordem social”. Daí vemos um Estado preocupado com o desenvolvimento econômico e o bem-estar social. E, quando falamos em bem-estar social, temos a atuação do Estado voltada para a satisfação e consecução das chamadas necessidades vitais do homem, sejam elas relativas à saúde, previdência, assistência, educação etc.²⁴.

A Carta Política de 1988 inseriu em seu preâmbulo um Estado Democrático com a finalidade de assegurar à sua sociedade organizada valores supremos, tais como o exercício de direitos sociais, o bem-estar e a justiça²⁵.

Para viabilizar tais ações, o Estado instituiu uma série de disposições constitucionais, que se consubstanciaram em prestações pecuniárias compulsoriamente oferecidas pelo Poder Público ou, pelo particular, sob os olhos da fiscalização estatal²⁶. Frise-se que, no caso das contribuições sociais destinadas ao custeio do sistema de seguridade social (previdência + saúde + assistência), temos a formação do que acertadamente Edvaldo Brito denominou *fundo de participação compulsória*. Assim, o referido fundo é formado pelo conjunto de

24. Cf. arts. 193 e s. da CF (Tít. VIII — “Da Ordem Social”).

25. Aduz Edvaldo Brito que a Constituição, “na sua parte dogmática, discrimina os objetivos fundamentais das formas de Estado e de governo, novamente, identificando-os com um sistema de valores (cidadania, dignidade da pessoa humana, livre iniciativa, pluralismo político, sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais, promoção do bem de todos)” (*Contribuições*, cit., p. 59).

26. Nesse diapasão, confira-se o disposto no art. 195 da CF: “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 (...)”.

prestações pecuniárias, coativamente exigidas nos termos do art. 195 da Constituição, que se destinam ao custeio dos encargos pertinentes à promoção do Estado do bem-estar social (*Welfare State*).

O que não pode aqui ser deixado de mencionar é que os sistemas de seguridade social europeus, bem como o brasileiro, são fulcrados em um grande princípio, denominado *princípio da solidariedade*, já analisado.

É nesse princípio que repousam as regras de financiamento dos sistemas de seguridade modernos. É a solidariedade que determina a obrigatoriedade de financiamento do sistema, ou seja, todos são obrigados a contribuir, ainda que não venham dele fazer uso.

E é de Claude Pasquier, citado por Francisco Alves dos Santos Júnior, a lição de que “um dos métodos para se identificar a natureza jurídica de determinado instituto, além de detectar a sua essência, é determinar-lhe o lugar no sistema de direito”²⁷.

Portanto, é essa a finalidade, o significado teleológico das prestações instituídas para o custeio da seguridade social. E, como aduz Edvaldo Brito, tal “circunstância afasta o entendimento de que bastará a compulsoriedade para que a prestação pecuniária seja tributária”.

Invoca o autor, a favor de sua tese, o magistério de Micheli, para quem “no plano jurídico nem sempre a falta de uma liberdade de escolha configura, igualmente, conduta de um sujeito e qualifica, da mesma forma, a prestação devida. O fenômeno se manifesta hoje em dia de modo muito mais evidente do que no passado, pois o ente público, e *in primis* o Estado, efetua, em favor do particular, uma série de prestações por meio das quais pretende, por sua vez, o pagamento de uma soma em dinheiro (denominada das maneiras mais diversas) raramente proporcional ao custo da prestação”²⁸.

Dessarte, não há como se desprezar o entendimento de que, ao lado do tributo, coexistem outras prestações pecuniárias compulsórias.

27. Francisco Alves dos Santos Júnior, *Jornal Trabalhista*, 581:162.

28. Edvaldo Brito, *Contribuições*, cit., p. 25.

É Micheli quem adverte que “hoje seria supérfluo procurar delimitar, na ampla categoria de prestações coativas do indivíduo em favor da entidade pública, a mais restrita subcategoria do tributo”²⁹.

