



# PUC

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**A seguridade social e o regime jurídico das  
contribuições previdenciárias para custeio do  
regime geral de previdência social à luz da  
Constituição Federal de 1988, legislação  
infraconstitucional e jurisprudência dos  
Tribunais Superiores**

**por**

**MICHEL SALAMA HERSZAGE**

**ORIENTADORA: FRANCIS WALESKA ESTEVES DA  
SILVA**

**2012.1**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO  
RUA MARQUÊS DE SÃO VICENTE, 225 - CEP 22451-900  
RIO DE JANEIRO - BRASIL

***A seguridade social e o regime jurídico das contribuições previdenciárias para custeio do regime geral de previdência social à luz da Constituição Federal de 1988, legislação infraconstitucional e jurisprudência dos Tribunais Superiores***

**por**

**MICHEL SALAMA HERSZAGE**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio) para a obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Francis Waleska Esteves da Silva

Coorientador: Professor  
Gustavo Junqueira Carneiro  
Leão

**2012.1**

“Para ser grande, sê inteiro: nada  
Teu exagera ou exclui.  
Sê todo em cada coisa. Põe quanto és  
No mínimo que fazes.  
Assim em cada coisa a lua toda  
Brilha, porque alta vive.”

— Ricardo Reis (heterônimo de Fernando Pessoa)

## **AGRADECIMENTOS**

Causa-me considerável desafio inaugurar os agradecimentos, não pelas pessoas, mas a ordem para conclamá-las. São elas Deus e minha amada mãe, ou minha amada mãe e Deus. Não estaria aqui se não pelo infinito amor, respeito e temor que por Eles nutro. Agradeço a minha idolatrada família, alicerce indispensável e inegociável de tudo que sou e posso vir a ser, bem como aos meus amados amigos, minha amada donzela, e colegas que tanto me ajudam nesta prazerosa caminhada. Agradeço ao Napoleão, líder na mais intensa completude da palavra e paciente pilar deste estudo, e seus fieis escudeiros tributaristas. Agradeço ao Leopoldo, ponto de equilíbrio na concretização desta intensa monografia. Tampouco estaria aqui sem o profícuo conhecimento dos meus orientadores e mestres. Agradeço, por fim, o presente de poder estudar na PUC-Rio que me foi dado pelo Projeto Kadima e seus organizadores.

## **RESUMO**

Versa a monografia sobre a sistemática jurídico-tributária erigida através da CRFB/88 e da legislação infraconstitucional para percepção da proteção social no Brasil, notadamente da seguridade social e de seu subsistema, a previdência social. Verifica-se que ao longo de todo o estudo buscou-se apresentar a jurisprudência dos Tribunais Superiores atinente à matéria, com vistas a possibilitar a identificação de eventuais atuações ilegais do Fisco e embasamento para o aperfeiçoamento de gastos incorridos pelos contribuintes. No primeiro capítulo foi abordada a construção histórica da seguridade social e da previdência social no Brasil. No segundo capítulo, estudou-se o tratamento constitucional conferido à seguridade social, bem como sua estruturação orçamentária e custeio através de contribuições sociais, com aprofundamento da temática inerente a sua natureza jurídica, elementos conceituais e princípios informadores, sujeição passiva e bases econômicas previstas na Carta Magna, e instrumento legislativo próprio para sua instituição. Por sua vez, no terceiro capítulo buscou-se aprofundar a pesquisa acerca do regramento constitucional e infraconstitucional da previdência social, operacionalização orçamentária do regime geral, e análise do regime jurídico das contribuições previdenciárias destinadas ao custeio do regime geral, tendo como vetor as limitações materiais para sua imposição. Por fim, na conclusão interligou-se as diferentes questões propostas sobre as contribuições sociais, com proposições práticas de economia empresarial, sobretudo em eventos da folha salarial e demais conceitos conclusivos sobre o tema vertente.

## **PALAVRAS-CHAVE:**

Direito tributário. Proteção social. Seguridade social. Previdência social. Regime geral de previdência social. Contribuições sociais. Contribuições previdenciárias.

## **LISTA DE ABREVIações**

CAP - Caixa de Aposentadoria e Pensão

CF – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DRU - Desvinculação de Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

IAP - Instituto de Aposentadoria e Pensão

INPS - Instituto Nacional de Previdência Social

INSS – Instituto Nacional de Seguro Social

LC – Lei Complementar

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

PIS - Programa de Integração Social

RE – Recurso Extraordinário

RESP – Recurso Especial

RFB – Receita Federal do Brasil

RGPS – Regime Geral de Previdência Social

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUS - Sistema Único de Saúde

TST – Tribunal Superior do Trabalho

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>CAPÍTULO 1 - ASPECTOS HISTÓRICOS DA PROTEÇÃO SOCIAL ..</b>	<b>11</b>
1.1. Construção histórica da seguridade social .....	11
1.2. Origem da previdência social no Brasil .....	19
<b>CAPÍTULO 2 - ESTUDO DA SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL .....</b>	<b>28</b>
2.1. Tratamento constitucional da seguridade social .....	28
2.2. Breves considerações acerca do orçamento da seguridade social .....	36
2.3. Formas de custeio .....	40
2.3.1. Natureza jurídica das contribuições sociais e a subdivisão da espécie destinada ao custeio da seguridade social .....	41
2.3.2. A superação da função parafiscal no ordenamento jurídico-tributário brasileiro e a afetação jurídica à finalidade estatal específica das contribuições sociais .....	46
2.3.3. Síntese das pessoas e bases econômicas previstas no art. 195, I a IV, da CF .....	56
2.3.4. Instrumento legislativo para instituição de novas contribuições sociais para o custeio da seguridade social: estudo do art. 195, §4º, da CF e limitações contemporâneas definidas no controle preventivo e repressivo de constitucionalidade.....	64
<b>CAPÍTULO 3 – REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESTINADAS AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS) .....</b>	<b>70</b>
3.1. Tratamento constitucional e infraconstitucional da previdência social .....	70
3.2. Operacionalização orçamentária do art. 201, da CF .....	78
3.3. Estudo das contribuições sociais vertidas exclusivamente ao custeio do RGPS.....	82
3.3.1. A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho .....	82
3.3.1.1. A regra-matriz de incidência tributária e as limitações materiais para imposição de contribuições previdenciárias do art. 195, I, a, da CF	

- verbas remuneratórias e indenizatórias: questões controversas à luz da jurisprudência recente dos Tribunais Superiores .....	82
3.3.1.2. Da contribuição previdenciária insculpida no art. 195, I, a, da CF propriamente dita.....	104
3.3.2. A contribuição previdenciária dos segurados .....	120
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>137</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>140</b>

## INTRODUÇÃO

Em setembro de 2011, a Receita Federal do Brasil divulgou interessante estudo sobre a carga tributária no Brasil no ano de 2010<sup>1</sup>. Em primeiro plano, destaca-se que a Carga Tributária Bruta (CTB), definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB, ambos considerados em termos nominais, atingiu o percentual de 33,56% no aludido ano, ou seja, do PIB total de R\$ 3.674,96 bilhões no Brasil, a arrecadação tributária bruta representou R\$ 1.233,49 bilhões desse montante.

Do total da receita tributária auferida no ano de 2010, 69,91% advieram dos tributos arrecadados pela União, enquanto o valor restante tem origem nas arrecadações dos demais Entes Federativos, no sistema de repartição de receitas constitucional. Isso significa que em âmbito federal, foram arrecadados R\$ 862.275,64 milhões dos R\$ 1.233.491,32 milhões atinentes à arrecadação tributária bruta no ano de 2010, ou seja, dos 33,56% da CTB, os tributos de competência da União representaram 23,46% desta relação.

Indo adiante nesta interessante abordagem concreta do Sistema Tributário Nacional, as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social totalizaram o valor de R\$ 460.748,06 milhões, ou ainda, 53,42% do todo arrecadado no ano de 2010 pela União, ou 12,54% dos 33,56% da CTB no ano de 2010. E mais, analisando-se a parcela representativa da tributação sobre a folha de salário com relação à arrecadação tributária bruta (R\$ 1.233.491,32 milhões), atinge-se a monta de substanciosos R\$ 322.523,49 milhões, dos quais R\$ 226.927,16 milhões foram vertidos ao custeio da previdência social, *i.e.*, 8,78% dos 33,56% da

---

<sup>1</sup> Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em 27 mai. 2012

CTB encontram origem na folha de salário. Apenas a título exemplificativo, a tributação sobre a renda perfaz no ano de 2010 o montante de R\$ 226.950,60 milhões, ou seja, 6,18% dos 33,56% da CTB.

Apesar dos grandiosos números envoltos às contribuições sociais, escassa é a doutrina que enfrenta com a devida profundidade a questão, notadamente sobre as contribuições previdenciárias vertidas ao regime geral de previdência social, e vacilante a jurisprudência sobre a temática enfrentada. Ademais, deve-se considerar que a questão pouco é abordada nas graduações de Direito, apesar dos diversos desdobramentos na atuação empresarial a ser suportada pelos operadores do Direito.

Seguiu disso a vontade de o autor enfrentar esta difícil tarefa de abordar sistematicamente o estudo das contribuições sociais. Por óbvio, não se teria a pretensão de esgotar o profundo e complexo debate sobre a referida espécie tributária, mas fornecer ao leitor (e ao autor) instrumentos capazes de identificar atuações ilegais do Fisco, ou ainda proposições estruturais para a identificação de incidência das contribuições previdenciárias à luz dos mandamentos constitucionais insculpidos no art. 195, da CF, que possibilitariam inclusive a reestruturação dos gastos incorridos pelas empresas, com a conseguinte economia tributária correlata.

Para tanto, no primeiro capítulo abordou-se a evolução histórica da seguridade social e da previdência social, com a alocação da alteração normativa sobre a matéria e seus reflexos advindos do Direito estrangeiro e da conjuntura político-econômico-social mundial. Após, introduziu-se a análise do tratamento constitucional conferido à seguridade social, e a estruturação do orçamento desenhado na Lei Fundamental para assegurar a consecução das medidas sócio-protetivas pelo Estado. Feitas essas considerações, aprofundou-se a temática inerente ao custeio da seguridade social, com abordagem doutrinária e jurisprudencial sobre a natureza jurídica das exações, a superação da função parafiscal no ordenamento

jurídico-tributário brasileiro e suas distinções de outros tributos, além da síntese dos sujeitos passivos e bases econômicas tributáveis, e do estudo de experiências contemporâneas definidas no controle preventivo e repressivo de constitucionalidade na ocasião da instituição de novas contribuições sociais.

No terceiro capítulo, optou-se pela verticalização do estudo inerente ao regime jurídico das contribuições previdenciárias vertidas ao custeio do regime geral de previdência social, previstas no art. 195, I, a e II, da CF. Nesse contexto, foram trazidas à baila as diretrizes reitoras previstas na Carta Maior e na legislação infraconstitucional que rege a previdência social. Para completa compreensão da matéria, definiu-se a operacionalização orçamentária do referido regime previdenciário, para posteriormente serem estudadas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha salarial e demais rendimentos do trabalho, bem como daquelas devidas pelos segurados. Frise-se que tomou-se emprestada a elaboração lógico-sistemática do ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, conhecida como regra-matriz de incidência tributária, para definir-se com clareza os limites materiais para imposição do tributo, ciente contudo das restrições próprias de sua aplicação às contribuições sociais.

É com esse material que se busca analisar as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, em especial as ditas previdenciárias, com reiterado auxílio na jurisprudência exarada pelos Tribunais Superiores e da comparação dos diversos posicionamentos consignados por celebrados doutrinadores pátrios. Espera-se com isso que o leitor se satisfaça em igual proporção a percebida pelo autor na elaboração deste árduo trabalho, com indubitável repercussão nos gastos incorridos pelas empresas atuantes no território nacional.

