



Eduardo Marcial Ferreira Jardim  
João Bosco Coelho Pasin  
Coordenadores

# *Tributos em Espécie*

Fundamentos e Elementos

Ana Flávia Messa

Antonio Carlos Rodrigues  
do Amaral

Argos Gregório

Edison Carlos Fernandes

Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Francisco Pedro Jucá

Fulvia Helena De Gioia

João Bosco Coelho Pasin

José Márcio Rielli

José Carlos Francisco

José Cláudio Ribeiro Oliveira

Luciano Amaro

Luís Eduardo Schoueri

Marcelo Campos

Sergio Pinto Martins

Thaís Cíntia Cárnio

Zélia Luiza Pierdoná



*Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins*  
*Prólogo de Alcides Jorge Costa*

© 2010, Elsevier Editora Ltda.

Todos os direitos reservados e protegidos pela Lei nº 9.610, de 19/02/1998.

Nenhuma parte deste livro, sem autorização prévia por escrito da editora, poderá ser reproduzida ou transmitida, sejam quais forem os meios empregados: eletrônicos, mecânicos, fotográficos, gravação ou quaisquer outros.

Capas: Renato Mello Medeiros  
Revisão Gráfica: Emília Maria de Brito  
Editoração Eletrônica: Tony Rodrigues

Elsevier Editora Ltda.  
Conhecimento sem Fronteiras  
Rua Sete de Setembro, 111 — 16º andar  
20050-006 — Rio de Janeiro — RJ  
Rua Quintana, 753 — 8º andar  
04569-011 — Brooklin — São Paulo — SP

Serviço de Atendimento ao Cliente  
0800 026 53 40  
sac@elsevier.com.br  
ISBN: 978-85-352-3951-5

**Nota:** Muito zelo e técnica foram empregados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de digitação, impressão ou dúvida conceitual. Em qualquer das hipóteses, solicitamos a comunicação à nossa Central de Atendimento, para que possamos esclarecer ou encaminhar a questão.

Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoas ou bens, originados do uso desta publicação.

Cip-Brasil. Catalogação-na-fonte  
Sindicato Nacional dos Editores de Livros, RJ

1743

Tributos em espécie: fundamentos e elementos / coordenadores: Eduardo Marcial  
Ferreira Jardim, João Bosco Coelho Pasin. - Rio de Janeiro : Elsevier, 2010.

Inclui bibliografia  
ISBN 978-85-352-3951-5

1. Impostos - Brasil. 2. Contribuições (Direito tributário) - Brasil. 3. Direito  
tributário - Brasil. I. Jardim, Eduardo Marcial Ferreira. II. Pasin, João Bosco  
Coelho.

10-2947

CDU: 34.351.713

## 8

# Contribuições Sociais: Gerais e de Seguridade Social

ZÉLIA LUIZA PIERDONÁ<sup>1</sup>

1. Folha de salário e rendimentos pagos à pessoa física sem vínculo de emprego.
2. Contribuição dos trabalhadores.
3. Faturamento ou receita.
4. PIS/PASEP.
5. Lucro.
6. Receita de concursos de prognósticos.
7. Do importador.
8. CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira.
9. Novas fontes - competência residual.
10. Contribuição previdenciária dos servidores públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.
11. Imunidades das contribuições de seguridade social.

As bases do sistema tributário nacional foram definidas pela Constituição Federal de 1988 (redação original e emendas), de acordo com o tipo de Estado adotado, o que levou à divisão da competência tributária entre os entes federativos. Nesse sentido, foram definidas as espécies de tributo que cada um dos entes pode instituir (arts. 145, 148, 149, 153 a 156), bem como quais os princípios que devem ser observados na sua instituição. Foram definidas, ainda, as situações e pessoas que não poderão ser tributadas (imunidades).

Nesse sentido, entendemos que o texto constitucional apresenta cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Referido entendimento foi agasalhado pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP. Lembramos que parte da doutrina defende que há apenas três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

<sup>1</sup> Professora da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, UPM. Mestre e Doutora em Direito pela PUC/SP. Procuradora da República.

Em relação à divisão da competência tributária, a Constituição Federal atribuiu à União a competência para instituir impostos de competência privativa (art. 153), residual (art. 154, I) e extraordinária (art. 154, II); taxas (art. 145, II); contribuições de melhoria (art. 145, III); empréstimos compulsórios (art. 148) e contribuições especiais (art. 149, *caput*).

Aos Estados, atribuiu competência para instituir impostos de competência privativa (art. 155); taxas (art. 145, II); contribuições de melhoria (art. 145, III); e contribuições previdenciárias dos servidores titulares de cargos efetivos (art. 149, § 1º).

Aos Municípios, atribuiu competência para instituir impostos de competência privativa (art. 156); taxas (art. 145, II); contribuições de melhoria (art. 145, III); contribuições previdenciárias dos servidores titulares de cargos efetivos e contribuição de iluminação pública (art. 149-A).

Ao Distrito Federal, reservou a competência tributárias conferidas aos Estados e Municípios.

As contribuições especiais estão arroladas no art. 149 abaixo transcrito, sendo que dentre elas encontramos as contribuições sociais, objeto de nossas considerações. Conforme se pode observar no referido artigo constitucional, a competência, como regra geral, foi reservada à União, cabendo aos Estados, Distrito Federal e Municípios apenas as contribuições sociais previdenciárias, cobradas de seus servidores titulares de cargos efetivos.

*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.*

*§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (destaques nossos)*

A natureza jurídica tributária das contribuições descritas no artigo acima é sustentada pela doutrina majoritária e reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, o qual tinha como objeto a constitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro. Decidiu o STF que as contribuições sociais possuem natureza tributária



e que elas, juntamente com as demais contribuições descritas no art. 149 da CF, constituem uma espécie diversa de tributo.

No ordenamento jurídico anterior à Constituição de 1988, a natureza jurídica das contribuições previdenciárias era objeto de polêmica. A Emenda Constitucional nº 08/1977 retirou referidas contribuições do capítulo referente ao sistema tributário nacional, fato esse que motivou o Supremo Tribunal Federal a entender que tais exações não possuíam natureza tributária.

Vista a natureza jurídica das contribuições, passaremos a analisar se elas constituem ou não uma espécie autônoma de tributo. Nesse sentido, defendemos que as contribuições do art. 149 se diferenciam das demais espécies de tributos em função de sua finalidade (destinação) constitucional.

