

Hugo de Brito Machado

CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

19ª edição

*Revista, atualizada e ampliada
de acordo com as Leis Complementares
ns. 104 e 105, de 10.1.2001*

UNIVERSIDADE DE S. PAULO
FACULDADE DE DIREITO
BIBLIOTECA CIRCULANTE

**MALHEIROS
EDITORES**

te definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

É indubitosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria, conforme veremos adiante.

Desprovida de interesse prático, portanto, restou a polémica em torno da questão de saber se as contribuições sociais são, ou não, tributo.

2. Função

A função das contribuições sociais, em face da vigente Constituição, evidentemente não é a de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros.

Neste sentido pode-se dizer que tais contribuições têm função para-fiscal, algumas, e extrafiscal, outras.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como as contribuições de seguridade social, ostentam nítida função para-fiscal. Destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas devem constituir receita nos orçamentos das entidades representativas dessas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social constituem receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, § 3º, da Constituição. São, portanto, nitidamente para-fiscais.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por seu turno, vinculam-se ao órgão do Poder Público incumbido de desenvolver ações intervencionistas, ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia.

3. Espécies

Pelo que foi dito acima já é possível saber quantas e quais são as espécies de contribuições sociais abrangidas pela vigente Constituição Federal.

Na verdade as contribuições sociais constituem uma espécie do gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies. Pre-

Capítulo VI CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

1. Conceito e natureza jurídica. 2. Função. 3. Espécies: 3.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico. 3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. 3.3 Contribuições de seguridade social.
4. Competência. 5. Contribuintes. 6. Alíquotas e bases de cálculo. 7. Lançamento. 8. Considerações especiais.

1. Conceito e natureza jurídica

Com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas para-estatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias.

No plano do Direito positivo brasileiro vigente, ou, por outras palavras e mais precisamente, em face da Constituição Federal de 1988, o conceito de contribuição social ganhou um elemento importante para sua formulação, e de notável relevo no pertinente à definição de limites do Poder de Tributar.

Realmente, segundo o art. 149 da vigente Constituição, *compete 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*. Isto significa dizer que essas contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade. Não pela destinação do produto da respectiva cobrança, mas pela finalidade da instituição, que induz a idéia de vinculação de órgãos específicos do Poder Público à relação jurídica com o respectivo contribuinte.

Estabeleceu, ainda, o supracitado dispositivo constitucional que na instituição das contribuições sociais devem ser observadas as normas gerais do Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade, ressalvando, quanto a este último, a regra especial pertinente às contribuições de seguridade social.

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmen-

ferimos, porém, fazer referência a elas como *gênero* e dividi-las em espécies, a saber: (a) contribuições de intervenção no domínio econômico, (b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e (c) contribuições de seguridade social.

3.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico

Esta espécie de contribuições sociais caracteriza-se por ser instrumento de intervenção no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, posto que a simples transposição de recursos financeiros do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isto se há de entender que a intervenção no domínio econômico que caracteriza essa espécie de contribuições sociais é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei.

A finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extrafiscal. Assim, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.

3.2 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas

A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.

Não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.

A esta conclusão se chega através da interpretação do art. 149, combinado com o art. 8º, inciso IV, da vigente Constituição. Realmente, este último dispositivo estabelece que *a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei*. A contribuição prevista em lei, no caso, é precisamente a contribuição social a que se refere o art. 149, restando claro, portanto, que a ressalva está a indicar

a entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, como credora das duas contribuições. Uma, a contribuição fixada pela assembléia geral, de natureza não tributária. A outra, prevista em lei, com fundamento no art. 149 da Constituição, é a espécie de contribuição social de que se cuida.

Há quem sustente que a contribuição referida no art. 8º, inciso IV, da Constituição Federal é uma espécie de tributo, em relação à qual não se aplica o princípio da legalidade. Não nos parece que seja assim. Preferimos entender que se trata de contribuição de natureza não tributária, em tudo idêntica à contribuição cobrada por qualquer associação civil.

3.3 Contribuições de seguridade social

As contribuições de seguridade social constituem a espécie de contribuições sociais cujo regime jurídico tem suas bases mais bem definidas na vigente Constituição.

Realmente, o art. 195, incisos I, II e III, e seu § 6º, e ainda os arts. 165, § 5º, e 194, inciso VII, fornecem as bases do regime jurídico dessa importantíssima espécie de contribuições sociais.