# CAPÍTULO 1 - ASPECTOS HISTÓRICOS DA PROTEÇÃO SOCIAL

## 1.1 - Construção histórica da seguridade social

Ao promulgar a Constituição Federal de 1988, a Assembleia Nacional Constituinte optou por acolher os anseios populares através da positivação de regras e princípios que impunham a verticalização da atuação estatal enquanto garantidor do bem estar social, erigindo, ainda que de forma dúbia, as diretrizes embrionárias tendentes a atrelar a figura do Estado Providência à República Federativa do Brasil. Em perfunctória leitura, verifica-se a intenção de o Constituinte Originário permear a Carta de mandamentos sociais nos seus diversos aspectos, *e.g.*, nos fundamentos e objetivos da República (arts. 1º e 3º), direitos sociais esculpidos no Capítulo II, do Título II, valores atinentes à Ordem Econômica (art. 170), bem como no Título VIII, integralmente destinado à Ordem Social, cuja base constitucional, segundo o art. 193, é o primado do trabalho, e o objetivo o bem-estar e a justiça sociais.

A resguarda de direitos e garantias fundamentais no Brasil e no mundo, notadamente dos direitos sociais<sup>2</sup>, encontra-se intimamente ligada à superação da dogmática liberal sustentada pelos pensadores Adam Smith, David Ricardo, John Locke, Montesquieu, entre outros, a qual encontrou seu apogeu nos Estados Liberais do século XIX, para a afirmação das funções estatais de prestação positiva inerentes ao Estado Social,

---

<sup>2</sup>José Afonso da Silva bem ilustra a correlação da expressão dos direitos individuais na consecução dos direitos sociais: “(...) podemos dizer que os *direitos sociais*, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade. Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real, o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade”.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 286-287.

fortalecido pelo ideário socialista Marxista e aprofundado na disseminação do capitalismo contemporâneo.

No que concerne aos Estados Liberais, em apertada síntese, verifica-se o comprometimento com direitos fundamentais de 1ª geração, caracterizados por obrigações de não fazer (prestação negativa) por parte do Estado, compreendidos na defesa de liberdades clássicas e direitos individuais civis e políticos, advindos da Revolução Francesa, de resguarda da propriedade, vida, segurança, etc. Embasava-se nos anseios de a burguesia impossibilitar o Poder Monárquico de interferir de forma arbitrária nas relações privadas, e, por conseguinte, possibilitar seu desenvolvimento político-econômico.

Com o incremento do processo capitalista de produção e os reflexos das Revoluções Burguesas e Industriais, os trabalhadores se viam progressivamente expostos a riscos laborais extremos, sem mecanismos protetivos correspondentes. Somava-se a isso a ausência de condições mínimas de sobrevivência, repouso, saúde, e outros, além da distância dos núcleos familiares com o crescente processo migratório dos campos para as cidades, cenário este que deu ensejo a manifestações de classe pleiteando por melhores condições de trabalho, bem como pela formulação de legislação trabalhista protetiva e mecanismos de seguros sociais coletivos capazes de reparar os riscos sociais eventualmente incorridos.

De início, tais manifestações demonstravam-se infrutíferas, em especial pela débil capacidade organizacional e imediata repressão estatal, todavia, em fins do século XIX, verificou-se uma crescente conscientização acerca de questões sociais, impulsionada pelas ideias socialistas, de sorte que, paulatinamente, a atenção popular se firmou nas jornadas extenuantes e mazelas decorrentes do trabalho nas indústrias.

Disso segue que, em busca de aparatos capazes de albergar riscos e acidentes laborais, os trabalhadores passaram a contratar junto a banqueiros

e burgueses seguros reparatórios de eventuais prejuízos nas empresas. Neste ponto, já intensificavam os movimentos sociais pela Europa, sendo iminente a readequação do Estado em assumir o papel garantidor de direitos sociais dos trabalhadores.

Nesse contexto, merece destaque a experiência Alemã, em processo de unificação capitaneado pelo à época primeiro-ministro da Prússia e depois chanceler de ferro da Alemanha Otto Von Bismarck, onde eclodiram diversos movimentos socialistas, motivados pela pujança econômica e cultural, que levaram a sucessivas críticas a utilização do trabalhador como mero insumo, marginalizado do processo político sem efetivas garantias de limites mínimos de dignidade. Tornava-se, por conseguinte, insustentável a estrutura oferecida pelo Estado Liberal, na medida em que insistia em não participar das relações privadas para tutelar direitos de seus cidadãos.

Antevendo os riscos inerentes a manutenção do poder político, bem como em razão do insucesso da política repressiva contra os trabalhadores e a tentativa de subjugar à ilegalidade diversas organizações socialistas, em 15.06.1883, Bismarck editou lei que criava o seguro obrigatório contra doenças, e posteriormente, em 06.11.1884, novo diploma que instituía o seguro obrigatório contra acidentes de trabalho.

Segundo os ensinamentos do professor Nicolau Konkel Junior, Juiz Federal e Mestre em Direito de Estado pela UFPR, de imediato o cenário protetivo estatal ocupou importante cenário na Alemanha e na Europa<sup>3</sup>:

“Ou seja, as novas condições sociais impuseram uma atualização da mentalidade burguesa, arrefecendo-lhe o caráter repressor e estimulando políticas de integração da classe trabalhadora, o que se pode comprovar pela criação de diversos seguros sociais na Alemanha de Bismarck: o seguro-doença, em 1883; o de acidentes de trabalho, em 1884, o de invalidez e velhice, em 1889 – todos reunidos posteriormente em um chamado ‘Código de Seguros Sociais’ (1911). A

---

<sup>3</sup> As leis alemãs serviram de modelo para a Noruega, que em 1894 e 1909 estabeleceu, respectivamente, o seguro de acidentes de trabalho e o seguro enfermidade. Ainda, Luxemburgo entre 1901 e 1914, criou seguros sociais de enfermidade, de trabalho e invalidez-velhice. Áustria, de 1887 a 1906, assegurou o seguro de acidentes de trabalho, de enfermidade, e de velhice, entre outros.

disseminação do modelo alemão de proteção contra os riscos, em pouco tempo, ganhou o mundo e fez carreira.”<sup>4</sup>

Ainda que deficitário, o sistema bismarckiano de seguro social conferiu a proteção social como direito subjetivo dos trabalhadores, que passaram a demandar do Estado benefícios relacionados ao trabalho e suas respectivas contribuições. Criou-se, dessa forma, modelo de seguro social obrigatório, porquanto decorria de previsão normativa própria; com financiamento suportado pelos trabalhadores, empregadores e Estado; gerido por entes públicos criados para essa finalidade; e cujos beneficiários eram igualmente definidos em lei e alocados desde que demonstrassem capacidade de contribuir. Conferiam-se direitos protetivos aos trabalhadores, com o montante deles e dos empregadores arrecadados, e pagava-se com aquele dinheiro os respectivos benefícios sociais.

O sistema de seguro social bismarckiano irradiou-se para a Rússia, embasando o movimento revolucionário de 1917, no México através da famosa Constituição de 1917, que previa programas de seguro social vários, nos fundamentos da constituição da República de Weimar de 1919, e no Brasil, em 1923, pela Lei Eloy Charles, que instituía cobertura contra riscos de velhice, invalidez e morte, ainda que para um grupo específico de trabalhadores. Saliente-se, por oportuno, a resposta do presidente Roosevelt à crise de 1929, através do *New Deal* que levou o Estado a editar o *Social Security Act*, em 1935, ainda que os ideais protetivos daquele feito travestissem a vontade governamental de poder, em realidade, afastar os empregados adoecidos ou idosos do mercado de trabalho, e com os benefícios sociais exonerar-se de críticas populares ou fardos moralistas.

É nesse cenário de revoluções e contrarrevoluções socialistas e entre-guerras que surge o Estado do Bem-Estar Social, também chamado de Estado Providência. Nele, consolida-se a necessidade de o Estado assumir encargos positivos frente à sociedade, direitos estes prestacionais, através

---

<sup>4</sup> JUNIOR, Nicolau Konkell. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 34.

da positivação constitucional em diversos países dos direitos culturais, sociais e econômicos. Trata-se de direitos fundamentais de 2ª geração, posteriormente solidificados pelos princípios coletivos norteadores dos 3º geracionais, de solidariedade e fraternidade, destinados a toda sociedade, e que acabaram por influenciar nas medidas sócio-protetivas desenvolvidas.

Com a 2ª Guerra Mundial em curso, o modelo de seguro social bismarckiano passou a ser contestado em diversos países, porquanto excluía parcela significativa da população desempregada que, por conseguinte, não conseguia contribuir e fruir do sistema. Segmentos específicos eram igualmente suprimidos, tais como os indivíduos considerados necessitados, o que acabava por aprofundar o processo de marginalização da saúde, e assegurar precária rede de ajuda familiar e de distribuição inexistente de renda.

Nesse esteio, com o fito de implementar um projeto que garantisse a estabilidade macroeconômica e a ordem social, Winston Churchill, primeiro-ministro da Inglaterra, encomendou em 1941, ao Barão William Henry Beveridge e sua comissão de estudiosos, um plano que propusesse reformas aos dispersos seguros sociais vigentes, e que avaliasse a estruturação por parte do Estado Inglês de um modelo protetivo universal, ampliando o modelo bismarckiano para que englobasse incentivos universais à assistência social, saúde e resguarda dos trabalhadores e seus familiares.

A comissão liderada pelo Lord Beveridge apresentou então dois relatórios, quais sejam, o “Seguro Social e Serviços Conexos” em 1942, e, em 1944 o relatório “Pleno Emprego em uma Sociedade Livre”. Trata-se do primeiro modelo de Seguridade Social efetivamente pensado, com abordagem ampla para assegurar a implementação dos direitos sociais, e que acabou por dar novo sentido ao termo *Welfare State*, sendo reproduzida, por exemplo, nos países escandinavos.

O Plano Beveridge propugnava pela universalização da proteção para além dos trabalhadores, diferentemente do modelo bismarckiano. Ainda, tencionava a unificação dos seguros sociais com cotas suportáveis pelos contribuintes, planos de assistência social, ocupação Estatal da saúde, e combate às mazelas sociais, tudo através de financiamento intensivo pelo Estado, além das arrecadações dos empregados, empregadores e segurados voluntários. Trazia em si a concepção de que a contribuição ao sistema trata, em realidade, de uma parcela recebível a longo termo, patrimônio do contribuinte a ser reintegrado no momento da aposentadoria ou doença, o que o tempo usou chamar de salário socialmente diferido<sup>5</sup>.

Em 1948, no pós-guerra, a Seguridade Social, enfim, foi disciplinada através da Declaração Universal dos Direitos Humanos como um sistema garantista do indivíduo contra os riscos sociais, atento à realidade de cada país signatário, dentre os quais o Brasil. Isso se deu em seu artigo XXII, que dispõe:

“Toda pessoa, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento da sua personalidade”.<sup>6</sup>

No contexto internacional, deve-se destacar também as convenções e recomendações diversas da Organização Internacional do Trabalho (OIT), com substancial repercussão na uniformização e desenvolvimento da legislação trabalhista e previdenciária dos países signatários, em especial a Convenção nº 102/1952, que define a Seguridade Social, além de estabelecer requisitos mínimos a serem observados pelos ratificantes.

---

<sup>5</sup>O Ministro do Tribunal Superior do Trabalho Augusto César Leite de Carvalho traça paralelo do salário diferido com o FGTS, nos seguintes termos: “A nosso entendimento, o art. 7º, III, da Constituição converteu o FGTS em salário diferido, pois o regulou como direito social do trabalhador urbano ou rural, sobrevivendo a Lei nº 8036/90 para explicitar que mesmo quando o empregado comete justa causa não perde o direito ao saldo de sua conta-vinculada, malgrado não o possa sacar pelo só fato da cessação do vínculo.”

*Direito do Trabalho. Remuneração e salário. Atualizado em julho de 2010.* Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/pdf/cj033690.pdf>> Acesso em 05 mai. 2012.

<sup>6</sup>Disponível em <[http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis\\_intern/ddh\\_bib\\_inter\\_universal.htm](http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm)>. Acesso em 05 mai. 2012.