Embora alguns autores entendam que se trata da espécie imposto, já que, segundo o disposto no art. 4º do Código Tributário Nacional – CTN, o destino legal do produto da arrecadação é irrelevante para qualificar a natureza jurídica do tributo, em razão das disposições do art. 167, IV, da Constituição Federal, não podemos aceitar referida classificação. O dispositivo constitucional em comento veda a vinculação da receita de imposto a órgão, fundo ou despesa e, ao contrário, as contribuições do art. 149 têm como pressuposto o atendimento das finalidades indicadas na própria Constituição. Assim, como não são impostos, devem ser classificadas de forma diversa.

Alguns autores as chamam de contribuições especiais, outros de contribuições parafiscais e, outros, ainda, as designam outras contribuições, para diferenciá-las das contribuições de melhoria. Independentemente da denominação utilizada, entendemos que as contribuições descritas no art. 149 da Constituição Federal exigem uma classificação diversa daquelas definidas numa classificação tripartite de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

Neste trabalho, denominaremos as contribuições arroladas no art. 149 da CF de contribuições especiais, as quais se dividem em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas. As sociais, por sua vez, subdividem-se em contribuições sociais gerais e de seguridade social.

Há autores<sup>2</sup> que não dividem as contribuições sociais da forma acima (sociais

2. Hugo de Brito Machado defende referido entendimento, entre outras obras, em seu livro *Curso de direito tributário*, 30. ed. São Paulo, Malheiros, 2009.

gerais e de seguridade), pois, para eles, a destinação social é intrínseca ao gênero tributo e não a uma de suas espécies.

Diversamente, entendemos que a Constituição exige citada divisão. Exemplificamos referida exigência com a contribuição social do salário-educação (art. 212, § 5º, da CF). Pelo dispositivo constitucional, verificamos que a mencionada contribuição não pode ser tida como de seguridade social, pois não é destinada a nenhuma de suas subáreas (saúde, previdência ou assistência). Também não se pode incluí-la entre as contribuições interventivas ou entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Assim, é uma contribuição social não destinada à seguridade social, motivo pelo qual a subdivisão das contribuições sociais em sociais gerais e de seguridade social é medida que se impõe.

As contribuições sociais de seguridade social possuem disciplina específica no art. 195 da CF. Ao referido artigo devem ser acrescentadas as disposições do art. 239, também da CF. Ainda, devem ser mencionados os artigos do ADCT acrescentados por Emendas à Constituição que permitiram à União instituir a CPMF, já que a citada contribuição era destinada à seguridade social: inicialmente apenas à saúde (EC nº 12/1996, depois à saúde e à previdência (EC nº 21/1999) e, finalmente, a todas as áreas da seguridade (saúde, previdência e assistência – EC nºs 37 e 42).

Referidos artigos constitucionais delimitam a competência da União para instituir as contribuições sociais de seguridade. Além das contribuições já pressupostas nos citados dispositivos constitucionais, o § 4º do art. 195 permite a instituição de outras fontes, mas para isso exige *quorum* qualificado.

De forma diversa das contribuições de seguridade social, as contribuições sociais gerais têm uma previsão muito genérica. Sua instituição exige apenas destinação ao financiamento de um direito social, bem como a edição de lei ordinária. O art. 149 da Constituição Federal exige somente a observância das disposições dos arts. 146, III; 150, I e III. Por esse motivo, já afirmamos<sup>3</sup> que as contribuições sociais gerais, assim como as contribuições de intervenção no domínio econômico, representam uma “janela aberta” pelo constituinte para a instituição de tributo.

Como a Constituição determina a observância apenas dos arts. 146, III; 150, I e III, e, considerando que art. 146, III, exige a edição de lei complementar para a criação

3. Pierdoná, Zelia Luiza. Contribuições sociais na Constituição de 1988 in Temas de Dissertação nos Concursos da Magistratura Federal: Estudos em homenagem ao Professor Benedito Celso Benício. Coordenação Sérgio Gonini Benício, São Paulo: Editora Federal, 2006, p. 485-500.

de normas gerais relacionadas aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos e não de todos os tributos, basta a obediência ao art. 150, I (é vedado a criação de tributo sem lei) para a instituição de uma contribuição social geral.

Em relação às contribuições sociais de seguridade social, a Constituição, nos incisos do art. 195, estabeleceu os pressupostos dos fatos geradores e sujeitos passivos das contribuições, delimitando, dessa forma, o poder do legislador infraconstitucional. Outras, além das previstas nos citados incisos, exigem a edição de lei complementar, nos termos do § 4º do art. 195, o que dificulta a instituição de novas contribuições, haja vista o *quorum* exigido.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a contribuição do salário-educação (prevista no art. 212, § 5º, da CF) e as contribuições instituídas pela LC nº 110/2001 (adicional do FGTS) são contribuições sociais gerais, uma vez que visam atender a um direito social não incluído na seguridade social (saúde, previdência e assistência, nos termos do art. 194 da CF).

A contribuição instituída pela LC nº 110/2001 não precisava ser veiculada por lei complementar, bastaria lei ordinária e destino de sua arrecadação a um direito social. Dessa forma, referida lei tem *status* de lei ordinária.

Assim, considerando que neste trabalho nossas ponderações têm como objeto as contribuições sociais e, considerando, ainda, que referidas contribuições se subdividem em sociais gerais e de seguridade social e, finalmente, considerando que as sociais gerais exigem, conforme referido, apenas a edição de lei ordinária e a destinação ao financiamento de um direito social, passaremos a analisar as contribuições de seguridade social.

Inicialmente, é relevante mencionar que, atualmente, elas representam mais da metade das receitas tributárias federais, o que demonstra a importância das citadas contribuições.

Já referimos que as contribuições de seguridade social possuem disciplina constitucional detalhada. Ou seja, a Constituição estabeleceu seus pressupostos, especialmente em relação aos fatos geradores e sujeitos passivos, conforme se pode observar nas disposições do art. 195. Citadas contribuições têm por finalidade o financiamento do sistema de proteção social que a Constituição denominou seguridade social, a qual compreende 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 (art. 194 da CF).

Para garantir a efetividade da mencionada proteção, a Constituição estabeleceu bases para o seu financiamento, cuja responsabilidade, conforme o *caput* do art. 195, é de toda a sociedade de forma direta e indireta.

A forma indireta é efetivada por meio da destinação de recursos dos orçamentos dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Defendemos que as parcelas dos recursos dos concursos de prognósticos promovidos pelo Poder Público destinadas à seguridade social também constituem financiamento indireto<sup>4</sup>.

A forma direta de a sociedade participar do financiamento da seguridade social é por meio das contribuições sociais, cujos pressupostos estão arrolados no art. 195 e no art. 239 da CF.