Das considerações acima expostas, podemos afirmar que o denominado *fundo de participação compulsória* é formado pela “exigência coativa de prestações pecuniárias de natureza não tributária”³⁰.

Por seu turno, as contribuições sociais nada mais são que “prestações pecuniárias que operam a redistribuição forçada do patrimônio privado, em favor do seu titular, para a constituição de um fundo de participação compulsória destinado a suprir as necessidades no campo da previdência social e da infortunistica, ou seja, no campo da seguridade social”³¹.

4.2. O regime jurídico das contribuições sociais de seguridade social na CF/88

Uma vez discorrido sobre a natureza jurídica das contribuições que se destinam ao custeio do sistema de seguridade social, podemos, a partir daí, afirmar que o texto constitucional de 1988 disciplinou juridicamente referidas contribuições de forma específica e peculiar ao sistema, ou seja, diversamente do tratamento dado aos tributos.

Desse modo, o tratamento reservado para essas contribuições não pode ser o mesmo reservado para os tributos, sob pena de contradição. Isso significa que as contribuições não podem ora ser enquadradas como tributos, ora como não tributos.

Também não procede a afirmação de que seria a contribuição social em exame um quarto gênero de tributo ou tributo *sui generis*. Como destacou Marcus Orione Gonçalves Correia, “esta classificação, além de ilegal, é extremamente perigosa, na medida

29. Edvaldo Brito, *Contribuições*, cit., p. 25.

30. Edvaldo Brito, *Contribuições*, cit., p. 27.

31. Edvaldo Brito, *Contribuições*, cit., p. 27.

em que abre ensejo a um excessivo poder de tributação do Estado-Executivo³².

No plano jurídico, as mencionadas contribuições sociais se submetem a regime próprio, inserido no plano constitucional, com princípios inerentes à promoção do bem-estar social e à redistribuição de renda, cabendo ressaltar a importância do chamado princípio da solidariedade³³.

Desse modo, não é possível a aplicação de princípios inerentes aos tributos, e por isso insertos no Capítulo I, Título VI, do sistema tributário nacional, pelo simples fato de ter o constituinte feito a remissão ao art. 154, I, da Constituição Federal, ao tratar da instituição de novas fontes de custeio do art. 195.

Tal disposição não pode sofrer a interpretação simplista de que o só fato de remitir traduza-se em admitir natureza tributária às contribuições sociais, sob pena de contrariar a própria essência e finalidade a que se destina o sistema de seguridade social. Ao contrário, o constituinte, até onde lhe foi possível vislumbrar, permitiu, constitucionalmente, a dupla incidência do imposto e da contribuição social sobre o lucro das empresas, evitando-se, assim, a chamada bitributação. Ou seja, para um mesmo fato gerador (auferir lucro), a incidência de dois descontos: um, a título de imposto e, portanto, sem destinação específica, e outro, destinado ao custeio do sistema de seguridade social, nos termos do art. 195, I, da Constituição.

Portanto, a conclusão que se deve extrair da remissão citada é de que o constituinte, a fim de evitar o fenômeno da bitributação diante da instituição de novas fontes de custeio para o sistema de seguridade social, remeteu o legislador à observância do disposto no art. 154, I, da Constituição.

Nesse sentido são as considerações tecidas por Marçal Justen Filho³⁴, quando afirma:

32. Marcus Orione Gonçalves Correia, A constitucionalidade da Lei Complementar n. 84, de 1996, *Revista da Procuradoria-Geral do INSS*, 3(2):28-9, jul./set. 1996.

33. Conforme mencionado, são os fins do Estado do bem-estar social e, consequentemente, do Sistema de Seguridade Social.

34. Apud Wladimir Martinez, *Contribuições previdenciárias*, p. 249.

“Ao determinar a submissão das contribuições ao regime tributário (com determinadas restrições), a Constituição confirmou que inexistia identidade total e rigorosa entre as duas figuras. Se as contribuições apresentassem configuração precisamente idêntica aos demais tributos, não teriam sentido as regras dos arts. 149 e 154. Seriam suficientes as regras sobre tributos, sem necessidade de extensão expressa às contribuições especiais do regramento tributário”.