Pois bem. A par da sutil diferença do modelo normativo de cada país na constituição de sua seguridade social, observa-se que a previdência social deve ser enquadrada como um instrumento à consecução de um fim que é a própria seguridade, objetivando em escala maior a solução e pacificação dos problemas sociais. Ao diferenciar os dois institutos, o já citado professor Nicolau Konkel Júnior reporta-se aos estudos do doutrinador Russomano para diferenciá-los. Confira-se:

“Mozart Victor Russomano destaca os pontos de divergência entre seguridade social e previdência social: a) a previdência social tem como referência a pessoa do trabalhador, enquanto a seguridade social visa a proteger todos cidadãos carecedores de proteção e amparo; b) a previdência social, por estar intimamente ligada à ideia de seguro, pressupõe a existência de contribuições como condição à participação no sistema, enquanto a seguridade social fixa suas prestações (benefícios e serviços) a partir de necessidades mínimas da pessoa favorecida e não apenas o nível de contribuição; c) a partir daí, nos sistemas de seguridade social, a intervenção e as responsabilidades estatais são mais ostensivas, tanto na criação de órgãos gestores quanto no financiamento de seus programas; d) nos sistemas de previdência social, a preocupação está voltada para a reparação do ‘sinistro’, ao passo que na seguridade social aumenta a importância dos programas de prevenção.”<sup>7</sup>

Neste ponto, o que se deve reconhecer é que a partir de meados da década de 70, o modelo sugerido para a Seguridade Social passou a colocar-se em crise, sendo este um imbróglio que perdura até os dias de hoje. Em primeiro plano, até esta época, por razões diversas, tais quais o menor desenvolvimento da ciência, acesso restrito a meios contraceptivos, ausência de políticas governamentais voltadas para o controle de natalidade, dificuldades de intercâmbio informacionais, além de questões político-econômicas diversas, encontrava-se um ambiente favorável a esse sistema de proteção social, tendo em vista a expectativa de vida não tão elevada e a taxa de natalidade crescente. Noutros termos, percebia-se uma população preponderantemente jovem, o que permitia a manutenção relativamente folgada dessa cobertura social.

---

<sup>7</sup> JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 28.

A partir dos anos 70, nota-se a inversão da pirâmide etária com o alargamento do ápice com idosos e a redução da natalidade, fato este que, por ilação lógica, levou à diminuição da base piramidal a nível global. Somam-se a isso as políticas deficitárias nos mais diferentes continentes – ainda que mantidas suas peculiaridades regionais - de inclusão social, aprimoramento educacional, entraves na garantia de pleno emprego, etc. Nesse contexto, o modelo protetivo alargado torna-se insustentável, acarretando a busca pelos Estados Sociais de modelos sustentáveis, através, *e.g.*, da harmonização do sistema público com o incentivo à utilização de sistemas privados autônomos nos mais diversos campos, como na saúde e a difusão de planos de saúde, assistência social privada e entidades de previdência complementar de ingresso voluntário.

Sobre o tema, o conspícuo doutrinador Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup> traz à baila o cenário pós-crise financeiro enfrentado pelos Estados Unidos na década de 1970, para afirmar que diversos governos estudaram a possibilidade de reduzir despesas despendidas com os direitos sociais. Para ilustrar, elenca o Gramm-Rudman-Holling Act (1985), que prestou a excluir os benefícios sociais do orçamento anual norte-americano, bem como projeto orçamentário de 2008 do Governo Bush, para diminuição do crescimento de programas protetivos de 7,5% para 6,7% do orçamento anual retirando verbas da saúde.<sup>9</sup>

No Brasil, apesar do movimento de retração do *welfare state*, do fortalecimento de políticas neoliberais e da falência do modelo soviético, a Constituição Federal de 1988 inovou a sistemática protetiva social para criar um capítulo destinado à Seguridade Social, para compreender, com

---

<sup>8</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. V: o orçamento na Constituição. 3ª ed. Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 434.

<sup>9</sup>Destaca-se, nesse sentido, recente resultado divulgado pelo governo francês, consubstanciado por estudo formulado pelo Instituto Nacional de Estatística (INSEE).em 30.03.12, através do qual informou ser o rombo financeiro da administração pública e da Seguridade Social de 103,6 bilhões de euros. Comparativamente, ao fim de 2011 a dívida pública francesa representava 1,5729 trilhão de euros, dos quais 146,8 bilhões foram incorridos pela Seguridade Social.

Disponível em <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/franca-divulga-deficit-abaixo-do-esperado-em-2011>>. Acesso em 05 abr. 2012.

fulcro no art. 194, “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”. E para assegurar a sua conquista e manutenção através do equilíbrio financeiro e atuarial, destinou orçamento próprio a ser observado na formulação da lei orçamentária anual (art. 165, §5º, III), conforme será amplamente abordado no presente trabalho.

Tem-se, portanto, a gênese do Estado Social e do arcabouço fático-normativo que culminou na implementação e desenvolvimento da seguridade social no Brasil e no mundo.

## **1.2 - Origem da previdência social no Brasil**

Em que pese residual divergência na doutrina pátria, entende-se como marco inaugural da previdência social no Brasil o Decreto nº 4.682, de 24.01.23, conhecido como a Lei Eloy Chaves. Através do aludido diploma, criou-se no Brasil as Caixas de Aposentadoria e Pensões (CAPs) destinadas aos empregados das estradas de ferro existentes no território nacional.

Isso porque, para aqueles que defendem origens anteriores de seguro social, aduz-se, em síntese, os serviços sociais perpetrados pelos montepios e socorros mútuos existentes desde a época do Império. Como exemplo, tem-se o “Plano de Beneficência dos Órfãos e Viúvas dos Oficiais da Marinha”, de 1795; a garantia de socorro público no art. 179, XXI, da Constituição Imperial de 1824; o Montepio Geral dos Servidores do Estado, de 1835; além de diversos decretos que mantinham a estrutura previdenciária fracionária e orientada para categorias específicas de trabalhadores do serviço público.

Ainda, para essa corrente doutrinária, defende-se que a Constituição Republicana de 1891 inaugurou a expressão aposentadoria na normativa constitucional brasileira (art. 75), assegurada aos funcionários em caso de invalidez a serviço do País. Em realidade, muito em razão da descentralização federativa do Brasil, advinda das políticas oligárquicas locais imiscuídas da dogmática liberal estatal e interesses pessoais, até a Lei Eloy Chaves as instituições previdenciárias tinham um âmbito muito limitado e por vezes de implementação falha.

Os anos 20, contudo, configuraram-se pelo crescimento do movimento operário-sindical, tomado pelos ideais socialistas que já se alastravam pelo mundo, trazendo ao cenário político brasileiro experiência análoga àquela vivenciada por Bismarck. O Decreto nº 4.682/23 celebra a necessidade de sobrevivência das oligarquias, e que acaba posteriormente por fincar-se de vez no Estado Novo de Getúlio Vargas, com a criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs).

No que concerne à Lei Eloy Chaves e às CAPs, verificava-se a ausência do poder público na sua gestão e financiamento, deixada a cargo dos empregados à alíquota de 3% sobre o respectivo vencimento e aos empregadores, na medida de 1,5% da renda bruta anual da empresa. Seguiram os Decretos Legislativos nºs 5.109/26, para CAPs de empresas de navegação marítima ou fluvial e serviços portuários, 5.485/28 para serviços telegráficos e radiotelegráficos, e 19.497/30 para serviços de luz, força, bondes e telefones.

Foi então em 01.10.31, com a edição do Decreto nº 20.465 que o regime das CAPs foi estendido aos empregados dos demais serviços públicos concedidos ou explorados pelo Poder Público, consolidando a legislação anterior sobre a matéria. Nesse Decreto, previam-se três fontes principais de receita das CAPs, através da contribuição tripartite equânime dos empregados, empregadores e da União, advinda do aumento de tarifas,

taxas ou preços dos serviços explorados pelas empresas beneficiárias, chamada de “quota de previdência”. Este mecanismo de contribuição tríplice foi aproveitado pela Constituição Federal de 1934, no art. 121, §1º, alínea “h”.

Com o amadurecimento da previdência social brasileira, optou-se por superar o modelo dos CAPs, esparsos e setORIZADOS, para criação de IAPs que beneficiassem nacionalmente uma respectiva categoria. Com efeito, o Decreto nº 22.872/33 criou a IAP dos Marítimos em âmbito nacional. A ele seguiram inúmeros IAPs, tais quais o dos Comerciantes pelo Decreto nº 24.272/34; dos Bancários, Decreto nº 24.615/34; Aeroviários, Portaria nº 32/34; Industriários, Lei nº 367/36, e outros.

Segue que, em 30.12.35, pela Lei nº 159, intentou-se a primeira experiência de socializar o custeio de uma IAP, através da participação indireta da sociedade na imposição de taxas a serem arcadas pelas empresas sobre bens importados, que acabavam por serem repassadas aos consumidores. Por ironia, não é demais ressaltar que nessa época basicamente todo o consumo brasileiro era dependente de bens de origem externa. Esse modelo foi, posteriormente, aproveitado pelo Decreto nº 35.448/54, que aprovou o Regulamento Geral dos Institutos de Aposentadoria e Pensões.

Contudo, ao contrário do que se poderia concluir, a suposta divisão tripartite e paritária das contribuições entre União, segurados e empresas, circunscrevia-se tão-somente ao plano normativo, não sendo em realidade cumprido pelo Ente Federativo. Interessante a crítica elaborada pelos estudiosos Jaime Antônio de Araújo Oliveira e Sônia Maria Fleury Teixeira<sup>10</sup> sobre o tema:

---

<sup>10</sup>JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 51.

“Dessa forma, longe de se constituir em um avanço, em um desafogo financeiro para as instituições previdenciárias (como parecia a princípio), as transformações que apontamos acima no sistema de financiamento da Previdência com o surgimento da chamada ‘Contribuição do Estado’ resultaram no contrário. As instituições de Previdência agora não recebiam mais, depositado diretamente pelas empresas em suas contas correntes, nem mesmo o valor das ‘quotas Previdência’, como ocorria antes. Agora estes recursos passavam, em primeiro lugar, pelo Estado, depositados, juntamente com as taxas e multas, na conta do MTIC no Banco do Brasil. E a devolução, sob a forma da ‘contribuição’ paritária estipulada legalmente, não se fazia, senão de maneira irregular e parcial, acumulando-se deste modo dívidas crônicas e crescentes da União para com os Institutos e Caixas.”

E mais, a imposição do custeio da previdência social pela União apresentava-se tão vacilante e tendenciosa, que a hermenêutica constitucional pelo método histórico torna-se bastante esclarecedora para a compreensão de sua evolução. Enquanto a Constituição Federal de 1934 dispunha acerca da contribuição tripartida e paritária da União, empregador e empregado, a Constituição Federal de 1937 silencia-se em absoluto sobre o financiamento da previdência. Por sua vez, a Carta de 1946 estabelecia a divisão tripartite de financiamento, mas nada previa sobre a paridade contributiva, fato este mantido na Carta Magna de 1967 e pela Emenda Constitucional de 1969.

Isso mantém relação próxima com o processo democrático experimentado no pós-2ª Guerra Mundial, conjugado ao já abordado aprimoramento da concepção do Estado Providência, que alargou nacionalmente projetos assistencialistas e aumentou os benefícios previdenciários existentes. Onerou-se, como consequência, em demasia os encargos contributivos da União, o que levou a tentativa de o governo federal reduzir sua participação nas “quotas de previdência”, suprimindo tal incumbência de mandamentos constitucionais vindouros.

Após o festival de atos normativos difusos e a criação de incontáveis IAPs no País, em 26.08.60, foi sancionada pelo Presidente Juscelino Kubitschek a Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS – Lei nº 3.807/60), celebrada como marco na história previdenciária do país. Em primeiro plano, unificou-se a legislação sobre o tema, de modo que todos os que

exerciam emprego ou atividade remunerada no Brasil passaram a albergar-se sob o mesmo tratamento jurídico-previdenciário. E mais, o referido diploma unificou a gestão administrativa de todas as IAPs no Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), por obra do Decreto-Lei nº 72/66.