Nos termos do art. 165, § 5º, inciso III, "o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público", ganhou autonomia. Tal orçamento já não se confunde com o orçamento do Tesouro Nacional, e sua execução não constitui atribuição do Poder Executivo, posto que a *seguridade social* há de ser organizada com base em princípios constitucionalmente estabelecidos, entre os quais destaca-se o "caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados" (art. 194, parágrafo único, inc. VII).

Por outro lado, estabelece o art. 195 que 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:

- a) dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- b) dos trabalhadores;
- c) sobre a receita de concursos de prognósticos.

Como se vê, encontram-se na vigente Constituição bases bem definidas para o regime jurídico das contribuições de seguridade social.

Tais contribuições caracterizam-se, portanto, precisamente pelo fato de ingressarem *diretamente* naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, inciso III, da Constituição Federal.

As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos financiam *diretamente* a seguridade social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional, precisamente porque devem ingressar *diretamente* no orçamento da seguridade social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195 da Constituição Federal indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição.

Este ponto de vista já foi por nós sustentado em estudos publicados no *Repertório IOB de Jurisprudência*.

4. Competência

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais. O parágrafo único desse mesmo dispositivo, porém, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem contribuição, a ser cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Assim, as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas são privativas da União. Também assim as contribuições de seguridade social a serem cobradas de quem não seja servidor do Estado-membro, do Distrito Federal ou do Município.

Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete instituir e cobrar contribuição destinada ao custeio de sistemas de previdência e assistência social, de seus servidores.

As contribuições de seguridade social são instituídas pela União Federal, mas só quem as pode arrecadar é a pessoa, necessariamente distinta da União Federal por força do disposto no art. 194, parágrafo único, inciso VII, a quem caiba administrar a seguridade social. Somente tal pessoa tem capacidade para ser sujeito ativo da relação tributária, no pertinente às contribuições sociais, como tivemos oportunidade de demonstrar em estudo publicado no *Repertório IOB de Jurisprudência* (n. 18/89, 2ª quinzena de julho de 1989).

5. Contribuintes

A identificação de quem seja o sujeito passivo das contribuições sociais, como em princípio ocorre com qualquer tributo, depende do exame

da hipótese de incidência de cada uma delas, especificamente consideradas. Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, é razoável entender-se que o contribuinte deve ser a pessoa, física ou jurídica, integrante da categoria profissional ou econômica. Pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuir *no interesse* das mesmas.

Em se tratando de contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuinte há de ser o agente econômico submetido à intervenção. A Constituição Federal nada esclarece a respeito, de sorte que o exame da hipótese de incidência, definida na lei ordinária, é de decisiva relevância. Finalmente, em se tratando de contribuições de seguridade social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delimitar o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas.

Assim, nos termos do art. 195, incisos I, II e III, da vigente Constituição, delas podem ser contribuintes (a) os empregadores, (b) os trabalhadores e (c) os administradores de concursos de prognósticos.

Empregador é aquele como tal definido pela legislação trabalhista. Não obstante respeitáveis manifestações, inclusive jurisprudenciais, em sentido diverso, entendemos que o conceito de empregador não pode ser ampliado para alcançar todos os que pagam remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício. Não se trata de interpretar a Constituição com base na lei ordinária, mas de impedir que esta modifique os conceitos por aquela utilizados. O conceito de empregador utilizado pela Constituição é conceito conhecido, porque já determinado pelo legislador ordinário muito antes da vigente Constituição, cujo texto, utilizando-o, emprestou-lhe a supremacia própria dos dispositivos constitucionais. Admitir a modificação por lei ordinária de conceitos utilizados em dispositivos constitucionais é eliminar a supremacia desses dispositivos, que poderão ser modificados pelo legislador ordinário mediante o artifício da redefinição de conceitos.

Trabalhador é todo aquele que presta serviços, seja a empregador, seja a pessoa com a qual não mantém vínculo empregatício. Por isto mesmo o trabalhador autônomo e o avulso são contribuintes da Previdência Social. Em relação a ele a Constituição não definiu o suporte para a existência da contribuição, mas é razoável entender-se que esta há de incidir sobre a remuneração percebida em razão de seu trabalho. Não pode a contribuição cobrada do trabalhador ter base em qualquer outra coisa que não seja essa remuneração, posto que é ela que o qualifica como trabalhador.

Administrador de concurso de prognósticos é todo aquele que administra a realização de qualquer dos jogos mantidos ou permitidos pelo Poder Público, tais como a loteria esportiva, a loto e a sena.