A Constituição de 1988 ampliou a proteção social, garantindo saúde a todos (art. 196), assistência aos necessitados (art. 203) e previdência aos trabalhadores urbanos e rurais e aos seus dependentes (201). Assim, o financiamento não poderia mais ficar restrito às contribuições sobre a remuneração do trabalho, tendo, a própria Constituição, estabelecido o princípio da diversidade de bases de financiamento (art. 194, parágrafo único, VI). Referido princípio impõe a utilização de outras bases de cálculo, além da remuneração do trabalho, já que ela não seria suficiente para garantir a efetividade dos direitos das três subáreas mencionadas (saúde, previdência e assistência).

A própria Constituição garantiu a aplicabilidade do mencionado princípio, uma vez que pressupôs, nos incisos do art. 195 e no art. 239, diversas bases de cálculo e vários sujeitos passivos. Além disso, estabeleceu a possibilidade de criação de outras fontes, conforme o preceito do § 4º do art. 195, desde que instituídas por meio de lei complementar. Emendas constitucionais também têm sido utilizadas para ampliar as fontes de financiamento. Nesse sentido, os próprios incisos do art. 195 foram ampliados pelas ECs nº 20/1998 (inc. I, alíneas *a* e *b* e inc. II) e 42/03 (inc. IV), além da CPMF – contribuição provisória sobre movimentação financeira (ADCT) que teve sua instituição autorizada, inicialmente pela EC nº 12/1996, e depois prorrogada pelas ECs nº 21/1999, 37/2002 e 42/2003.

Já defendemos<sup>5</sup> que o constituinte, em relação às contribuições de seguridade social, agiu minuciosamente, deixando pouca margem de discricionariedade ao legislador infraconstitucional.

4. Pierdoná, Zélia Luiza. *Contribuições para a seguridade social*, São Paulo: LTr, 2003.

5. Pierdoná, Zélia Luiza. *Contribuições para a seguridade social*, cit.

Além disso, na instituição das contribuições, o legislador deverá observar o princípio da equidade na forma de participação do custeio, previsto no art. 194, parágrafo único, V, da CF. Referido princípio comporta três aspectos: capacidade econômica do contribuinte, produção de risco social e relação à empregabilidade (criação de postos de trabalho). Ressaltamos que o primeiro aspecto mencionado não significa a aplicação do dispositivo do § 1º do art. 145 da CF (princípio da capacidade contributiva), o qual é destinado à espécie tributária "impostos". Significa que na instituição de contribuições sejam consideradas, entre os outros aspectos referidos, a possibilidade de o contribuinte arcar com a contribuição. Isso justifica, por exemplo, que o empregado contribua com alíquotas de 8%, 9% e 11%, enquanto que para a empresa contribua com 20%.

O *caput* do art. 195 da Constituição estabelece que toda a sociedade é responsável pelo financiamento da seguridade social, o que demonstra a existência do princípio da solidariedade aplicável à proteção social. Com isso, já não se pode afirmar que o custeio da proteção social é tríplice (trabalhador, empregador e governo). Referida forma de financiamento justificaria apenas a previdência social, uma das áreas da seguridade social, a qual visa substituir os rendimentos do trabalho, quando diante da incapacidade laboral.

A seguir, analisaremos as diversas contribuições para a seguridade social, constitucionalmente pressupostas. Também abordaremos a competência para instituir outras fontes, seja por meio da competência prevista no § 4º do art. 195, como pela possibilidade de edição de emendas à Constituição.

Nesse sentido, o inciso I do art. 195 da Constituição define o sujeito passivo "empresa, empregador e entidade equiparada", sendo que suas alíneas estabelecem as principais bases de cálculo das contribuições para a seguridade social.

Ressaltamos que a contribuição da alínea *a* do citado inciso (folha de salário e demais rendimentos) e a do inciso II (contribuição do trabalhador) são destinadas exclusivamente à previdência social, nos termos do art. 167, XI, da CF. Assim, embora possamos classificá-las como contribuições de seguridade social, dadas as disposições constitucionais referidas, elas podem ser denominadas de contribuições previdenciárias.

## 1. FOLHA DE SALÁRIO E RENDIMENTOS PAGOS À PESSOA FÍSICA SEM VÍNCULO DE EMPREGO

A BASE de cálculo prevista na alínea *a* – folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física, mesmo que sem vínculo empregatício – fundamenta a contribuição prevista na Lei nº 8.212/1991, especialmente no art. 22.

Inicialmente, a contribuição era administrada pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, sendo que a partir da MP 222/2004, convertida na Lei nº 11.098/2005, passou a ser administrada pela Secretaria da Receita Previdenciária e, com a criação da Receita Federal do Brasil, pela Lei nº 11.457/2007, referida administração passou a ser encargo da Receita Federal. Isso ocorreu também com a contribuição dos trabalhadores, que será objeto de considerações no próximo item. Assim, atualmente, todas as contribuições de seguridade social são administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Há que ser ressaltado que, na redação original do art. 195, I, *a*, da CF, a União poderia instituir contribuição social dos empregadores sobre a folha de salários. A EC nº 20/1998 ampliou, tanto o inciso I – sujeito passivo, quanto a alínea *a* – base de cálculo:

*I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.*

Dessa forma, a referida emenda afastou qualquer discussão tanto em relação ao sujeito passivo, quanto no que tange à abrangência dos trabalhadores remunerados pela empresa. Isso porque, o STF, em razão da redação original, entendeu que estavam incluídos apenas os rendimentos pagos aos empregados, excluindo-se as remunerações dos empresários que laborassem na empresa, dos autônomos, entre outros.

Com a nova redação do art. 195 da CF, atribuída pela EC nº 20/1998, a Lei Complementar nº 84/1996 (criou a contribuição da empresa de 15% sobre os pagamentos efetuados a empresários, autônomos e avulsos), editada com base no § 4º do art. 195, foi revogada pela Lei nº 9.876/1999. A revogação da aludida lei complementar pela referida lei ordinária não violou a Constituição Federal, pois a LC nº 84/1996 foi recepcionada pela EC nº 20/1998 como lei ordinária, já que, com a



edição da citada emenda, o fundamento de validade constitucional deixou de ser o § 4º do art. 195 da CF, passando a ser a alínea *a* do inciso I do mesmo artigo.

Atualmente, a contribuição da empresa sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe presta serviço, mesmo sem vínculo empregatício, tem suas alíquotas e bases de cálculo fixadas no art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

A referida lei define empresa como *"a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional"* (art. 15, I).