Também merecem citação as afirmações de Hamilton Dias de Souza, que ressalta os casos em que o fato gerador das contribuições tem “consistência aparentemente idêntica à dos impostos em geral. Tal identidade, contudo, não existe, porque nestes basta a ocorrência do fato para nascer a obrigação tributária, ao passo que naquelas a obrigação só nasce se verificados, concomitantemente, o benefício e o fato descrito na norma. É por essa razão que encontramos várias contribuições no direito positivo com descrição abstrata de fatos idênticos aos previstos em normas instituidoras de impostos”³⁵.

José Eduardo Soares de Melo, quanto às contribuições do art. 195 da Constituição, assevera que, “embora fazendo parte do capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, não figura entre as espécies tributárias definidas no art. 145 da Constituição Federal (ou CF) onde os tributos, no nosso entendimento, são apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria”. Mais adiante ressalta que, “não são elas espécies tributárias, embora possam ser elas criadas ou majoradas sem a observância de determinados princípios que regem a instituição e majoração de tributos”³⁶.

No tocante à afirmação do autor quanto à majoração ou instituição de benefício ou serviço de seguridade social (cf. art. 195, § 5º, da CF), entendemos que a *mens legis* pretendida pelo constituinte criva-se na observância do princípio da legalidade inscrito no art. 5º acima mencionado como um mecanismo maior de proteção e, portanto, com interpretação ampla e geral (e não no princípio inserto no art. 150 da CF). Depreende-se, assim, que o princípio da legalidade

35. Hamilton Dias de Souza, *Contribuições para a seguridade social*, *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, 17:431, 1992.

36. Apud Wladimir Martinez, *Contribuições previdenciárias*, cit., p. 249.

inscrito no art. 150, por sua vez, não constitui privilégio do Sistema Tributário Nacional.

O que não podemos olvidar é que, estando em um Estado Democrático de Direito, no qual o Poder Público age *secundum legem* e em suas relações com os governados tem de se pautar nos contornos e limites definidos pela lei, nada mais coerente que aqueles eleitos pelo art. 195 como agentes financiadores do sistema de seguridade social o façam sob os termos definidos pela lei.

A respeito da natureza jurídica das contribuições sociais de seguridade social, Ruy Barbosa Nogueira preleciona:

“Observe-se que já as ‘contribuições sociais’ da seguridade social previstas no art. 195, não só não foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas 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, do Sistema Tributário. Portanto, essas contribuições da seguridade social estão excluídas do regime dos tributos”³⁷.

Por fim, é de extrema importância lembrarmos a lição de Pontes de Miranda³⁸, que refuta o enquadramento das contribuições sociais em estudo em imposto ou taxa, ao afirmar:

“... quando a lei fixa o quanto da contribuição de empregador ou de empregado, para que se aplique o art. 165, XVI, da Constituição de 1967, não tributa; não há imposto, nem taxa no sentido de espécie de tributo (...). Chamar-se taxa a tais contribuições, prestáveis por dever, seria o mesmo que chamar-se taxa ao que a lei fixa como alimentos por parentesco, ou vínculo conjugal. No sentido do Direito Constitucional e do Direito Tributário, só é taxa o que a entidade estatal exige como tributo correspectivo à prestação estatal. Quando a lei determina o que há de prestar a União, o empregador ou empregado, de modo nenhum tributa; quanto à União, o que há é fixação de despesa; quanto ao empregador e empregado,

37. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de direito tributário*, 9. ed., São Paulo: Saraiva/IBDT, 1989, p. 128.

38. Pontes de Miranda, *Comentários*, cit., p. 103.

apenas determina o que há de ser a contribuição, a quota do empregador e do empregado. Nada tem isso com o Direito Tributário... Não é taxa nem imposto”.

