



Faculdade de Direito  
Universidade de São Paulo







**PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO**

**Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0533)**

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: TRAÇOS TÍPICOS, DESTINAÇÃO E  
CONTROLE. CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL.**

## **CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS – COM ÊNFASE NO DISPÊNDIO PÚBLICO**

- Atendimento de necessidades gerais da sociedade  **IMPOSTO**
- Remuneração pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis ou pelo exercício do poder de polícia  **TAXA**
- Obra pública de que decorra valorização imobiliária  **CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**
- Atividade estatal, para atendimento de finalidades constitucionalmente definidas e, portanto, com previsão de destinação do produto arrecadado a órgão, fundo ou despesa.  **CONTRIBUIÇÕES**

# CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS



## CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

- 1) Se o tributo for vinculado, destinado e restituível, teremos um **empréstimo compulsório**, cuja materialidade pode ser de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria;
- 2) Se o tributo for vinculado, destinado e não restituível, estaremos diante de uma **taxa** ou de uma **contribuição de melhoria**, a depender do critério material eleito;
- 3) **Não haveria a possibilidade lógica** de um tributo ser vinculado, não destinado e restituível; o tributo vinculado tem o produto de sua arrecadação destinado a uma finalidade constitucionalmente determinada;
- 4) O **mesmo raciocínio** desenvolvido para o item anterior aplica-se à hipótese de tributo vinculado, não destinado e não restituível

## CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

5) se o tributo for não vinculado, destinado e restituível estaremos diante de **empréstimo compulsório**;

6) se o tributo for não vinculado, destinado e não restituível, teremos, necessariamente, uma **contribuição** que não a de melhoria;

7) **não há previsão**, em nosso sistema tributário, de tributo não vinculado, não destinado e restituível;

8) se o tributo for não vinculado, não destinado e não restituível, estaremos diante de um **imposto**.

## CONTRIBUIÇÕES NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

**Art. 4º** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

**Art. 5º** Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.



**Art. 217.** As disposições desta Lei, notadamente as dos arts. 17, 74, § 2º, e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade.

- I - da “contribuição sindical”
- II – das “denominadas quotas de previdência”
- III- da contribuição destinada a constituir “Fundo de Assistência” e “Previdência do Trabalhador Rural.
- IV- da contribuição destinada ao “Fundo de Garantia do Tempo de Serviço”

## CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

- ✓ O legislador constituinte fez menção às contribuições em várias oportunidades no Texto Constitucional;
- ✓ O legislador constituinte poderia, se assim pretendesse, ter referido sempre impostos e taxas; se não o fez, tem-se um importante indício de que as contribuições deles (impostos e taxas) se distinguem.
- ✓ O legislador constituinte poderia, também, ter trilhado o caminho adotado pela legislação portuguesa, que submete as contribuições ao regime jurídico dos impostos; porém, não é essa a dicção constitucional;
- ✓ Há, no Texto Constitucional de 1988, diferentes mecanismos de outorga da competência tributária. Por força disso, o exercício dessa competência está jungido à observância de critérios diversos;

## CONTRIBUIÇÕES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

**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.

*“As contribuições, diversamente do que ocorre com os demais tributos que integram o sistema tributário nacional, têm na destinação um elemento essencial. Com exceção da contribuição de melhoria, que está prevista no Código Tributário Nacional, todas as demais contribuições têm a destinação como elemento essencial à caracterização como espécie de tributo”.*



HUGO DE BRITO  
MACHADO  
Professor Titular UFCE



## CONTRIBUIÇÕES: LIMITES AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA



PAULO DE BARROS  
CARVALHO

Professor Emérito da USP e  
da PUC/SP

“[O legislador ordinário] **Deve respeitar a competência tributária conferida aos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os direitos fundamentais dos contribuintes** (...). Não haveria sentido admitir que o constituinte tenha repartido, pormenorizadamente, o poder de instituir tributos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios (artigos 153, 155 e 156) para, logo após, desfigurar a divisão antes efetuada, concedendo à primeira (União) a prerrogativa de tributar, de maneira indiscriminada, fatos contidos na faixa competencial das demais **pessoas políticas**”.

“Sendo rígido o sistema tributário e regulado pela estrita legalidade, assim como, estando entre as limitações constitucionais ao dever de tributar, o da estrita legalidade (art. 150, inc. I), **não há espaço para a criação de contribuições fora das hipóteses constitucionais**, risco de toda a Constituição, no capítulo do sistema tributário, tornar-se desnecessário, no máximo, servindo para sofisticadas tertúlias acadêmicas de olímpico alheamento”.