No parágrafo único do citado artigo, a lei equipara à empresa o contribuinte individual em relação ao segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

As contribuições são diversas conforme a espécie de segurado que a empresa remunera. A Lei nº 8.212/1991 estabelece cinco espécies de segurados obrigatórios: empregados, domésticos, avulsos, contribuintes individuais e segurados especiais, nos termos do art. 12 da citada lei.

Ressaltamos que a Lei nº 9.876/1999 criou a espécie de segurado "contribuinte individual" (art. 12, V, da Lei nº 8.212/1991). Até então, os que atualmente se enquadram na referida categoria eram considerados autônomos, equiparados a autônomos e empresários.

Além dos segurados obrigatórios (todos aqueles que exercem atividades laborais remuneradas), o art. 14 prevê o segurado facultativo, o qual, embora não exerça atividade remunerada, poderá ser segurado da previdência, filiando-se e recolhendo as contribuições devidas.

Assim, para saber qual a contribuição que a empresa deve pagar, é necessário observar a espécie de segurado que se está remunerando.

No inciso I, encontramos a contribuição devida pela empresa na hipótese de remunerar empregados e avulsos. A alíquota é de 20% 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 (...)"*.

Ressaltamos que a contribuição da empresa é sobre o total da remuneração paga, excluindo-se apenas as parcelas descritas no § 9º do art. 28 da Lei nº

8.212/1991. Assim, à empresa não se aplica o teto dos salários-de-contribuição. Exemplificando, se um empregado recebe de remuneração o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a contribuição da empresa incidirá sobre citado valor.

Além dos 20% acima referidos, a empresa deverá recolher, nos termos do inciso II do artigo legal mencionado, quando remunera empregados e avulsos, o percentual de 1, 2 ou 3% referente ao seguro de acidente do trabalho (SAT) ou, conforme referido atualmente pela lei, riscos ambientais do trabalho, de acordo com o risco da atividade preponderante da empresa (leve, médio ou grave, respectivamente).

Muitas empresas ingressaram com ações judiciais sustentando que a forma como a lei estabelecia o enquadramento nos percentuais referidos (1, 2 e 3%) violava o princípio da estrita legalidade, previsto no art. 150, I, da CF. O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 343.446/SC<sup>6</sup>, entendeu que a contribuição é constitucional.

Além disso, se a empresa remunera segurados com direito à aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, as alíquotas devidas por ela serão acrescidas respectivamente em 12%, 9% ou 6%. Referido acréscimo incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado com direito ao mencionado benefício.

O inciso III do art. 22 estabelece que a empresa deverá recolher 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais (empresários que recebem pró-labore, autônomos) que lhe prestem serviços.

6. Constitucional. Tributário. Contribuição: Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I, I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II; alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT, II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I, IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. (STF, RE nº 343446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, 20/03/2003).



O § 1º do artigo acima mencionado prevê um adicional de 2,5%, tanto quando a empresa remunera empregados e avulsos, como quando remunera contribuintes individuais, devido nos casos de

*bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.*

Há discussões sobre a constitucionalidade do referido adicional, sob o argumento de que violaria o princípio da isonomia. Entretanto, há de ser lembrado que em matéria de contribuições para a seguridade social deve ser aplicado o princípio da equidade da forma de participação no custeio (art. 194, parágrafo único, V, da CF), o qual, segundo nosso entendimento, está também explicitado no § 9º do art. 195 da Constituição. Este último preceito constitucional permite que as contribuições de seguridade social a cargo da empresa tenham alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

O art. 22, IV, da Lei nº 8.212/1991 prevê, ainda, a contribuição da empresa de 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Na hipótese de os cooperados exercerem atividades que lhes garantam aposentadoria especial com quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, a alíquota de 15%, acima referida, será acrescida, respectivamente, de 9%, 7% ou 5%.

A lei estabelece para algumas atividades e/ou tipo de empresa, em substituição à contribuição de 20% e às contribuições do SAT (1, 2 e 3%) sobre os rendimentos do trabalho pagos a empregados e avulsos, uma contribuição sobre o total da receita.

O § 6º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 preceitua que a contribuição da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional é de 5% da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais,

e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.

Também às empresas rurais e às agroindústrias (o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros) a lei estabelece uma contribuição substitutiva. Elas recolhem 2,5% mais 0,1% para o SAT (totalizando 2,6%) sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Os §§ 6º e 7º do art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 dispõem que não se aplica a substituição acima referida à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. Também não se aplica à pessoa jurídica que comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Por fim, a contribuição do empregador rural pessoa física é de 2,0% mais 0,1% para o SAT sobre o resultado da comercialização. A lei equipara o consórcio simplificado de produtores rurais (formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores para prestação de serviços) ao empregador rural pessoa física, aplicando-se ao citado consórcio a substituição referida.

Ressaltamos que as substituições acima mencionadas (clube de futebol profissional, empregador rural pessoa física e jurídica) abrangem apenas os pagamentos efetuados a empregados e avulsos. Assim, quando se remunera contribuintes individuais, deve-se recolher 20% sobre os pagamentos efetuados aos mencionados segurados, na forma prevista no art. 22, III, da Lei nº 8.212/1991.

A contribuição do empregador doméstico é de 12% sobre o salário-de-contribuição do empregado doméstico a seu serviço. Dessa forma, a ele se aplica o teto do Regime Geral de Previdência Social de dez salários-de-contribuição (não se trata de salários-mínimos). A lei previdenciária considera empregador doméstico a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

## 2. CONTRIBUIÇÃO DOS TRABALHADORES

O ART. 195, II, da Constituição de 1988, seguindo a tradição, arrolou os trabalhadores como um dos partícipes do custeio da seguridade social.

Desde 1923, com a edição do Decreto nº 4.682, de 24/01/1923 (Lei Eloy Chaves), os trabalhadores são chamados a contribuir para o sistema protetivo. No âmbito constitucional, foi a Constituição de 1934 a primeira a mencionar referida contribuição, tendo previsto a forma triplíce de custeio da previdência social.

O termo "trabalhadores", utilizado pela Constituição (art. 195, II), abrange todas as formas de prestação de serviço, resultando, com isso, que todos os trabalhadores são sujeitos passivos das contribuições para a seguridade social.

A Lei nº 8.212/1991, no art. 12, estabelece que os trabalhadores, para fins previdenciários, são classificados em cinco grupos (até a edição da Lei nº 9.876/1999 havia sete): empregado, empregado doméstico, avulso, segurado especial e contribuinte individual (espécie criada pela Lei nº 9.876/1999, a qual juntou os autônomos, equiparados a autônomos e empresários).