A LOPS estabelecia a contribuição dos segurados à alíquota variável de 6 a 8%, com limite máximo fixado em cinco vezes o salário mínimo mensal de maior valor vigente em território nacional. Quanto às empresas, deveriam contribuir com o montante igual ao devido pelos segurados a seu serviço, e com relação à União, estabelecia valor equivalente ao contribuído pelos segurados e destinava-se ao custeio do pagamento de pessoal e despesas incorridas pela administração geral das instituições previdenciárias, assim como para cobrir eventuais insuficiências financeiras e déficits técnicos percebidos.

Posteriormente, a Lei nº 5.890/73 alterou a LOPS e pos fim a tradicional paridade da União com a contribuição dos segurados. Em seu art. 69, incumbiu à União a obrigação de apenas concorrer com o custeio do pagamento de pessoal e as despesas administrativas geral do INPS, bem como de cobrir as insuficiências financeiras verificadas. Positivou-se, dessa forma, o histórico descumprimento de custeio pela União da previdência, e legitimou-se contribuição em parcela irrisória pelo Ente. Isso foi mantido na uniformização da legislação previdenciária feita pelos Decretos nºs 77.077/76 e 89.312/84 – Consolidação das Leis da Previdência Social (CLPS).

Durante a Ditadura Militar, observa-se a destinação indevida dos recursos previdenciários para o financiamento de projetos nacionais, onerando a sociedade na diminuição do déficit subjacente que nas décadas de 70 e 80 já enfrentava severa crise econômica. Foi nesta época, mais precisamente em 1974, que se criou o Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS), além de dividir-se as atribuições do INPS em

três novos órgãos: o próprio INPS, com suas funções limitadas à administração e gestão dos benefícios previdenciários e assistenciais; o Instituto de Administração da Previdência Social (IAPAS), incumbido da gestão administrativa, patrimonial e financeira do sistema; e, ainda, o Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (INAMPS), responsável pela administração do Sistema de Saúde Previdenciário. Em seguida, no ano de 1977, criou-se o Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (SINPAS), ampliando a cobertura existente para albergar também o Instituto de Tecnologia e Informações da Previdência Social (DATAPREV), a Legião Brasileira de Assistência responsável pela Assistência Social para os ditos carentes, a Fundação Nacional do Bem-Estar do Menor (Funabem), bem como a Central de Medicamentos (Ceme).

Para conter o desequilíbrio do sistema protetivo brasileiro, no curso do processo de redemocratização, em 1986 foi criada a comissão de estudos para proposição de medidas para reestruturação das bases de financiamento da previdência social e reformulação dos benefícios previdenciários<sup>11</sup>. A esse anteprojeto, sensível a diversidade social e aos segmentos econômicos diversos do País, deu-se o nome de “Anteprojeto da Lei de Diretrizes e Bases da Seguridade Social”, trazendo nele o marco embrionário do que viria a ser o Capítulo II, do Título VIII, da Constituição Federal de 1988.

De forma resumida, no que pertine ao financiamento da seguridade social, foi proposta a destinação exclusiva da contribuição incidente sobre a folha salarial à previdência social, o caráter progressivo das contribuições sobre os segurados, diversificação da base contributiva com a tributação do lucro das empresas, e, também, a participação compulsória e efetiva da União em cobrir as insuficiências financeiras do sistema.

Em certa medida, não foi outra a positivação do Constituinte Originário de 1988. Consagrou-se no texto constitucional ser a previdência

---

<sup>11</sup> Decreto nº 92.654/86.

social um subsistema, que somada à assistência social e saúde, devem atuar de forma coordenada na busca da seguridade social. Para tanto, erigiu-se modelo tripartite de custeio, com financiamento direto - porquanto contribuem e se aproveitam empregador que se livra do encargo de suportar o custo social dos riscos inerentes a sua atividade, e empregado por ser beneficiário direto das prestações protetivas, e indireto – abrangendo toda a sociedade e imposições jurídicas vertidas por atividades estranhas à seguridade, como é o caso da contribuição sobre concursos de prognóstico, escolhendo para a previdência social, ainda que com algumas diferenças<sup>12</sup>, o modelo clássico bismarckiano.

De mais a mais, é interessante notar que a seguridade social em sua feitura absorveu traços do modelo bismarckiano para a previdência social, e também ideias universalistas do Plano Beveridge ao, por exemplo, garantir a saúde para toda população independentemente de contribuição ao sistema, bem como por abraçar projetos assistencialistas para aqueles tratados como necessitados pela lei.

Com relação ao sistema previdenciário no Brasil, a Carta Constitucional de 88 dispõe sobre sua obrigatoriedade para todos os trabalhadores brasileiros, seja no setor privado ou no público, conforme será abordado no Capítulo 3 do presente estudo. Opta o Constituinte em não criar regra única para toda a população, com marcantes diferenças entre o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) para servidores públicos ativos, inativos e pensionistas instituído por cada Ente Federativo. Prevê-se, também, o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social (art. 202, da CF), sendo facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam

---

<sup>12</sup> Verifica-se, como exemplo, traços afetos ao sistema Beveridge relacionados ao segurado especial, ou ainda, a dispensa de correlação entre contribuição e benefício para casos de incapacidade decorrente de acidente no trabalho.

o benefício contratado, e regulado por lei complementar, além de regime complementar ao regime próprio dos servidores (art. 40, §§ 14 a 16, da CF) de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o seu equilíbrio financeiro e atuarial.

A contribuição previdenciária dos trabalhadores, sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi inaugurada pela Lei nº 7.787/89, a qual fixou alíquotas variáveis (8 a 10%) para os segurados empregados e progressivas em relação ao salário contribuição. Para o autônomo e equiparado, bem como para o contribuinte individual alíquotas de 10 e 20%. No que concerne aos empregadores, instituiu a contribuição sobre a folha de salários (art. 3º) à base de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores, além da alíquota de 2% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e avulsos, para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho.

Em 1990, através da Lei 8.029, fundiu-se o INPS com o IAPAS, para criar o até hoje vigente Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), inicialmente subordinado ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social, e após 1992 subordinado tão-somente ao Ministério da Previdência. Nos termos do art. 1º do Decreto nº 7.556/11, o INSS tem por finalidade “promover o reconhecimento de direito ao recebimento de benefícios administrados pela Previdência Social, assegurando agilidade, comodidade aos seus usuários e ampliação do controle social”. Por sua vez, o INAMPS foi extinto e passou a ser objeto do Sistema Único de Saúde (SUS).

Posteriormente, em 1991 foram publicadas as relevantes Leis nºs 8.212 e 8.213, objeto de diversas alterações posteriores, que dispõem, respectivamente, sobre a organização e plano de custeio da Seguridade

Social, e planos de benefícios da Previdência Social. Em consonância com o art. 165, da CF/88, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 16, estabeleceu que a contribuição da União seja constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na Lei Orçamentária Anual, sendo, ainda, o Ente responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual. O custeio e benefícios da Previdência Social foram regulamentados pelo Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social).

Por fim, a Seguridade Social, e em especial a Previdência Social, foi amplamente repaginada pela Emenda Constitucional nº 20/98, com diversos destaques, dentre eles a inclusão do fator previdenciário, ampliação nas hipóteses de incidência das contribuições sociais e alterações no RGPS. Além dela, com a perpetuação – e aumento - do desequilíbrio financeiro-atuarial do sistema, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 41/03, para, dentre outras medidas, alterar o regime próprio previdenciário dos servidores públicos ativos, inativos e pensionistas (RPPS), sendo o tema objeto de pontuais emendas constitucionais posteriores.

## CAPÍTULO 2 - ESTUDO DA SEGURIDADE SOCIAL NO BRASIL

### 2.1 - Tratamento constitucional da seguridade social

Conforme abordado anteriormente, a Constituição Federal de 1988 dedicou o Título VIII integralmente à Ordem Social, e definiu com ineditismo no ordenamento jurídico pátrio a seguridade social entre os artigos 194 a 204. Trata-se, nos termos do art. 194 da Carta Maior, de “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”.

Ao tempo que define o instituto da seguridade social, o professor Ricardo Lobo Torres traça interessante distinção entre a sua repercussão na efetivação dos direitos sociais e a segurança jurídica como mecanismo inerente à resguarda dos direitos individuais. Confira-se:

“A *seguridade social* compreende as ações e prestações do Estado tendentes a garantir os direitos sociais dos cidadãos, protegendo-os contra os riscos do trabalho e as contingências da própria existência humana (velhice, maternidade, desemprego involuntário, etc.). Distingue-se perfeitamente da *segurança jurídica*, que abrange a garantia dos direitos fundamentais e pode compreender as prestações positivas para a sua defesa, inclusive contra os riscos da vida. Segue-se daí que a proteção estatal à vida, à propriedade, à locomoção, ao mínimo existencial e às condições necessárias ao exercício da liberdade, bem como a assistência aos miseráveis (e não aos pobres) enquadram-se na ideia de segurança dos direitos individuais; ao passo que a proteção aos direitos sociais e aos riscos provenientes da idade, do trabalho ou das demais contingências existenciais entende como a seguridade social.”<sup>13</sup>

Para sua consecução, a Constituição Federal delega no parágrafo único, do art. 194, a sua organização ao Poder Público e explicita os objetivos a serem seguidos. Em apertada síntese, aproveitando-se da

---

<sup>13</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume IV: Os tributos na Constituição*. 3ª ed. Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 579.

ideologia do *welfare state*, o constituinte tratou de confirmar a universalidade de cobertura e atendimento a todos localizados no território nacional, brasileiros ou não – ainda que mitigado no caso da previdência social para grupos legalmente previstos. Ademais, consignou-se a uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais, mitigando o princípio da isonomia para corrigir imperfeições históricas através de medidas protetivas direcionadas para as peculiaridades de cada segmento laboral. A seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços volta-se para o legislador que deverá, dentro da capacidade econômica do Estado – fortalecida pelos Tribunais Superiores na conhecida figura da reserva do possível -, escolher os riscos sociais que serão protegidos (vede art. 201, da CF), bem como a definição de critérios para acesso aos riscos objeto de proteção com vistas a buscar atingir o maior universo de indivíduos.

Além dos referidos objetivos, o art. 194, parágrafo único, da CF, elenca também a irredutibilidade do valor dos benefícios, para garantir a manutenção do seu valor real e o poder aquisitivo dos beneficiários, vedada a vinculação com o salário mínimo<sup>14</sup>. Prevê-se, ainda, a equidade na forma de participação no custeio, refletida na observância da isonomia e seu corolário da capacidade contributiva, na progressividade das alíquotas incidentes sobre as contribuições previdenciárias, etc.; diversidade da base de financiamento, expressa no art. 195, da CF; e, o caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados, que resulta na existência do INSS, e do Conselho Nacional de Previdência Social – CNPS, Secretarias de Saúde, Assistência Social e outros.

---

<sup>14</sup> Nesse sentido: “EMENTA: Benefício previdenciário: vinculação ao salário mínimo como critério permanente de reajuste: inconstitucionalidade, por violação do art. 7º, IV, CF, salvo no período coberto pelo art. 58 ADCT, que se encerrou com "a implantação do plano de custeio e benefícios" (L. 8.213/91).” (RE 234779, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 16-04-1999 PP-00028 EMENT VOL-01946-12 PP-02532)

Embora não explicitado pelo constituinte nos objetivos, tem-se de maneira cediça na doutrina e jurisprudência a figura da solidariedade, arraigada nos art. 3º, e 195, da CF. Decorre do fato de que toda a sociedade contribui para a seguridade social, independentemente de perceber ou se beneficiar das prestações por ela englobadas. É facilmente notada na saúde, na medida em que é serviço universal, inexistindo, por conseguinte, grupo específico, segregável do corpo social, que dela poderia se beneficiar separadamente; na assistência que é por todos custeada para transformar-se em prestações vinculadas aos legalmente definidos como necessitados, bem como na previdência, porquanto segurados, empregados e a União concorrem no patrocínio dos benefícios para as gerações passadas, de inativos, que por sua vez será financiada por gerações futuras.