IVES GANDRA DA  
SILVA MARTINS

Professor Emérito  
Mackenzie e FMU

# CONTRIBUIÇÕES: LIMITES AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA

## Trecho do voto do Relator Min. Carlos Velloso (RE 177.137-2/RS):

A contribuição, não obstante um tributo, não está sujeita à limitação inscrita no § 2º do art. 145 da Constituição. Também **não** se aplicam a ela as limitações a que estão sujeitos os impostos, em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-los (C.F., art. 153, 155 e 156), a impedir a bi-tributação. A técnica da competência residual da União para instituir imposto (C.F., art. 154, I), aplicável às contribuições sociais de seguridade, no tocante às "outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social" (C.F., art. 195, § 4º), não é invocável, no caso (C.F., art. 149).



**CARLOS VELLOSO**  
Ex-Ministro STF

# PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS ÀS CONTRIBUIÇÕES

**CF, Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições (...), 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.

- **LEGALIDADE :**

A remissão ao art. 146, III, torna necessária que a instituição de contribuições seja por lei complementar?

- **ISONOMIA:**

A omissão quanto ao art. 150, inc. II torna desnecessário o tratamento isonômico?

- **ANTERIORIDADE:**

Aplica-se apenas a anterioridade nonagesimal às contribuições sociais para financiar a seguridade social, e não a anterioridade do exercício financeiro (art. 195, § 6º).

- **EQUIDADE:**

A equidade atuará na forma de participação no custeio (art. 194, inc. V);

## CONTRIBUIÇÕES: TRAÇOS TÍPICOS



GERALDO ATALIBA  
Professor USP e PUC

*“Pode-se dizer que – da noção financeira de contribuição – é universal o asserto no sentido de que se trata de **tributo diferente do imposto e da taxa** (...). Outro traço essencial (...) está na circunstância de relacionar-se com uma **especial despesa**, ou **especial vantagem** referidas aos sujeitos passivos (contribuintes). (...) Por outro lado, a base imponible (...) haverá de refletir o que exatamente é a peculiaridade da contribuição: ou seja, deverá guardar **relação direta com o benefício especial, ou com a despesa especial** causada pelo sujeito passivo (conforme o caso)”.*

*“Da nossa parte, entendemos que as contribuições não se confundem com impostos e taxas. Caracterizam espécie tributária autônoma, com traços típicos, que devem ser necessariamente observados pelo legislador infraconstitucional. (...) Configura **requisito essencial** da contribuição a **noção de parcialidade** em relação à coletividade. Assim, é traço característico das contribuições a existência de um **grupo** econômico ou social **para o qual se volta ou se dirige a finalidade constitucional** autorizadora de sua instituição”.*



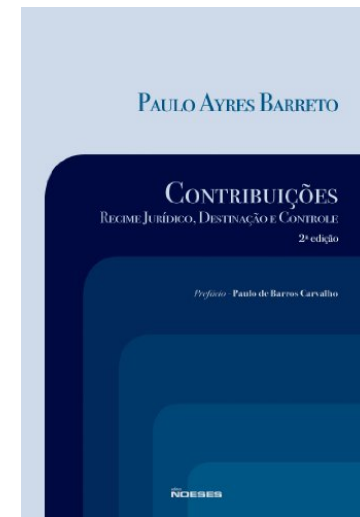
PAULO AYRES BARRETO  
Professor Associado USP

## **CONTRIBUIÇÕES: TRAÇOS TÍPICOS (SÍNTESE)**

- ✓ A atividade estatal deverá se voltar para o grupo de pessoas instado a contribuir para o órgão, fundo ou despesa;
- ✓ Vantagem ou benefício que vincule aquele que suporta o custo ou despesa (contribuinte), em relação à atividade a ser desenvolvida pelo Estado;
- ✓ Existência de uma necessária correlação entre o custo da atividade estatal e o montante a ser arrecadado;
- ✓ Parte que cabe a cada um em certa despesa ou encargo comum;
- ✓ O produto da arrecadação deve, necessariamente, ser aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição.

# CONTRIBUIÇÕES: ESTRUTURAS NORMATIVAS

- ✓ Regra-matriz de Incidência
  - ✓ Norma que vincula a destinação – orçamento
  - ✓ Norma Orçamentária
- **Encadeamento normativo:** Necessidade do atendimento às três estruturas normativas.