A previdência social, diferente das duas outras áreas da seguridade social, exige o pagamento de contribuições para que o trabalhador e/ou seus dependentes tenham acesso às prestações. Assim, independentemente da forma como o serviço é prestado, os trabalhadores devem contribuir, exigindo-se, com isso, que o legislador infraconstitucional institua a contribuição deles, atendendo aos princípios constitucionais, em especial ao da equidade na forma de participação do custeio.

A Lei de Custeio da Previdência (Lei nº 8.212/1991) fixa a contribuição de cada uma das espécies de segurados. Para os empregados e avulsos a contribuição é de 8%, 9% ou 11% sobre o total da remuneração<sup>7</sup>, excluindo-se as parcelas arroladas no § 9º do art. 28 da citada lei. Ao segurado aplica-se o teto (dez salários-de-contribuição). Assim, se sua remuneração supera citado teto, a alíquota incidirá somente até ele e não sobre o total, como ocorre com a empresa.

7. A lei considera remuneração a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 (art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991).

As parcelas excluídas, arroladas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, são ou de natureza indenizatória (têm por objetivo indenizar o trabalhador, como por exemplo, férias indenizadas) ou de natureza ressarcitória (visam ressarcir ao trabalhador os gastos para o exercício da atividade, por exemplo, combustíveis, diárias etc.).

As alíquotas acima também são aplicadas aos empregados domésticos, sendo que, nesta hipótese, a base de cálculo é a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social.

O segurado especial contribui com 2,0% mais 0,1% referente ao SAT – seguro acidente do trabalho – sobre o resultado da comercialização, já que o § 8º, do art. 195, da CF, determina que seja considerada referida base de cálculo para as contribuições da mencionada espécie de segurado.

O contribuinte individual contribui com 20% sobre a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou por conta própria, limitada ao teto do Regime Geral de Previdência Social. Se ele prestar serviço a empresas poderá abater até 45% do que a empresa recolheu, limitada a 9 pontos percentuais, nos termos do § 4º, do art. 30, da Lei nº 8.212/1991. Assim, quando o contribuinte individual prestar serviço a uma empresa, contribuirá com 11% sobre seus rendimentos e não 20%.

A Lei Complementar nº 123/2006<sup>8</sup> acrescentou dois parágrafos ao art. 21 da Lei nº 8.212/1991, preceituando que o contribuinte individual que trabalhar por conta própria poderá optar em recolher a alíquota de 11% e não 20%, desde que a base de cálculo seja um salário-mínimo. No caso da referida opção, o segurado não terá direito à aposentadoria por tempo de contribuição. Para ter o mencionado direito, deverá complementar a contribuição mensal recolhendo a diferença de 9%.

Além dos segurados obrigatórios (empregado, doméstico, avulso, contribuinte individual e segurado especial), a lei criou a figura do segurado facultativo, no art. 14 da Lei nº 8.212/1991, o qual poderá recolher à previdência social após a filiação, não sendo ela obrigatória.

8. "Art. 80. O art. 21 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica acrescido dos seguintes §§ 2º e 3º, passando o parágrafo único a vigorar como § 1º. Art. 21. (...) § 2º É de 11% (onze por cento) sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição a alíquota de contribuição do segurado contribuinte individual que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado, e do segurado facultativo que optarem pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição."



Entendemos que os recolhimentos feitos por esta espécie de segurado não possuem natureza tributária, dada a facultatividade na filiação e, conseqüentemente, no recolhimento. Assim, falta a característica "compulsoriedade", a qual é um dos requisitos do tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional.

A alíquota aplicável ao segurado facultativo é de 20% sobre o valor por ele declarado, observado o teto do Regime Geral de Previdência Social (dez salários-de-contribuição). Da mesma forma que o contribuinte individual, o segurado facultativo pode recolher 11% sobre o salário-mínimo, não sendo permitido obter a aposentadoria por tempo de contribuição.

### 3. FATURAMENTO OU RECEITA

**A** ALÍNEA *b* do inciso I do art. 195 da Constituição Federal estabelece que a empresa contribui para a seguridade social sobre a receita ou faturamento. A expressão receita foi acrescentada pela EC nº 20/1998.

Até a instituição da contribuição a que se refere o dispositivo constitucional foi cobrada a contribuição do FINSOCIAL (Decreto-Lei nº 1.940/1982), haja vista a autorização prevista no art. 56 do ADCT. A contribuição sobre o faturamento, denominada Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), foi instituída pela LC nº 70/1991.

Embora desnecessária a criação por lei complementar, a COFINS foi criada por meio desse instrumento. O Supremo Tribunal Federal entendeu<sup>9</sup> que a LC nº 70/1991 tem *status* de lei ordinária, conforme decisão proferida na ADC/DF nº 01, justificando-se assim que as alterações procedidas à citada contribuição tenham sido veiculadas por meio lei ordinária.

A base de cálculo da COFINS é o faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a ela equiparadas. A LC nº 70/1991 definia faturamento como o total da receita bruta proveniente da venda de bens e serviços. Referida base de cálculo foi ampliada pela Lei nº 9.718/1998, a qual abrange qualquer receita, independentemente da sua classificação contábil.

9. "Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social. Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar - a Lei Complementar nº 70/91 - não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição (...)" (STF, ADC 01/DF, Voto do Rel. Min. Moreira Alves, 01/12/1993).

Mencionada ampliação foi veiculada pela Lei nº 9.718, a qual foi publicada em novembro de 1998, sendo que a EC nº 20/1998, que ampliou a alínea *b* do inciso I do art. 195 (acrescentou "receita" ao termo faturamento), foi publicada no dia 16 de dezembro de 1998, portanto, posteriormente à edição da lei que ampliou a base de cálculo. Esse fato levou o Supremo Tribunal Federal a considerar inconstitucional a ampliação efetuada pela Lei nº 9.718/1998 (RE 357950, entre outros). No julgamento, referido tribunal entendeu que não seria possível convalidar lei inconstitucional.

O art. 1º da Lei nº 10.833/2003 (editada após a EC nº 20/1998) estabelece que o fato gerador da contribuição é o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O § 1º do citado artigo legal estabelece que o "*total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*".

A lei acima referida criou um novo regime de incidência da COFINS – não cumulatividade – aumentando a sua alíquota de 3% para 7,6%, como regra geral, admitindo a dedução de créditos calculados sobre o valor de diversos insumos, conforme disposição do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Nem todas as empresas estão sujeitas à sistemática da não cumulatividade, permanecendo, assim, submetidas às normas da legislação anterior (art. 10 da Lei nº 10.833/2003). Dentre as que não se submetem ao novo regime, estão as empresas optantes pelo lucro presumido para apuração do imposto de renda. Para elas, aplica-se o regime cumulativo previsto na Lei nº 9.718/1998, em que a COFINS é calculada mediante a aplicação de alíquota de 3% sobre o faturamento mensal. Referida alíquota era de 2% e foi ampliada pelo art. 8º desta lei, o que foi reconhecido como constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 336.134/RS<sup>10</sup>.