Perspícaz definição sobre o tema elabora o professor Wladimir Novaes Martinez, *in verbis*:

“No momento da contribuição é a sociedade quem contribui. No instante da percepção da prestação, é o ser humano a usufruir. Embora no ato da contribuição seja possível individualizar o contribuinte, não é possível vincular cada uma das contribuições a cada um dos percipientes, pois há um fundo anônimo de recursos e um número determinável de beneficiários.”<sup>15</sup>

A esse respeito, contudo, merece destaque os sempre emblemáticos posicionamentos do exímio doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho que repudia com veemência o valor solidariedade nas contribuições sociais:

“Outra vez no art. 195, o Constituinte preconiza uma Seguridade Social Solidária, por isso a existência de Impostos afetados a esse fim, embora com o nome de contribuições: PIS, COFINS, CPMF, CSLL, para atender aos mais necessitados às expensas de pagantes que contribuem sem receber em retorno algum benefício, em exceção expressa do art. 167, VI, da CF/88 que proíbe a afetação de impostos (...). A solidariedade, pois, não é adequada ao campo específico das contribuições sociais ou interventivas verdadeiras, movidas pelo princípio da contravantagem específica, em prol de grupos sociais.(...) Nestes tempos confusos, conspurcando a axiologia jurídica, fala-se em solidariedade, justamente para ofender a liberdade e a isonomia, em prol da injustiça fiscal e do autoritarismo, a pretexto de se estar fazendo justiça social. A jurisprudência e a doutrina, ainda que minoritárias,

---

<sup>15</sup> Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2012](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2012)>. Acesso em 07 mai. 2012.

arrazoam, em nome da solidariedade quando abordam as contribuições. Essa erronia é insuportável. O valor solidariedade enraíza-se nos impostos, jamais nas contribuições verdadeiras, que são sinalagmáticas.”<sup>16</sup>

Em razão disso, e contrapondo-se à solidariedade de gerações inerente ao custeio específico da previdência, conclui o referido autor de forma impetuosa:

“Inútil argumentar com viés atuarial que o segurado não paga para si, mas para a geração mais antiga e que será beneficiado pelas pagas das gerações mais novas (sistema de repartição simples ou pacto de geração). Isto é verdadeiro pelo ângulo sociológico, não porém pelo ângulo jurídico. A contraprova é simples. Se o segurado nada pagar, direito algum terá perante o INSS, pouco lhe adiantando o tal ‘pacto de gerações’. Para fruir as atuações do Estado em seu prol terá que *contribuir obrigatoriamente*, ou seja, terá que pagar um *tributo ao Estado ou a instrumentalidade sua*, dele.”<sup>17</sup>

Em sentido diametralmente oposto posiciona-se Luís Roberto Barroso, que no contexto da discussão da constitucionalidade da EC nº 41/03 alocou o papel de destaque da solidariedade para justificar a imposição de contribuição previdenciária dos inativos:

“Uma das principais características do direito constitucional contemporâneo é a ascensão normativa dos princípios, tanto como fundamento direto de direitos, como vetor de interpretação das regras do sistema. Dentre os princípios que vêm merecendo distinção na quadra mais recente está o princípio da solidariedade, cuja matriz constitucional se encontra no art. 3º, I. O termo já não está mais associado apenas ao direito civil obrigacional (pelo qual alguém tem direito ou obrigação à integralidade do crédito ou da dívida), mas também, e principalmente, à ideia de justiça distributiva. Traduz-se na divisão de ônus e bônus na busca da dignidade para todos. A solidariedade ultrapassa a dimensão puramente ética da fraternidade, para tornar-se uma norma jurídica: o dever de ajudar o próximo. Conceitos importantes da atualidade, em matéria de responsabilidade civil, de desenvolvimento sustentado e de proteção ambiental fundam-se sobre este princípio, inclusive no reconhecimento de obrigações com gerações futuras. (...) à vista de tais premissas, a contribuição previdenciária de ativos e inativos não está correlacionada a benefícios próprios de uns e de outros, mas à solvabilidade do sistema.”<sup>18</sup>

<sup>16</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus problemas e as soluções*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>17</sup>Ibid. p. 49-50.

<sup>18</sup>MODESTO, Paulo (Org.). *Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003 (doutrina, pareceres e normas selecionadas)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 548-549.

Tempere-se, também, a discussão com os ensinamentos do doutrinador Ricardo Lobo Torres<sup>19</sup>, para quem o princípio que verdadeiramente informa a cobrança de contribuições sociais é o do custo/benefício, com íntimo relacionamento com o princípio da *solidariedade de grupo*. Segundo ele, “dado que as contribuições sociais são tributos contraprestacionais ou causais, é claro que nelas há vínculo entre *contribuição e retribuição ou entre custo e benefício*”, ainda que exista na prática considerável disparidade aritmética entre os dois aludidos termos da equação. Trata-se, em tese, de relação jurídica na qual o indivíduo deve pagar a contribuição social por pertencer ao grupo que terá a defesa de seus direitos sociais patrocinada pelo Estado, mediante o financiamento representado por aquele ingresso.

Contudo, desenvolve o autor, que em razão da tributação exótica erigida pela Carta de 1988, e para fundamentar as contribuições sociais existentes, notadamente as incidente sobre o faturamento e lucro que travestem em realidade imposto com destinação especial, o Supremo Tribunal Federal acabou por construir sua jurisprudência no sentido de consolidar o *princípio estrutural da solidariedade*<sup>20</sup>, transformando o sistema da seguridade de contributivo e retributivo em contributivo e solidário, sob responsabilidade de toda a sociedade, nos seguintes termos:

“... o STF, voltando atrás em sua jurisprudência, subverteu a matéria, criando o *princípio estrutural da solidariedade*, desprezando o aspecto contraprestacional das contribuições sociais e transformando o sistema previdenciário de *contributivo e retributivo* em *contributivo e solidário*. (...) É claro que essa distorção no plano sistêmico teria que contar com respaldo no plano teórico da justificação. Criou, então o Supremo Tribunal Federal o *princípio estrutural da solidariedade*, que passou a legitimar a tributação exótica. A posição do Supremo Tribunal Federal era muito difícil, reconheça-se: ou invalidada as incidências

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume IV: Os tributos na Constituição*. 3a ed. Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 548-557.

<sup>20</sup> Vede, nesse sentido, RE 150764, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/1992, DJ 02-04-1993 PP-05623 EMENT VOL-01698-08 PP-01497 RTJ VOL-00147-03 PP-01024; e, ADI 3128, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218.

anômalas, como queria a doutrina, produzindo consequências econômicas graves que seriam sanadas com a construção de novo sistema tributário, científico e ajustado à realidade sócio-econômico do final do século; ou validava o sistema extravagante, dando-lhe fundamento ético e jurídico abrangente. Preferiu a segunda alternativa e inventou o princípio estrutural da solidariedade, inexistente na filosofia ou na teoria jurídica dos nossos dias, aqui ou no estrangeiro. (...) O *princípio estrutural da solidariedade*, substituindo a *solidariedade de grupo*, desloca o fundamento das contribuições sociais do *princípio do custo/benefício*, que lhe é adequado, para o da *capacidade contributiva*, típico dos impostos, justificando as distorções sistêmicas e transformando as contribuições exóticas e a contribuição previdenciária dos inativos do serviço público em autênticos impostos com destinação especial.”

De mais a mais, Ricardo Lobo Torres traz outro exemplo da jurisprudência do STF, dessa vez ao julgar a constitucionalidade da EC nº 41/03, que autorizou a cobrança de contribuição previdenciária de inativos do serviço público, alterando “os fundamentos principais da contribuição previdenciária, passando do *custo/benefício para a capacidade contributiva* e da *solidariedade do grupo* para o *princípio estrutural da solidariedade*”. Para tanto, transcreve-se parcialmente o Informativo do STF nº 357, de 25.08.04:

“d) a contribuição instituída não se faz sem causa, razão por que não se há de falar em confisco ou discriminação sob o fundamento de que ‘não atende aos princípios da generalidade e da universalidade (art.155, parágrafo 2º, I), já que recai só sobre uma categoria de pessoas’: d.1) a EC 41/2003 transmudou a natureza do regime previdencial que, de solidário e distributivo, passou a ser meramente contributivo e, depois, solidário e contributivo, por meio da previsão explícita de tributação dos inativos, ‘observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial’, em face da necessidade de se resolver o colapso havido no sistema, em decorrência, dentre outros fatores, da queda da natalidade, do acesso aos quadros funcionais públicos, do aumento da expectativa de vida do brasileiro e, por conseguinte, do período de percepção do benefício; d.2) o sistema previdenciário, objeto do art. 40 da CF nunca foi de natureza jurídico-contratual, regido por normas de direito privado. O valor pago pelo servidor a título de contribuição previdenciária nunca foi nem é prestação sinalagmática, mas tributo destinado ao custeio da atuação do Estado na área da previdência social; d.3) o regime previdenciário público visa garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso por meio do pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice e, nos termos do art. 195 da CF, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que se poderia denominar princípio estrutural da solidariedade; d.4) o regime previdenciário assumiu caráter contributivo para efeito de custeio equitativo e equilibrado dos benefícios, sem prejuízo da observância dos princípios do parágrafo único do art. 194 da CF: universalidade, uniformidade, seletividade e distributividade, irredutibilidade, equidade no custeio e diversidade da base de financiamento. Assim, os elementos sistêmicos figurados no ‘tempo de contribuição’, no ‘equilíbrio financeiro e atuarial’ e na ‘regra de contrapartida’ devem ser interpretados em conjunto com os princípios supracitados.”

Feitas essas constatações, cabe, neste momento, de forma objetiva, analisar os subsistemas constitucionais que atuam de forma coordenada para efetivação da seguridade social, norteados pelos objetivos e princípios acima descritos. Frise-se, desde já, que a previdência social será estudada com maior dinamismo e profundidade no capítulo 3 do presente estudo.

No que concerne à saúde, sua definição foi contemplada pelo art. 196, da CF, segundo o qual “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Saliente-se que até 1988 a saúde não era direito universal, o que foi uma conquista do constituinte originário. A saúde, até então, era adimplida junto com a contribuição à previdência, e para isso havia o INAMPS, para os demais, restavam as Santas Casas de Misericórdia.

A saúde é regida pelo Sistema Único de Saúde (SUS) que atribuiu funções hierarquizadas à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme se depreende da Lei 8080/90. Ainda, com rasgo histórico, deve-se reiterar que a saúde, outorgada ao Ministério da Saúde, é desvinculada da previdência social, organizada pelo Ministério da Previdência Social, ainda que atuem de forma cooperada. Nesse sentido, exemplifique-se que a previdência é um seguro frente aos riscos sociais, não sendo seu papel amparar a recuperação dos indivíduos, ou preservar sua higidez física e mental.

Por sua vez, segundo o art. 201, da CF, com redação dada pela EC nº 20/98, a previdência social será pautada pela forma de regime geral, compulsório, estatal, não contratual, conferindo direito a percepção de benefícios, nos moldes bismarckianos ao buscar o equilíbrio financeiro e atuarial. Prevê, outrossim, que a previdência social atenderá, em observância à lei, a alguns preceitos, quais sejam, cobertura dos eventos de

doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade, especialmente à gestante; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; e, pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

Por último, tem-se a assistência social, que em última análise busca assegurar a dignidade da pessoa humana, impondo uma cobertura abrangente para amparar os indivíduos qualificados como necessitado, em observância ao art. 203 da CF. Como exemplo, a Bolsa Família, materializada através da Lei nº 10.836/04. Versa sobre instituto não contributivo, ou seja, o beneficiário direto daquela prestação não deve provar recolhimento algum, sendo o custeio advindo, primordialmente, de contribuições sociais arrecadadas da sociedade. Considera-se um dos benefícios assistenciais mais relevantes o que prevê o pagamento de um salário mínimo a todo necessitado no Brasil, na forma do art. 203, V, da CF, e da Lei Orgânica da Assistência Social, nº 8.742/93 (LOAS).