**N1**  
Regra-Matriz de  
Incidência Tributária



**N2**  
Dado o fato de ser contribuição,  
deve ser o fato de ter uma  
**destinação específica**



**N3**  
Dado o fato de ser contribuição e  
ter destinação específica, deve ser o  
fato de sua **aprovação em lei  
orçamentária**

# PREVISÃO ORÇAMENTÁRIA: EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL

**Art. 167.** São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual; (...)

- **DANIEL PEIXOTO**: Sem lei orçamentária, falta à regra de destinação eficácia técnico-sintática



DANIEL PEIXOTO  
Professor FGV

## **LEI ORÇAMENTÁRIA**

- Normas individuais e concretas (Dotações)
- Normas gerais e abstratas (estipulação de critérios para abertura de créditos orçamentários)
- Possibilidade de controle concentrado de constitucionalidade

# **TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**

## **ACÓRDÃO nº 483-06/TCU**

Determina a não alocação de recursos a outros programas que não os que motivaram a criação da CIDE-Combustível

## **ACÓRDÃO nº 2148/2005**

FUST (Universalização dos serviços de comunicação)

Aplicação quase integral em reserva de contingência revela que “não há política integrada – nem prioridade - para as iniciativas de inclusão digital do Poder Executivo Federal”



## DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES



MARCO AURELIO  
GRECO  
Professor FGV

*“A finalidade que justifica a exigência não é mero “pretexto” para a cobrança. **É sua razão de ser.** Portanto, o destino dado aos respectivos recursos compõe o perfil da figura. A destinação do produto da arrecadação deve se dar não apenas como previsão abstrata na legislação de regência, mas **também no plano dos fatos**”.*

*“A desvinculação, na verdade, **descaracteriza** a contribuição como espécie tributária, o tributo que deixa de ter a destinação para qual a Constituição autoriza sua criação **deixa de ser aquele tributo constitucionalmente autorizado.** (...) Assim, uma contribuição, ao ser desvinculada de sua destinação constitucional, pode passar a ser um tributo de outra espécie – a saber, um imposto”.*



HUGO DE BRITO  
MACHADO  
Professor Titular UFCE

# TREDESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES



PAULO AYRES BARRETO  
Professor Associado USP

## I. DESVINCULAÇÃO NO PLANO CONSTITUCIONAL

*Violam-se duas garantias individuais do contribuinte:* (i) de que o montante cobrado seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da cobrança; e (ii) garantia de que novos impostos sejam não-cumulativos e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos da CF/88

## II. DESVINCULAÇÃO NO LEGAL

(i) *Desvinculação*, por lei não orçamentária posterior, do produto da arrecadação de contribuição regularmente instituída: torna-se *ipso facto* inconstitucional;

(ii) *Alteração de um vínculo* existente, criando uma nova destinação: teríamos, nesse caso, a instituição de uma nova contribuição;

(iii) Lei *silente* sobre a vinculação da arrecadação à órgão fundo e despesa ou *expressa no sentido da não-vinculação*: descaracteriza-se a exação como contribuição.

# TREDESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES



PAULO AYRES BARRETO  
Professor Associado USP

## III. DESVINCULAÇÃO NO NÍVEL INFRALEGAL

A previsão infralegal que promove o desvio do produto da arrecadação de contribuição, em desconformidade com a lei, deve ter seus efeitos jurídicos desconstituídos (*ex tunc*), autorizando a repetição de indébito, e as autoridades administrativas responsáveis pela inserção deverão responder por crime de responsabilidade;

## IV. DESVIO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO NO PLANO FÁTICO

De um lado, abre-se a oportunidade para a repetição de indébito e, de outro, a autoridade administrativa responderá pelo crime de responsabilidade cometido.

# DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES



PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É **inconstitucional** interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que **implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado** a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo.

(ADI 2925, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2003, DJ 04-03-2005)

## DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES



SEPÚLVEDA PERTENCE  
Ex-Ministro STF

*“E nela [Lei Orçamentária] **não vejo** a possibilidade de interpretação que leve à **autorização de um desvio das destinações predeterminadas às receitas vinculadas**, como são as receitas das contribuições: e não vejo, primeiro, dada a natureza mesma do crédito suplementar, no Direito Constitucional orçamentário; segundo, pela vinculação explícita do próprio artigo 4º, à observância do artigo 8º, § 2º da Lei de Responsabilidade Fiscal, que torna absolutamente inequívoco que **o crédito suplementar só pode destinar verbas vinculadas ao objeto de sua vinculação**”.*

# DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES

## – DESVINCULAÇÃO PARCIAL



EMENTA: 1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de 20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. **Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.**

(RE 537610, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009)

*“Não há, todavia, como, a partir dessa premissa [a destinação do produto é elemento essencial da espécie contribuições] chegar-se à conclusão de que a desvinculação parcial do produto da arrecadação teria importado criação de imposto. Destarte, **nada impede que Emenda Constitucional estatua desvinculação de receitas, como fizeram as Emendas Constitucionais nº 27/2000 e 42/2003**”.*