10. Tributário. COFINS. Art. 8º e § 1º da Lei nº 9.718/98. Alíquota majorada de 2% para 3%. Compensação de até um terço com a contribuição sobre o lucro líquido – CSLL, quando o contribuinte registrar lucro no exercício. Alegada ofensa ao princípio da isonomia. Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia. Não conhecimento do recurso. (STF, RE nº 336134,

A LC nº 70/1991 isentou da COFINS as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada (art. 6<sup>a</sup>, II). Referida isenção foi revogada pela Lei nº 9.430/1996 (art. 56). Várias decisões foram prolatadas em relação à possibilidade ou não da aludida revogação pela lei ordinária, inclusive com uniformização de jurisprudência por parte do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não poderia a lei ordinária ter revogado isenção concedida por lei complementar. O citado tribunal editou, com base no referido entendimento, a Súmula 276<sup>11</sup>.

Já sob a vigência da Súmula 276 acima referida, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 377.457/PR<sup>12</sup>, decidiu de forma diversa. Para o mencionado tribunal, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais não são isentas do pagamento de COFINS, uma vez que a Lei nº 9.430/1996 é instrumento hábil para a revogação de dispositivos da LC nº 70/1991, a qual é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária.

Após a edição da Lei nº 10.833/2003, várias alterações foram procedidas na COFINS por meio de treze diplomas legais no período de 30/04/2004 (Lei nº 10.865/2004) até 08/01/2009 (Lei nº 11.898/2009).

#### 4. PIS/PASEP

A CONTRIBUIÇÃO do PIS/PASEP foi recepcionada pela Constituição de 1988 (art. 239), a qual lhe atribuiu duas novas finalidades: financiar o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário-mínimo anual aos empregados que percebam, de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários-mínimos de remuneração mensal.

Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 20/11/2002).

11. Súmula 276 do STJ: "As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado".

12. Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6<sup>a</sup>, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. (STF, RE nº 377457, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ, 17/09/2008).

O seguro-desemprego é um benefício previdenciário, haja vista as disposições do art. 201, III, da Constituição, o qual estabelece que a Previdência Social protegerá o trabalhador em situação de desemprego involuntário. O abono referido no parágrafo anterior também é um benefício previdenciário, já que pago aos trabalhadores de baixa renda. Assim, considerando sua finalidade, a contribuição do PIS/PASEP, é uma contribuição destinada a custear a seguridade social, a qual, nos termos do art. 194 da CF, é formada pela saúde, previdência e assistência social.

A contribuição do PIS/PASEP é administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (art. 10 da Lei nº 9.715/1998).

A citada lei, no art. 2º, estabelece que a contribuição do PIS/PASEP será apurada mensalmente. A base de cálculo da referida contribuição, nos casos de pessoas jurídicas de direito privado, é o faturamento do mês; para as pessoas jurídicas de direito público interno, a base de cálculo é o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas; para as instituições relacionadas no art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, a base de cálculo é folha de salários.

A Lei nº 9.715/1998 considerava faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

A Lei nº 9.718/1998 ampliou o conceito de faturamento e determinou sua aplicação também ao PIS/PASEP (a citada lei modificou o conceito de faturamento para a COFINS). O faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, a qual é entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Conforme já referido quando foi abordada a COFINS, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a ampliação do conceito de faturamento só seria possível após a edição da EC nº 20/1998.

A Lei nº 10.637/2002 (editada após a EC nº 20/1998) estabeleceu que a contribuição para o PIS/PASEP tem como base de cálculo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Estabeleceu, ainda, que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Assim, como ela foi editada depois da EC nº 20/1998, referido conceito encontra fundamento de validade na Constituição.

A base de cálculo será determinada com base na folha de salários pelas seguintes entidades (art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35/2001): templos de qualquer culto; partidos políticos; instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997; sindicatos, federações e confederações; serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei; conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas; fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público; condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e Organização das Cooperativas Brasileiras-OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

A alíquota da contribuição é de 0,65% sobre o faturamento; 1% sobre a folha de salários; 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Com a Lei nº 10.637/2002, que criou o regime não cumulativo para a contribuição do PIS/PASEP, a alíquota devida pelas empresas que se submetem à referida sistemática é de 1,65%. Mencionada lei admite a dedução de créditos calculados sobre o valor de diversos insumos, relacionados em seu art. 3º.

Ressaltamos que embora a contribuição do PIS/PASEP tenha a mesma base de cálculo da COFINS (para as empresas que estão sujeitas ao faturamento como base de cálculo) ou a mesma base de cálculo que a contribuição da empresa sobre a folha de salário (para as instituições arroladas no art. 13 da Medida Provisória nº 2158-35/2001), isso é admitido, uma vez que o PIS/PASEP tem previsão no art. 239; a COFINS, no art. 195, I, b; e, a contribuição sobre a folha, no art. 195, I, a. Assim, considerando que o art. 239 da CF recepcionou a contribuição do PIS/PASEP, com suas bases de cálculos, e que a COFINS e a contribuição sobre a folha têm previsão constitucional no art. 195, I, a e b, há dois *bis in idem* constitucionalmente previstos.

## 5. LUCRO

A CONSTITUIÇÃO estabeleceu o lucro como uma das bases de cálculo da contribuição do empregador destinadas ao custeio da seguridade social (art.

195, I, c). A Lei nº 7.689/1988 (conversão da Medida Provisória nº 22/1988) instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas, a qual é destinada ao financiamento da seguridade.

O STF apreciou a constitucionalidade da referida lei no Recurso Extraordinário nº 146.733-9, tendo, com exceção da questão da irretroatividade e anterioridade, julgado constitucional a contribuição.

Aludida contribuição sempre foi administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Quanto ao seu pagamento, pode ser ele anual ou trimestral, como no imposto de renda das pessoas jurídicas, sendo, inclusive, respeitados os mesmos prazos.

A base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/1988, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Referido resultado é ajustado, presumido ou arbitrado.

Considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL.

A alíquota da mencionada contribuição, como regra geral, é de nove por cento (9%), conforme art. 3º da Lei nº 7.689/1988, em sua redação atual. O mencionado dispositivo legal determina, também, a alíquota de quinze por cento (15%) para, dentre outras, as pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização. O art. 38 da Lei nº 10.637/2002 instituiu um bônus de adimplência fiscal, correspondente a um por cento (1%) da base de cálculo da CSLL.