A LOAS estabelece a figura de benefícios de prestação continuada (art. 20), sendo a garantia de um salário mínimo mensal à pessoa com deficiência e ao idoso com 65 anos ou mais que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção nem de tê-la municiada por sua família, não podendo serem cumulados com qualquer outra forma de benefício previdenciário, mas apenas aos de assistência médica e da pensão especial de natureza indenizatória. Ainda, prevê no art. 22 o benefício suplementar e provisório prestado aos cidadãos e às famílias em virtude de nascimento, morte, situações de vulnerabilidade temporária e de calamidade pública. São avaliados e concedidos por corpo técnico do INSS.

## **2.2 - Breves considerações acerca do orçamento da seguridade social**

Com espeque no art. 165, §5º, da Constituição Federal de 1988, a lei orçamentária anual compreende o orçamento fiscal da União, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social. Têm como princípio norteador, segundo o professor Ricardo Lobo Torres<sup>21</sup>, a unicidade, definida como responsável pela “integração finalística e a harmonização entre os diversos orçamentos”, e que em nada conflita com a existência de orçamentos elaborados por cada Ente Federativo, consonante a autonomia político-administrativa preconizada no art. 18, da CF/88.

Destaca-se que, em sentido diametralmente oposto à experiências outras no mundo que sistematicamente isolam a rubrica pertinente à seguridade social do orçamento anual<sup>22</sup>, a Carta de 1988 optou por integrar na mesma lei o orçamento fiscal, da seguridade e dos investimentos das estatais. Com isso, logrou êxito por um lado em permitir o controle da utilização indevida de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade nas empresas estatais (art. 167, VIII), mas dificultou por vezes, conforme pontua o mencionado professor, a diferenciação das fontes de financiamento da seguridade social com as do Tesouro Público, repassadas pela Receita Federal e pelo INSS, até a criação da “Super Receita” em 2007, através da Lei nº 11.457, o que enseja, por exemplo, sua utilização para pagamentos estranhos a sua concepção, como os da dívida externa.

No que se refere ao orçamento da seguridade social, engloba as dotações destinadas a atender às ações de saúde (devendo ainda ser observado pelos Estados as regras constitucionais atinentes à utilização de percentuais mínimos vertidos ao SUS sob pena de intervenção federal),

---

<sup>21</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume V: O orçamento na Constituição*. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 99.

<sup>22</sup> Repise-se a já citada Gramm-Rudman-Hollings, de 1985, que colocou a seguridade social fora do orçamento anual, para mais apurado controle do déficit. Ainda, na França e Alemanha, países nos quais o orçamento social é isolado do orçamento de Estado.

previdência e assistência social, observadas as limitações constitucionais, de modo que, em regra, os recursos são provenientes das contribuições sociais elencadas no art. 195, da CF (mais à frente pormenorizadas), das contribuições para o RPPS dos servidores e do orçamento fiscal para o encontro de contas. Para melhor visualizar a questão, vale colacionar o art. 47 da recente Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) do ano de 2012, Lei nº 12.465/11, *litteris*:

“Art. 47. O Orçamento da Seguridade Social compreenderá as dotações destinadas a atender às ações de saúde, previdência e assistência social, obedecerá ao disposto nos arts. 167, inciso XI, 194, 195, 196, 199, 200, 201, 203, 204, e 212, §4º, da Constituição, e contará, entre outros, com recursos provenientes:

I - das contribuições sociais previstas na Constituição, exceto a de que trata o art. 212, §5º, e as destinadas por lei às despesas do Orçamento Fiscal;

II - da contribuição para o plano de seguridade social do servidor, que será utilizada para despesas com encargos previdenciários da União;

III - do Orçamento Fiscal; e

IV - das demais receitas, inclusive próprias e vinculadas, de órgãos, fundos e entidades, cujas despesas integrem, exclusivamente, o orçamento referido no caput deste artigo. (...)”

Ainda, o art. 11 da Lei nº 8.212/91 e 213 do Decreto nº 3.048/99:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.”

#### “DAS OUTRAS RECEITAS DA SEGURIDADE SOCIAL

Art. 213. Constituem outras receitas da seguridade social:

I - as multas, a atualização monetária e os juros moratórios;

II - a remuneração recebida pela prestação de serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros;

III - as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens;

IV - as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras;

V - as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais;

VI - cinquenta por cento da receita obtida na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal, repassados pelo Instituto Nacional do Seguro

Social aos órgãos responsáveis pelas ações de proteção à saúde e a ser aplicada no tratamento e recuperação de viciados em entorpecentes e drogas afins;

VII - quarenta por cento do resultado dos leilões dos bens apreendidos pela Secretaria da Receita Federal; e

VIII - outras receitas previstas em legislação específica.

Parágrafo único. As companhias seguradoras que mantêm seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres, de que trata a Lei nº 6.194, de 19 de dezembro de 1974, deverão repassar à seguridade social cinquenta por cento do valor total do prêmio recolhido, destinados ao Sistema Único de Saúde, para custeio da assistência médico-hospitalar dos segurados vitimados em acidentes de trânsito.”

Interessante notar que até o Governo Lula, era prática recorrente do Governo Federal a falta de discriminação das fontes de financiamento e dotações dos orçamentos dos subsistemas de saúde, previdência e assistência social, fato este que necessariamente comprometia a agenda social, subjugada aos desmandos políticos e absoluto desequilíbrio financeiro dos programas sociais. Em razão principalmente do aprofundamento de projetos de assistência social, esta sistemática foi aperfeiçoada, como é possível constatar do art. 12<sup>23</sup> da mencionada LDO de 2012.

Por fim, insta salientar que apesar do aparato normativo erigido na Carta de 88, em 1994, utilizando-se da previsão temporária de Revisão Constitucional na ocasião da implementação do Plano Real, foi criado o

---

<sup>23</sup>“Art. 12. O Projeto e a Lei Orçamentária de 2012 discriminarão, em categorias de programação específicas, as dotações destinadas: I - às ações descentralizadas de saúde e assistência social para cada Estado e respectivos Municípios e para o Distrito Federal; II - às ações de alimentação escolar para cada Estado e respectivos Municípios e para o Distrito Federal; III - ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social - RGPS; IV - às despesas com previdência complementar; V - ao pagamento de benefícios assistenciais custeados pelo Fundo Nacional de Assistência Social - FNAS; VI - às despesas com auxílio-alimentação ou refeição, assistência pré-escolar, assistência médica e odontológica, nesta incluídos os exames periódicos, e auxílio-transporte, inclusive das entidades da Administração indireta que recebam recursos à conta dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social; VII - à concessão de subvenções econômicas e subsídios, que deverão identificar a legislação que autorizou o benefício; VIII - à participação em constituição ou aumento de capital de empresas; IX - ao atendimento das operações realizadas no âmbito do Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados e dos Municípios, bem como daquelas relativas à redução da presença do setor público nas atividades bancária e financeira, autorizadas até 5 de maio de 2000; X - ao pagamento de precatórios judiciais; XI - ao atendimento de débitos judiciais periódicos vincendos, que constarão da programação das unidades orçamentárias responsáveis pelos débitos; XII - ao cumprimento de débitos judiciais transitados em julgado considerados de pequeno valor, incluídos os decorrentes dos Juizados Especiais Federais; XIII - ao pagamento de assistência jurídica a pessoas carentes, nos termos do art. 12, § 1º, da Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001, do art. 3º da Lei nº 1.060, de 5 de fevereiro de 1950, e do art. 5º, inciso LXXIV, da Constituição; (...)”

Fundo Social de Emergência, depois prorrogado para se chamar Fundo de Estabilização Fiscal, cuja intenção era auxiliar o governo federal no período inicial de estabilização da inflação e aprovação de reformas fiscais. Contudo, na perversidade do Constituinte derivado ao defender o engessamento dos investimentos e otimização da alocação de recursos, esse instrumento foi alterado para criar a Desvinculação de Receitas da União (DRU), prorrogado até os dias atuais, segundo o qual se outorga à União a livre utilização de 20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Sobre o tema, em suma, cabe pontuar que inicialmente a DRU incidia apenas sobre impostos e contribuição social, mas logo em 2003 passou a englobar também a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). E o principal, não é demais destacar que a Constituição Federal traz denso sistema de repartição de receitas tributárias auferidas pela União com os Estados, Distrito Federal e Municípios. Ocorre que, essa repartição se dá tão-somente com os impostos e a CIDE-Combustíveis, e não com as contribuições especiais, o que tem sido utilizado como ferramenta oportuna pela União, que usualmente quando deseja aumentar sua arrecadação o faz através das contribuições sociais.

Nesse festival orçamentário, ao menos se preservou o salário-educação, destinado ao financiamento do ensino fundamental público, e tem se respeitado a vedação do art. 167, XI, da CF/88, no que tange a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, todos da *Lex Fundamental*.

### 2.3 - Formas de custeio

O caput do art. 195, da CF, dispõe que a seguridade social será financiada de forma direta e indireta pela sociedade, através das contribuições sociais. Nesse sentido, o legislador constitucional entendeu por conceber como fonte primária da seguridade a arrecadação de contribuições sociais destinadas ao orçamento da seguridade social. Somado a isso, caso a receita oriunda de as contribuições sociais não for suficiente para fazer frente aos gastos despendidos pelo sistema protetivo, prevê-se o ingresso de recursos adicionais para o efetivo equilíbrio financeiro e atuarial, através de impostos arrecadados pela sociedade e sua migração do orçamento fiscal<sup>24</sup>.

Confira-se, neste momento introdutório, o art. 195, da CF, com a redação alterada principalmente pela EC nº 20/98 que alargou a base impositiva das contribuições sociais, inclusive da sujeição passiva, *in verbis*:

“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:

---

<sup>24</sup>Confira-se, nesse sentido, os arts. 198, 204, da CF, sobre o custeio da saúde e assistência social, respectivamente, bem como art. 16, da Lei nº 8.212/91 sobre repasse do orçamento fiscal:

Art. 198 - As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (...) § 1º - O sistema único de saúde será financiado, nos termos do Art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

Art. 204 - As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no Art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: (...)

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: I - despesas com pessoal e encargos sociais; II - serviço da dívida; III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.

Art. 16. A contribuição da União é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual. Parágrafo único. A União é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual.

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.”

Passa-se, pois, a analisar as contribuições sociais para custeio da seguridade social.

### **2.3.1 - Natureza jurídica das contribuições sociais e a subdivisão da espécie destinada ao custeio da seguridade social**

Durante longa data a doutrina e a jurisprudência foram hesitantes em definir a natureza jurídica das contribuições sociais. São diversas as razões para a divergência de posicionamento. A um, porque até o advento da Constituição Federal de 1967 e a promulgação da EC nº 1/69 as contribuições sociais não constavam no corpo do sistema tributário, refletindo-se, inclusive, na redação até hoje notada do art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN) que define serem tributos os impostos, taxas e contribuições de melhoria. A outra, porquanto a discussão foi apimentada pela EC nº 8/77 que alterou a topografia constitucional para retirá-las do sistema tributário, o que levou o Pretório Excelso a não mais reconhecer a sua natureza tributária<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Destaca-se o voto do Min. Moreira Alves no julgamento do RE 86595, Relator Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, TRIBUNAL PLENO, julgado em 17/05/1978, DJ 30-06-1978 PP-04849 EMENT VOL-01101-04 PP-01524 RTJ VOL-00087-01 PP-00271: “Por isso mesmo, e para retirar delas o caráter de tributo, a Emenda Constitucional nº 8/77 alterou a redação desse inciso (...) o que indica, sem qualquer dúvida, que essas contribuições não se enquadram entre os tributos, aos quais já aludia, e continua aludindo, o inciso I desse mesmo artigo 43”.