4.3. A contemplação da Lei de Benefícios da Previdência Social àqueles que não contribuíram

O maior argumento daqueles que defendem a natureza jurídica tributária das contribuições sociais de seguridade social está no pagamento compulsório das contribuições sociais. Todavia, a Lei n. 8.213/91, que instituiu o Plano de Benefícios, traz em seu bojo inúmeros casos de concessão de benefícios em que a simples demonstração da relação de emprego acoberta o trabalhador nos casos em que o empregador, embora devesse — já que nos termos da Lei n. 8.212/91 é ele o responsável pelo recolhimento total da contribuição —, não efetuou o recolhimento das contribuições. Isso se deve à aplicação do princípio da automaticidade das prestações, próprio do direito de seguridade social, que se explica na brilhante lição de Annibal Fernandes:

“A filiação é a aquisição da condição de segurado junto ao Regime Geral de Previdência Social e é sempre automática, bastando, para tal, a efetiva prestação de atividade abrangida pela proteção previdenciária, seja empregado, empregador, autônomo, especial etc., independentemente de contribuição à Previdência”³⁹.

Cumprе ressaltar que tal procedimento em nenhum momento é tratado pelo mencionado texto legal como exceção à regra. Trata-se apenas de aplicação do citado princípio de automaticidade das prestações.

Presenciamos, assim, mais um fator a confirmar a teoria de que as contribuições sociais não podem ser estudadas sob a ótica do direito tributário, já que possui princípios próprios.

Nesse sentido vem decidindo o E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, como se pode observar no seguinte acórdão:

39. Annibal Fernandes, *Previdência social anotada*, Bauru: Edipro, 1994, p. 90.

“Comprovada a doença incapacitante que originou o afastamento do trabalho, a falta de recolhimento das contribuições não impede o segurado de manter-se nessa condição máxime quando ficou demonstrado o exercício de função remunerada e o recebimento do benefício de assistência médica” (Rel. Juiz Silveira Bueno, *DOESP*, 25 maio 1991, p. 77).

— Outro caso no qual o segurado não contribui, por deixar de exercer atividade remunerada (v. g., em situação de desemprego), mas mantém essa condição até doze meses após a cessação das contribuições, repousa no art. 15, II, da citada Lei n. 8.213/91.

4.4. Aquele que contribui de forma voluntária

A Lei n. 8.212/91 trata do contribuinte facultativo, ou seja, daqueles que contribuem por vontade própria e, que, portanto, financiam o sistema tanto quanto os contribuintes assim considerados por força de norma legal.

A interpretação dada ao termo “qualquer pessoa” refere-se, obviamente, aos segurados não obrigatórios e, na lição de Wladimir Novaes Martinez, o “segurado facultativo é pessoa autorizada, em determinadas circunstâncias, a ingressar e situar-se no regime previdenciário por vontade própria. A referida facultatividade é a de admissão e de permanência”⁴⁰.

A Lei n. 8.212/91 possibilita que se extraia de seu bojo um vasto rol de pessoas consideradas como contribuintes facultativos, o que por si só afasta o argumento de que se trata de uma exceção legal para aqueles que entendem a natureza tributária da compulsoriedade dessas contribuições.

Portanto, buscando-se na mencionada legislação do Plano de Custeio, temos como exemplos de contribuintes facultativos:

— qualquer pessoa, maior de dezesseis anos, que não exerça atividades de segurado obrigatório;

40. Wladimir Martinez, *Curso de direito previdenciário*, São Paulo: LTr, 1998, p. 156.

— trabalhador inativo, ou seja, aquele que deixou de ser segurado obrigatório;

— inapto para o trabalho e incapaz civilmente representado, maior de dezesseis anos, que se encontra nas hipóteses de menoridade civil, tais como surdez, mudez e prodigalidade;

— brasileiro residente no exterior ou estrangeiro;

— categorias anteriormente excluídas da Previdência Social;

— dona de casa, sem embargo de depender do segurado;

— estagiário, legitimado nessa condição;

— síndico de condomínio, quando não remunerado pelo condomínio etc.