## 6. RECEITA DE CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS

O ART. 195, III, da Constituição estabelece como base de cálculo para a instituição de contribuição para o custeio da seguridade social, a receita sobre concurso de prognóstico.

A expressão "concurso de prognóstico" foi utilizada pela Lei nº 6.717/1979, em seu art. 1º, o qual estabelecia que "a Caixa Econômica Federal fica autorizada a realizar, como modalidade da Loteria Federal regida pelo Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967, concursos de prognósticos sobre o resultado de sorteios de números, promovidos em datas prefixadas, com distribuição de prêmios mediante rateio".

Com a referida expressão, a Constituição de 1988 incluiu quaisquer concursos de sorteios, loterias e apostas. Nesse sentido, o § 1º do art. 26 da Lei nº 8.212/1991

assim o define: "consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípias, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal".

Relativamente aos concursos de prognósticos realizados pelos órgãos do Poder Público, entendemos<sup>13</sup> que não se trata de uma contribuição, mas de uma forma indireta de custeio, pois há destinação de recursos do próprio Poder Público à Seguridade Social. Referida destinação é preceituada nas leis que instituem concursos de prognósticos.

O art. 26, *caput*, da Lei nº 8.212/1991 preceitua que constitui receita da Seguridade Social a renda líquida dos concursos de prognósticos, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo. O § 2º, do mencionado dispositivo legal, define o que é renda líquida, estabelecendo que é o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados ao pagamento de prêmios, de impostos e de despesas com a administração.

Pelo dispositivo legal acima referido, teríamos que toda a renda líquida dos concursos de prognósticos seria destinada à Seguridade Social. Se isso ocorresse haveria a violação, não só do princípio do não confisco, como principalmente do fundamento do Estado brasileiro preceituado no art. 1º, IV (livre iniciativa), no que tange aos concursos de prognósticos realizados pela iniciativa privada (por exemplo, em relação às reuniões hípias).

Regulamentando o dispositivo legal acima transcrito, o § 2º do art. 212 do Decreto nº 3.048/1999 estabelece que a contribuição sobre concurso de prognóstico constitui-se da renda líquida dos concursos realizados pelos órgãos do Poder Público destinada à seguridade social de sua esfera de governo; 5% sobre o movimento global de apostas em prado de corridas; e, 5% sobre o movimento global de sorteio de números ou de quaisquer modalidades de símbolos.

Assim, no que tange aos concursos de prognósticos realizados pelo Poder Público, o decreto manteve a previsão legal (renda líquida), o que não tem ocorrido, uma vez que as leis que criam referidos concursos têm destinado apenas parte da receita e não toda a renda líquida, conforme estabelecido na Lei nº 8.212/1991. No nosso entendimento, não se trata de ilegalidade, uma vez que uma outra lei dispõe de maneira diversa e, como ambas são ordinárias, a posterior revoga a anterior.

13. Conforme defendido no livro de nossa autoria *Contribuições para a seguridade social*, São Paulo: LTr, 2003.

O problema que se coloca é a alíquota criada pelo decreto (5%), para os concursos de prognósticos realizados pela iniciativa privada. Em razão do princípio da legalidade estrita, previsto no art. 150, I, da Constituição, somente por lei podem ser criados os elementos do tributo, motivo pelo qual o preceituado nos §§ 2º e 3º do art. 212 do Decreto nº 3.048/1999 é ilegal e inconstitucional.

## 7. DO IMPORTADOR

A EC nº 42/2003 acrescentou um novo inciso ao art. 195, nas contribuições já pressupostas pela Constituição – inciso IV “do importador”. Com base na nova competência, foi editada a Medida Provisória nº 164/2004, a qual foi convertida na Lei nº 10.865/2004.

Assim, foi instituída a contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público incidente na importação de produtos estrangeiros ou serviços – PIS/PASEP – importação e a contribuição social para o financiamento da seguridade social devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior – COFINS – importador.

Entendemos que essa previsão atribuída pela emenda constitucional referida, a qual ampliou a competência para instituir contribuições para a seguridade social, é o reverso da imunidade sobre receitas decorrentes de exportação, instituída pela EC nº 33/2001, prevista no art. 149, § 2º, I, da CF.

Nos termos da Lei nº 10.865/2004, os serviços tributados são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País ou no exterior, cujo resultado se verifique no País.

Por sua vez, os bens tributados são os estrangeiros e aqueles que a citada lei considera estrangeiros: os nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País e os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

Dispõe o art. 3º, da mencionada lei, que fato gerador será a entrada de bens estrangeiros no território nacional, bem como o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de serviços.

A Lei estabelece como contribuinte o importador, assim considerado a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior e o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

O destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada é equiparado ao importador, para efeitos de definição do sujeito passivo.

A base de cálculo é, como regra geral, o valor aduaneiro (valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições); bem como o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.

As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo referida acima, das alíquotas de 1,65%, para o PIS/PASEP e 7,6%, para a COFINS. A lei determina outras alíquotas para bens que especifica, bem como estabelece alíquota zero para os bens descritos no § 12 do art. 8º. Nos arts. 9º a 12, disciplina as hipóteses de isenção da contribuição.

## 8. CPMF – CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

As Emendas Constitucionais nºs 12/1996, 21/1999, 37/2002 e 42/2003 acrescentaram, respectivamente, o art. 74 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — ADCT, atribuindo competência à União para instituir a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos

e direitos de natureza financeira — CPMF; o art. 75, também do ADCT, prorrogou a cobrança dessa contribuição por trinta e seis meses; o art. 84 prorrogou novamente sua cobrança até 31/12/2004; e, finalmente, o art. 90, mais uma vez, a prorrogou até 31/12/2007.

Com base na competência criada pela EC nº 12/1996, foi instituída a contribuição, pela Lei nº 9.311/1996, a qual teve sua vigência prorrogada pelas emendas referidas no parágrafo anterior.

A destinação constitucional à saúde, determinada no § 3º do art. 74 do ADCT, especificava a natureza jurídica da contribuição, uma vez que a saúde é uma das áreas componentes do sistema de seguridade social.

A EC nº 21/1999, além da saúde, destinou recursos da CPMF também para a previdência e a EC nº 37/2002 destinou para as três áreas componentes da seguridade social, uma vez que, além da saúde e previdência, destinou recursos para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, portanto, à assistência social. A EC nº 42/2003 apenas a prorrogou, tendo, com isso, mantido a destinação da EC nº 37/2002. A PEC que prorrogava mais uma vez a CPMF não foi aprovada pelo Congresso Nacional, motivo pelo qual ela foi cobrada apenas até 31/12/2007.