A CF/88 buscou suplantar quaisquer discussões acerca do caráter tributário das contribuições sociais ao alocá-las no art. 149, *caput*<sup>26</sup>, no seio do Sistema Tributário Nacional, determinando expressamente a aplicação das normas gerais em matérias tributária e os princípios da legalidade, irretroatividade e da anterioridade (excepcionada, como se verá adiante, à instituição de contribuições sociais destinadas a seguridade social, para as quais aplica-se a noventena ou anterioridade nonagesimal). Ainda, por encontrar-se no sistema tributário aplicam-se as demais vedações do art. 150, da CF, tais como, isonomia, vedação ao confisco, proibição de limitação ao tráfego e do art. 151, I (uniformidade geográfica). Ademais, o artigo em tela autorizou a cobrança pelos Entes Federativos de contribuições a cargo de seus servidores para financiar o respectivo regime próprio de previdência social (RPPS). Por fim, arrolou no art. 195 as contribuições sociais para custeio da seguridade social, e manteve a cobrança de contribuições sociais gerais, tais como, o PIS/PASEP (art. 239), ao salário-educação (art. 212, §5º), e ao sistema S – SESC, SENAC, Sesi e SENAI -, no art. 240.

Outrossim, não resta dúvida de que as contribuições especiais inserem-se no conceito de tributo erigido pelo art. 3º do CTN, porquanto trata-se de prestação pecuniária compulsória – origina-se da mera ocorrência do fato impositivo -, objeto de relação jurídico-tributária entre pessoa jurídica de direito público (sujeito ativo) e outra pessoa, seja ela natural ou jurídica, de direito público ou privado (sujeito passivo), que não seja sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Soma-se a isso o debate acerca da autonomia das contribuições social em relação às demais espécies tributárias, cuja repercussão na esfera

---

26 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.

do Direito Tributário é significativa, de sorte que influencia a sua correta identificação na aplicação dos princípios e regras especiais relacionados à espécie, limitações constitucionais inerentes às imunidades arroladas, competências para instituição de tributos, etc. Como não poderia deixar de ser, a discussão acerca da autonomia das espécies tributárias foi fundamental no aperfeiçoamento do sistema tributário hoje percebido.

O emblemático mestre Alfredo Augusto Becker<sup>27</sup> ocupou papel de destaque na defesa da classificação dicotômica, aduzindo existirem no ordenamento pátrio tão-somente taxas e impostos. Dizia que “no plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: impostos ou taxas”, sendo, a seu sentir, a base de cálculo o “único critério objetivo e jurídico para aferir o gênero e a espécie jurídica de cada tributo”. Se a base de cálculo estivesse atrelada a um serviço ou coisa estatal, seria taxa, lado oposto, se atinente a fato diverso, imposto. Considerava a faceta mista das contribuições de melhoria, que poderiam ora versar sobre taxa, ora sobre imposto.

Na seara tripartite, que admite as espécies tributárias de imposto, taxas e contribuições, merece destaque o insigne doutrinador Geraldo Ataliba que defende ser o núcleo substancial do fato, positivado pela hipótese de incidência, o responsável por fornecer os elementos para classificação das espécies tributárias, que podem ser vinculados ou decorrentes da atuação estatal ou não vinculados à atividade do Estado<sup>28</sup>. Em sentido análogo, Paulo de Barros Carvalho sustenta que “os tributos

---

<sup>27</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 380-381.

<sup>28</sup>“Quando, pois, indagamos se a h.i. de um tributo (a) consiste ou (b) não numa atividade estatal, estamos desempenhando tarefa jurídica; estamos buscando situá-la numa destas categorias: tributo (a) vinculado ou (b) não vinculado. E na lei – e só nela – está a consistência da h.i. (...) Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais) e tributos não vinculados são os impostos. Definem-se, portanto, os tributos vinculados como aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atividade estatal; e os impostos como aqueles cuja hipótese de incidência é um fato ou acontecimento qualquer, não consistente numa atividade estatal. A consistência da h.i. é que permite classificar os tributos em vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal.” KONKEL, Nicolau. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 123.

podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos. As outras *contribuições*, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categorias à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas”<sup>29</sup>.

Dois renomados doutrinadores defendem a classificação quadripartite ou quadripartida das espécies tributárias, são eles Luciano Amaro<sup>30</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>31</sup>. Arguem que os tributos compreendem impostos, taxas, contribuição e empréstimo compulsório. Entre eles apenas a singular diferença de que para o primeiro autor a contribuição de melhoria é espécie de taxa, enquanto para o segundo, enquadra-se nas contribuições especiais.

Por fim, suficiente para o embasamento dos defensores da existência de cinco espécies tributárias – impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais -, os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado em livro coordenado pelo mestre Ives Gandra da Silva Martins<sup>32</sup>, *litteris*:

“O tributo, como conceituado no art. 3º do CTN, é um gênero, do qual o art. 5º, do mesmo Código, indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. O art. 217 do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições, que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas *contribuições especiais*. Tal conclusão restou reforçada pelo art. 149 da Constituição Federal de 1988. Finalmente, tendo em vista o art. 148 da vigente Constituição, também os empréstimos compulsórios não podem deixar de ser considerados uma espécie de tributo. Há quem diga que são *impostos*, mas preferimos colocá-los como espécie distinta, o que é sem dúvida mais conveniente, pelo menos para efeitos didáticos. Do ponto de vista de uma Teoria Geral do Direito, o empréstimo compulsório na verdade não é tributo. Ele não é receita, do ponto de vista econômico. Os recursos arrecadados a título de

<sup>29</sup> KONKEL, Nicolau. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 124.

<sup>30</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 81.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 69-70.

<sup>32</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Comentários ao código tributário nacional*. Volume I Arts. 1º a 95/ Coordenador . 5ª ed. – rev. e atual – São Paulo: Saraiva, 2008. p. 34-35.

empréstimo compulsório não se integram no patrimônio público, como ocorreria se de tributo se tratasse. (...) Temos, portanto, em nosso sistema tributário, cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios. As contribuições sociais dividem-se em três subespécies, a saber: (a) as contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no art. 149; (b) as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (previstas no art. 149) e (c) as contribuições de seguridade social previstas no art. 195, da CF.”

Instado a manifestar-se acerca das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro, bem como para definir a natureza tributária das contribuições sociais, o STF tratou de reconhecer, reiteradamente, a sua autonomia no universo tributário, no sentido de garantir a natureza tributária em razão do argumento topográfico-constitucional, bem como rejeitou a categoria jurídico-constitucional de imposto exótico ou de destinação especial. Confira-se:

“De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.”

(RE 146733, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684)

E foi além o Pretório Excelso, em acórdão de lavra do Relator Ministro Carlos Velloso, na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284<sup>33</sup>, adepto da teoria quadripartida, propôs a organização de subespécies das contribuições sociais, amplamente adotada pelos Tribunais e doutrina contemporânea. Veja-se:

“A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no artigo 149 e seu parág. único da Constituição: (...)

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais,

<sup>33</sup>RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313. Em igual sentido, mais recente, RE 556664, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-216 DIVULG 13-11-2008 PUBLIC 14-11-2008 EMENT VOL-02341-10 PP-01886. Ainda, a natureza tributária é reconhecida, ainda que de forma indireta, na súmula vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

desdobram-se, por sua vez, em: a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

(...)

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em **a.1.** contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); **a.2.** outras de seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (Art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); **a.3.** contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (Art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade. (...)"

Dessa forma, a despeito de sutis variações teóricas, verifica-se que as contribuições sociais subdividem-se em contribuições sociais gerais e para a seguridade social. A geral destina-se ao custeio de ações sociais do Estado Brasileiro em prol da coletividade não compreendidas na Seguridade Social, como por exemplo, do salário-educação vertido ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) para incremento do ensino fundamental público ou as contribuições do sistema S (art. 240, da CF), *i.e.*, é identificada por ser direcionada a consecução da Ordem Social fora da seguridade social. Por sua vez, a contribuição social para a seguridade social (art. 195, da CF) tem a finalidade financiar a previdência social (contribuições previdenciárias destinadas ao RGPS do art. 195, I, a e II, c/c 167, XI, da CF), a assistência social e a saúde.

### **2.3.2 - A superação da função parafiscal no ordenamento jurídico-tributário brasileiro e a afetação jurídica à finalidade estatal específica das contribuições sociais**

Usualmente, o estudo da natureza jurídica das contribuições especiais, notadamente das contribuições sociais, perpassa pelo fenômeno da parafiscalidade, sendo fundamental o seu estudo para a escorreita compreensão do custeio da seguridade social. Conforme se depreende dos

ensinamentos do ilustre prof. Leandro Paulsen<sup>34</sup>, “o prefixo ‘para’ designa o que está junto, ao lado de algo. Pressupõe que se trate de algo diverso, mas análogo ou acessório Etimologicamente, parafiscalidade é o que está à margem da fiscalidade, denotando um sistema de imposição *paralelo* ao sistema fiscal”. Por ilação lógica, verifica-se que o dito parafiscal existe em realidade para financiar a paraestatalidade.

A parafiscalidade está intrinsecamente ligada à evolução do Estado Liberal para o Estado Social, através do qual o Estado passa a assumir encargos prestacionais, já estudados como direitos fundamentais de 2ª geração, e posteriormente verticalizados pela 3ª geração. Como consequência, passa-se a demandar da sociedade beneficiada um incremento de receita para permitir o desenvolvimento das novas atribuições, que, em outras palavras, acarreta na instituição ou majoração de tributos. É neste ponto específico que reside o paradoxo político inerente à reprovação social costumeira ao sentir o poder do Estado na limitação de seu patrimônio individual, bem como nos tentáculos estatais de não sujeição às regras tradicionais de elaboração orçamentária e das garantias conquistadas pelos contribuintes na rigidez dos princípios e regras informadoras do Direito Tributário.

Em que pesem as divergências históricas do marco originário da parafiscalidade, é inegável que sua avolumação se deu nos regimes totalitários e firmou-se no pós 2ª Guerra Mundial para materializar os ingressos destinados ao sistema protetivo e outros encargos intervencionistas do Estado, exercidos por órgãos paralelos ao Poder Público. É nesse contexto que em 1946 o Estado Francês, através do conhecido *Inventário Schuman*, busca elaborar relatório contemplando as finanças públicas nacionais, e se utiliza do termo parafiscalidade para

---

<sup>34</sup>PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 21.

destacar os aportes extra-orçamentários destinados aos órgãos descentralizados com finalidades regulatórias e sociais.

Aliomar Baleeiro<sup>35</sup> sintetizou as principais características do instituto vertente, como “a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) a destinação especial ou ‘afetação’ dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação; c) exclusão dessas receitas delegadas do orçamento geral; d) conseqüentemente, subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária”.

Na Era Vargas a parafiscalidade passa a ganhar corpo no ordenamento jurídico brasileiro e acaba por ser utilizado na burla das garantias dos contribuintes. Todavia, sempre encontrou críticas na doutrina, como por exemplo, a concepção criada por Aliomar Baleeiro de que se trata de um “neologismo afortunado”<sup>36</sup>, tendo em vista que carece de real sentido semântico, já que acaba confluindo ao próprio conceito de fiscalidade ao analisar-se sua efetiva utilização ao longo da história.

Como exemplo, pode-se aduzir o custeio da saúde, direito este universal para o qual o Estado já possui o instrumento adequado para custeio que é o imposto. Na França se fazia igual crítica, haja vista que passou a camuflar-se os impostos com finalidade vinculada destinados, contudo, a financiar os gastos públicos. Em realidade, é este o ponto central da parafiscalidade, que não está a depender do efetivo exercício da capacidade tributária ativa delegada (art. 7º, do CTN), mas propriamente da destinação especial de sua arrecadação e da existência de órgãos autônomos competentes para gerir esses recursos, cujas finalidades encontram amparo constitucional.

---

<sup>35</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 528.

<sup>36</sup>Ibid. p. 528.