CEZAR PELUSO  
Ex-Ministro STF

# DESTINAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES – DESVINCULAÇÃO PARCIAL

Notícias STF



Sexta-feira, 27 de julho de 2018

**Governadores pedem parte da receita de contribuições desvinculadas do orçamento da seguridade social**

Governadores de 24 estados ajuizaram, no Supremo Tribunal Federal (STF), **a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 523 solicitando que a União partilhe com os estados e o Distrito Federal 20% da receita das contribuições sociais desvinculadas do orçamento da seguridade social por meio da Desvinculação das Receitas da União (DRU).**

Assinam a ação os governadores dos estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins. A relatora da ADPF é a ministra Rosa Weber. (...) **Os governadores requerem liminar para que a União deposite judicialmente 20% da receita de contribuições sociais desvinculada do orçamento da seguridade social, conferindo-se novo significado à regra do inciso II do artigo 157 da Constituição Federal.** No mérito, pedem que seja dada interpretação conforme a Constituição ao dispositivo, obrigando a União a partilhar esse percentual com os estados e o Distrito Federal.

# CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PERFIL CONSTITUCIONAL

**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.



# CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PERFIL CONSTITUCIONAL



PAULO AYRES BARRETO  
Professor Associado USP

***“As contribuições sociais destinadas à seguridade social têm materialidades definidas constitucionalmente, existindo ainda a outorga de uma competência residual, cujo exercício é condicionado à observância das restrições postas no art. 154, I da Constituição Federal. Além disso, são submetidas à chamada anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 195, §6º, da Constituição”***

***Além das contribuições sociais destinadas à seguridade social, outras contribuições podem ser instituídas, desde que sirvam de instrumento de atuação da União na área social e observem o disposto no art. 146, III e 150, I e III da Carta Magna. Não há circunscrição a determinadas materialidades”***

# CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – CARGA TRIBUTÁRIA (PRINCIPAIS INCIDÊNCIAS)

## **I – EMPREGADOR:**

- a) *Folha de salários*: 20% do total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços
- b) *Receita* ou o *faturamento*: 3,65% ou 9,25% do faturamento (receita bruta)
- c) *Lucro*: 9% sobre o lucro.
- d) *RAT*: 1% 2% ou 3% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

**II – TRABALHADOR:** 8%, 9% ou 11% sobre o seu salário-de-contribuição mensal.

## **III – CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS:**

- a) 100% da Renda Líquida dos concursos de prognósticos realizados pelos órgãos do Poder Público;
- b) 5% sobre o movimento global de apostas em prado de corridas;
- c) 5% sobre o movimento global de sorteio de números ou de quaisquer modalidades de símbolos.

**IV – IMPORTADOR:** 11,25% sobre o valor da operação de importação.

## CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – IMUNIDADE (?)

**Art. 195. § 7º** São **isentas** de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

*“(...) deve ser aplicada extensivamente ao art. 195, §7º, da Constituição Federal a discriminação dos requisitos para o desfrute da imunidade constante do CTN, art. 14, I a III. Razoabilíssima essa proposta exegética. Se, porém, não existirem normas integrativas do art. 195, §7º. Impõe-se, por ele ser preceito imunitório, a conclusão de que a imunidade, inobstante essa lacuna, operará os seus efeitos desagravatórios. (...) Quando, no entanto, se entenda que o art. 195, §7º, é norma constitucional de eficácia limitada, a hipótese de imunidade estará ipso facto descartada. (...) tratar-se-á, já aí, de isenção da contribuição para a seguridade social”*



JOSÉ SOUTO MAIOR  
BORGES  
Professor UFPE

## SEMINÁRIO

### *Contribuições Sociais. Traços típicos. Regime jurídico constitucional. Destinação e controle. Contribuições à Seguridade Social.*

De acordo com o art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza. Para financiar esses Fundos no âmbito estadual, o §1º, do art. 82, do ADCT, prevê a possibilidade de ser criado um adicional de até 2% na alíquota do ICMS a incidir sobre produtos e serviços supérfluos. Nesse sentido é que o Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 16.006/15, instituiu o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza – FECOEP, objetivando viabilizar à população o acesso a níveis dignos de subsistência. Como forma de angariar recursos, a legislação em tela, no art. 2º, I, dispôs que constitui receita do FECOEP a parcela do produto da arrecadação correspondente ao adicional de 2% na alíquota do ICMS, incidente sobre bebidas alcoólicas e fumo e seus sucedâneos manufaturados (i.e., houve a instituição de um adicional de ICMS com destinação específica).

Assim, pergunta-se: o fato de o adicional de ICMS ter a sua receita vinculada ao financiamento do FECOEP o torna uma contribuição? Qual seria a natureza jurídica desse adicional? Os traços típicos de uma contribuição estão presentes no adicional de ICMS criado pelo Estado de São Paulo?

**OBRIQADO A TODOS!**