## 9. NOVAS FONTES – COMPETÊNCIA RESIDUAL

ALÉM das contribuições já pressupostas nos incisos do *caput* do art. 195 da CF, o § 4º do citado artigo prevê a competência da União para instituir outras fontes de custeio da seguridade social, assim preceituando: “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”<sup>14</sup>.

Na hipótese do exercício da referida competência residual, o tributo a ser criado será contribuição social e não imposto, uma vez que o art. 167, IV, também da Constituição, proíbe a vinculação da receita dos impostos. Assim, em razão da vinculação à seguridade social, estar-se-á diante de uma contribuição social.

O STF, no Recurso Extraordinário nº 258.470/RS, entendeu como necessário, para a criação de novas contribuições, apenas o requisito formal (lei

14. O art. 154, I, da Constituição Federal dispõe: “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. A doutrina denomina “competência residual” a faculdade instituída no art. 154, I.

complementar). Dessa forma, não é condição para a criação de nova contribuição a inovação de base de cálculo e de fato gerador. Ressaltamos que o referido tribunal se manifestou em relação à base de cálculo e ao fato gerador de impostos.

A competência prevista no § 4º do art. 195 da CF já foi exercitada, quando da instituição da contribuição da empresa sobre os rendimentos pagos a administradores, trabalhadores autônomos e avulsos – Lei Complementar nº 84/1996. Referidas contribuições, após a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, passaram a ter como fundamento de validade o inciso I, alínea a, do art. 195 e não mais seu § 4º, motivo pelo qual, a revogação da Lei Complementar nº 84/1996 pela Lei nº 9.876/1999 não viola a Constituição Federal.

## 10. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES PÚBLICOS DOS ESTADOS, DO DISTRITO FEDERAL E DOS MUNICÍPIOS

A CONSTITUIÇÃO atribuiu, como regra geral, competência à União para instituir contribuição de seguridade social. Aos demais entes federativos (Estados, Distrito Federal e Municípios) foi outorgada, no § 1º do art. 149, competência para instituírem contribuições previdenciárias de seus servidores, titulares de cargos efetivos, com o objetivo de financiar os sistemas próprios de previdência a eles dirigidos. A redação original da Constituição assim estabelecia:

*§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.*

O dispositivo acima transcrito, ao estabelecer que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderiam instituir contribuições para custear os sistemas de previdência e assistência social, apresentava uma incoerência, uma vez que o trabalhador protegido pela previdência não o é pela assistência. Além disso, a proteção assistencial se dá sem a necessidade de contraprestação, nos termos do art. 203 da Constituição, o qual prevê que a assistência é prestada aos necessitados, independente de contribuição.

A EC nº 41/2003 deu nova redação ao mencionado parágrafo, suprimindo a incoerência aludida, pois retirou a expressão “assistência social”, assim preceituando:

*§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.*

O dispositivo constitucional acima menciona apenas os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, não fazendo referência à União. No entanto, isso não significa que ela não possa instituir contribuição previdenciária de seus servidores. A competência da União está definida no *caput* do artigo, que atribui competência para instituir contribuições sociais, nelas incluindo-se as de seguridade social.

A previdência (subárea da seguridade social) inclui tanto o regime geral, o qual é destinado aos trabalhadores em geral, como o regime próprio dos servidores públicos. Assim, o *caput* do art. 149 engloba também a competência da União para instituir contribuições de seus servidores para custear o regime próprio de previdência a eles destinados.

## 11. IMUNIDADES DAS CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL

O *CAPUT* do art. 195 da Constituição Federal estabelece que a seguridade social é financiada por toda a sociedade, consagrando, assim, o princípio da solidariedade<sup>15</sup> no custeio da proteção social.

Dessa forma, todos devem participar do financiamento da seguridade social, excluindo-se apenas as hipóteses de imunidade. Na redação originária da Constituição, apenas as entidades beneficentes de assistência social (§ 7º, art. 195) eram imunes; após a edição da EC nº 20/1998, os aposentados e pensionistas do Regime Geral de Previdência, na parte final do inciso II, do mesmo artigo; com a EC nº 33/2001 as receitas decorrentes de exportação; e, finalmente, com a EC nº 41/2003, as aposentadorias e pensões do Regime dos Servidores Públicos são imunes até o teto do Regime Geral de Previdência Social.

Assim, incide contribuição nos proventos de aposentadorias e pensões dos servidores públicos, nos valores que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. Portanto, os servidores aposentados ou os pensionistas que receberem proventos inferiores ao teto do

15. Já denominamos de princípio da universalidade do custeio, em nosso livro *Contribuições para a Seguridade Social*, São Paulo: LTr, 2003.

INSS são imunes das contribuições. A EC nº 47/2003, no § 21 do art. 40, dobrou o limite de imunidade na hipótese de o beneficiário ser portador de doença incapacitante.

A imunidade prevista no § 7º do art. 195 da Constituição exige a observância de requisitos estabelecidos em lei, a qual pode ser ordinária, e não complementar, como sustentado por muitos autores.

O art. 149, *caput*, da CF, ao determinar que as contribuições lá referidas deveriam observar os princípios aplicáveis aos demais tributos, não mencionou o inciso II do art. 146, também da CF, apenas o inciso III, conforme se pode observar abaixo:

*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. (grifamos)*

Assim, não há necessidade de lei complementar para fixar os requisitos que devem ser observados pelas entidades beneficentes de assistência social para fazerem jus à imunidade.

O fato de não ter sido incluído no art. 149, o inciso II, do art. 146, ambos da Constituição Federal, não exigindo, com isso, lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar relativamente às contribuições, deve-se a dois fatores: não é hipótese de uniformização, como ocorre com os impostos, já que a competência para instituir as contribuições, como regra geral, é apenas da União (os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme § 1º do art. 149 da CF, somente podem instituir contribuições previdenciárias dos seus servidores).

Também, não é o caso de utilização de *quorum* qualificado, para dificultar a edição do instrumento normativo, como ocorre com a instituição de empréstimos compulsórios, nos termos do art. 148 da Constituição Federal. Isso porque a imunidade foi prevista na Constituição, tendo sido reservado ao legislador infraconstitucional apenas as exigências que deverão ser observadas pelas entidades, as quais já estão pressupostas, uma vez que o dispositivo constitucional menciona que devem ser beneficentes e de assistência social. Assim, as exigências a serem observadas pelas entidades beneficentes de assistência social são aquelas previstas no art. 55 da Lei nº 8.212/1991.