Desse modo, não é sequer possível que as peculiaridades do sistema, v. g., o contribuinte facultativo, a condição de segurado daquele que se encontra em situação de desemprego, sejam tratadas e taxadas como meras exceções ao enquadramento tributário, sob pena de ofensa a princípios próprios do direito previdenciário, que, como tais, são a viga mestra de nosso edifício jurídico⁴¹.

5. CONCLUSÃO

No tocante à natureza jurídica das contribuições sociais que se destinam ao custeio do sistema de seguridade brasileiro, embora a grande maioria dos doutrinadores defenda sua natureza tributária, entendemos que tais contribuições devem ser estudadas à luz de princípios peculiares do direito previdenciário, sob pena de prejuízo da própria essência e da finalidade a que se destinam os sistemas de seguridade social.

Assim, é de importância relevante que não nos olvidemos da aplicação de princípios como da solidariedade e da automaticidade das prestações (entre outros) para que possamos entender a compulsoriedade das contribuições sem que, com isso e tão somente por isso, atribuamos a estas a natureza de tributo.

41. Roque Antonio Carrazza, *Curso*, cit., p. 370-1.

Por isso, entendemos que somente por meio da interpretação teleológica-sistemática é possível entender-se a natureza não tributária das contribuições sociais para o custeio da seguridade social. Pretender-se o contrário implicaria flagrante comprometimento histórico e, principalmente, dos fins a que se destinam: a promoção do bem-estar social e a redistribuição de renda.

No plano jurídico, como já dito, as mencionadas contribuições sociais se submetem a regime próprio, inserido no plano constitucional, com princípios inerentes aos fins acima mencionados.

Em síntese, ainda, a contribuição previdenciária não pode ser atribuída natureza de tributo, pois, embora compulsória, é fração remuneratória devida ao trabalhador, socialmente diferida para momento ideal considerado pela Lei de Benefícios, com vistas à proteção advinda de fatores ou contingências futuras.

Urge constatar, por fim, que, com o advento do Estado do Bem-Estar, não há como vislumbrar as contribuições sociais sob a perspectiva da garantia exacerbada das liberdades individuais — típica dos Estados Liberais. A proteção social aqui é maior até pela finalidade dos Estados Sociais, incorporada juridicamente no conhecido princípio da solidariedade. Não se quer dizer aqui que será possível fazer uma seguridade a todo custo, com uma atitude completamente invasiva do Estado, mas certamente há necessidade de uma nova visão da proteção social, embutida na finalidade do Estado Social constante mesmo da Constituição de 1988.

CAPÍTULO XI

Contribuintes e Segurados

1. CONTRIBUINTES

O contribuinte do sistema de seguridade social, como o próprio nome indica, é aquele que contribui para a sua manutenção. Assim, são contribuintes os sujeitos indicados no art. 195 da Constituição Federal e, no caso de fonte nova de custeio, os indicados por esta em lei complementar.

Muitas vezes a figura daquele que contribui confunde-se com a do segurado — cujo conceito veremos a seguir —, como no caso dos empregados urbanos, rurais, domésticos etc. No entanto, pode haver outras situações em que o contribuinte não se confunde com o segurado do sistema, como no caso da empresa.

Por outro lado, não se deve confundir a figura do contribuinte com a do responsável pela arrecadação da contribuição. Em diversas situações, essas duas hipóteses não são idênticas. Aliás, não é incomum que, embora tenha havido desconto de valores dos empregados — ou mesmo a sua indicação na folha de salários —, essas quantias não sejam repassadas para a seguridade social. Tal atitude, desde que devidamente comprovada, configura crime, atualmente tipificado no Código Penal (alterações da Lei n. 9.983, de 2000), sendo que, obviamente, a responsabilidade penal não é do contribuinte, mas do responsável pela arrecadação e consequente repasse.

Frise-se, inclusive, que no caso de não recolhimento no momento próprio, como na hipótese de aposentadorias por tempo de serviço