Nicolau Konkel Junior relata bem a questão, retratando passagens de dois julgados contemporâneos da Corte Constitucional pátria:

“Instado a se manifestar, o Supremo Tribunal Federal, reiterando decisão já proferida em julgados referentes à CSLL (Lei nº 7.689/88), disse que a circunstância de o artigo 10 da Lei Complementar nº 70/91 conferir à Receita Federal as funções de arrecadar e fiscalizar não descaracteriza a COFINS como contribuição, justificando que só haveria uma parafiscalidade necessária se ‘... a Constituição tivesse criado um sistema de seguridade social cuja realização, em todas as duas etapas, tivesse de ser da competência exclusiva de um órgão autônomo de seguridade social, o que não resulta dos textos constitucionais concernentes à seguridade social’ (trecho extraído do voto do min. Moreira Alves, na ADC nº 1-1/DF, relator Min. Moreira Alves, acórdão publicado em 16.06.95). Sendo assim, o que é determinante para qualificar o tributo como contribuição social não é a condição do ente que o fiscaliza e arrecada, mas sim o destino do produto de sua arrecadação, de modo que ‘... o que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)’ (trecho do voto do Min. Carlos Velloso, no RE nº 146.733, relator Min. Moreira Alves, acórdão publicado em 16.06.95).”<sup>37</sup>

Contudo, para enriquecer a temática em análise, cabe colacionar a divergência ventilada pela magistral doutrinadora Misabel Abreu Machado Derzi<sup>38</sup>, que discorda do posicionamento do Pretório Excelso para assim entender:

“Já sustentamos que as contribuições de custeio da Seguridade Social seriam uma exceção, pois a União não poderia arrecadar e administrar o tributo, para depois repassá-los aos órgãos competentes. Nesses casos, e apenas nessa, dar-se-ia uma parafiscalidade necessária. (...) É sabido que as contribuições previdenciárias, recolhidas diretamente pela Previdência social, eram paraorçamentárias (parafiscais), ou seja, ao integravam a lei orçamentária da União. Com base no art. 62, §1º, da Constituição anterior, o orçamento vultoso da Previdência Social escapava à apreciação do Congresso Nacional, era aprovado por mero ato do Executivo, o qual podia também por simples decreto alterá-lo, remanejá-lo ou estorná-lo. Os desvios não cessaram de se repetir e os abusos cresceram comprometendo a saúde financeira da Previdência Social. Nessa ocasião, a parafiscalidade continuou grassando, enquanto era da conveniência do Tesouro Nacional. O que a Constituição de 1988 pretendeu fazer e, de fato, fez, foi submeter os orçamentos da Seguridade e de investimentos das empresas estatais à apreciação do Poder Legislativo, de modo que os desvios de recursos e o estorno sem prévia anuência legal, ficassem vedados (art. 167, VI e VIII). Entendemos que a Constituição Federal não unificou os caixas do Tesouro e da Seguridade Social, ao contrário, só restabeleceu a legalidade, cassando – fato histórico inédito – a capacidade tributária ativa da União para arrecadar e administrar as contribuições sociais, destinadas ao custeio dos órgãos da Seguridade Social. E

<sup>37</sup>JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*: São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 80.

<sup>38</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a Seguridade Social* – São Paulo: Quartier Latin, 2007.

nem poderia ser de outra forma. Restabelecer a legalidade para impedir desvios seria inútil, se o produto arrecadado com as contribuições criadas para custear a Seguridade entrasse pelo caixa do Tesouro. Dificilmente os recursos seriam repassados, mas se o fossem, o seriam apenas depois de a União utilizá-los por tempo suficiente para reduzi-los substancialmente. Por isso a Constituição Federal separou rigidamente os orçamentos e não deixou lacunas ou omissões, sendo inconstitucionais, segundo a posição minoritária, as leis tributárias que autorizam a arrecadação das contribuições securitárias pela Receita Federal e os atos que prendem os recursos advindos da contribuição social sobre o lucro ou sobre o FINSOCIAL, lesando a Previdência Social.”

Parece que das origens da parafiscalidade atualmente pouco sobrou, e utiliza-se o eufemismo das contribuições especiais. Perde-se o sentido, também, perante à Constituição Federal de 1988 que elevou à Ordem Social direitos a serem resguardados diretamente pelo Estado, o que, segundo este pensamento, leva a refletir sobre a possibilidade de sua substituição por impostos. Ricardo Lobo Torres vai além e declara o desaparecimento da parafiscalidade no Brasil:

“As contribuições sociais, como vimos acima, retornaram à Constituição Tributária (art. 149) e readquiriram a sua natureza fiscal. Desapareceu, assim, o fenômeno da parafiscalidade no direito brasileiro, diluindo-se no da fiscalidade. (...) O desaparecimento da parafiscalidade na vigência constitucional de 1988 pode ser detectado ainda pela consideração da questão orçamentária: as contribuições sociais deixaram de ser paraorçamentárias para se transformarem em fontes orçamentárias; o orçamento da seguridade social no Brasil seguiu caminho heterodoxo, que não encontra paralelo de monta no direito comparado, a não ser em Portugal, passando a integrar a lei orçamentária anual, juntamente com o orçamento fiscal (art. 165, §5º); na vertente da despesa destaca recursos para entidades e órgãos do Fisco e do Parafisco; quanto à receita, possui fontes não-contributivas (transferências do orçamento fiscal custeada pela arrecadação dos impostos em geral), contributivas diretas (contribuições previdenciárias dos empregados e patronais calculadas sobre as folhas de pagamento) e contributivas indiretas (contribuições sociais sobre o lucro e o faturamento, pagas pelas empresas, que têm características de imposto com destinação especial).”<sup>39</sup>

Indo adiante, esclarecedora é a análise dos elementos conceituais das contribuições sociais formulada pelo Professor Leandro Paulsen<sup>40</sup>, atento a sua afetação jurídica à finalidade estatal específica, ao afirmar que “nada há nas suas hipóteses de incidência, bases de cálculo ou alíquotas que as diferenciem dos impostos”, e conclui que “a peculiaridade básica das

<sup>39</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 530.

<sup>40</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 41-73.

contribuições frente aos impostos reside no fato de serem afetadas, pela própria legislação tributária, à realização de finalidades estatais específicas... com hipótese de incidência desvinculada de atuações estatais específicas<sup>41</sup>”.

Prossegue o celebrado autor:

“Trata-se de afetação *jurídico-tributária*. É a própria lei instituidora do tributo que vincula os recursos angariados a finalidade específica, de forma expressa (pela indicação da destinação das receitas) ou tácita (pela mera denominação da contribuição ou indicação da sua finalidade).

Frisamos que, para fins de enquadramento conceitual, releva a *afetação*, e não a *destinação* da contribuição. É no momento da *instituição* que se deve averiguar a espécie tributária que foi criada, e não no do emprego dos recursos arrecadados. Tributo criado com as características de contribuição, contribuição é, mesmo que os seus recursos sejam totalmente desviados pela legislação orçamentária. E tributo não afetado quando da sua instituição jamais se qualificará como contribuição, a menos que sofra uma metamorfose jurídica, em razão de modificação que lhe dê feições diversas.”<sup>42</sup>

Ao escrever sobre a relevância da destinação do produto da arrecadação na determinação da espécie tributária, à luz do disposto no art. 4º, do CTN, Hugo de Brito Machado considerou não ser plausível “invocar a regra do art. 4º, do CTN. Primeiro, porque não se trata de *destinação legal do produto da arrecadação*, mas de vinculação da própria finalidade do tributo, que induz a ideia de vinculação de órgãos específicos do Poder Público à relação jurídica com o respectivo contribuinte. Segundo porque,

<sup>41</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 41.

Especificamente acerca da vinculação ou não à atuação estatal, cabe confrontar os argumentos do Prof. Leandro Paulsen com o doutrinador Sacha Calmon. Para o primeiro autor “todas as contribuições especiais estão vinculadas, sim, a atuações estatais determinadas, mas não pela sua hipótese de incidência. A vinculação decorre da sua afetação a finalidades estatais específicas”

Por sua vez, discorre o segundo autor: “Na hipótese de incidência da norma tributária, para usar a terminologia de Geraldo Ataliba, o elemento material são as *prestações atuais e futuras do Estado em prol dos segurados*. (...) no seguro social, ou melhor, na contribuição pessoal para a seguridade previdenciária, sempre haverá uma contraprestação estatal justamente o motivo de paga que é para financia-la. (...) Por isso mesmo a base de cálculo da exação deve medir o ‘custo’ da atuação estatal, daí a necessidade de a receita dela ser prevista e revista, a cada orçamento”. COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus problemas e as soluções*. In: *Contribuições para a Seguridade Social* – São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>42</sup>PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 41-73.

seja como for, não se pode contestar a prevalência da Constituição sobre o Código”<sup>43</sup>.

Acerca da questão ora ventilada, Ricardo Lobo Torres<sup>44</sup> consigna:

“O esquema de validação condicional do fato gerador das contribuições sociais está atrelado à *validação finalística do tributo*, como acontece com qualquer outra contribuição especial. Assim, a legitimidade da cobrança da contribuição social dependerá do respeito a sua natureza contraprestacional ou causal, desenhada a sua própria destinação constitucional à seguridade ou à educação.”

Verifica-se, nesse contexto, que a construção argumentativa levada a cabo por Leandro Paulsen pauta-se na diferenciação do plano conceitual, consistente na afetação jurídica a fins específicos (e que caso não mais verificada, restará por extinguir a contribuição para fazer nascer um imposto), do plano da validade da imposição de contribuições sociais, advindo da “busca da finalidade especificada pela norma atributiva de competência” relacionada com o sistema constitucional de competências tributárias, concernente “à identidade ou *compatibilidade* da finalidade perseguida pelo legislador (e consequentemente pela contribuição) com a que pode ser buscada com base na norma de competência na qual ele se apoia”.

Para melhor compreensão de sua tese, exemplifica o controle de constitucionalidade realizável no plano da validade das contribuições:

“Por exemplo, para a União instituir contribuição especial com suporte na regra básica de competência do art. 149, *caput*, da CF, ela deverá buscar intervir no domínio econômico ou realizar importantes interesses sociais ou corporativos, criando tributo que se enquadre numa das três categorias previstas pela Carta Política (contribuições sociais, interventivas ou corporativas), sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, por inobservância de requisito inafastável ao exercício da competência tributária. Da mesma forma, para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição previdenciária com fundamento no art. 149, §1º, da CF, eles deverão respeitar a finalidade própria dessa regra de competência, de custear o sistema previdenciário de seus servidores. Caso

---

<sup>43</sup> JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131-132.

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 525.

almejem fim diverso, terão criado uma contribuição inconstitucional e por consequência inválida.”<sup>45</sup>

Sutil não é a crítica do douto Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>46</sup> à teoria do finalismo esposada:

“A teoria do finalismo é o fim da racionalidade no sistema tributário. Não faz sentido a Constituição proibir a afetação de impostos a órgãos, fundo, programa ou despesa (art. 167, IV) e submeter a severas limitações o exercício da competência residual para criar impostos e contribuições novas, além dos discriminados na Constituição, preservado assim o sistema de repartição das competências tributárias impositivas das pessoas políticas e, ao mesmo tempo, a doutrina e a jurisprudência admitirem, à margem do sistema constitucional, a criação *a la diable*, de milhares de ‘contribuições interventivas’ e sociais em sentido lato (fora do art. 195, da CF) para os mais variados fins e que são, pela análise de seus fatos geradores, verdadeiros impostos instituídos por leis ordinárias. Urge que a inteligência doutrinária e a prudência dos juízes ponham fim nessa patologia tributária, que assola o Brasil. (...) Os formalistas agora voltaram à carga com a tese pseudo-científica de *inovação trazida pela Constituição de 1988*. Ela teria instituído entre nós a validação finalística de certos impostos com o *nomen jûris* de contribuição. Surgem a teoria quatripartite e a quinquempartida do tributo, ao invés da boa e testada tricotomia que reduzia as contribuições e os empréstimos compulsórios a impostos finalísticos e restituíveis, quando seus fatos jurídicos e respectivas bases de cálculo eram típicos de impostos. São os reinventores da roda.”

Disso segue a discussão para a repercussão da já mencionada DRU sobre os 20% arrecadados a título de contribuições sociais. Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 537.610<sup>47</sup>, julgado em dezembro de 2009, afastou a discussão da desafetação parcial de contribuições sobre a seara tributária, consignando consistir em instrumento orçamentário legítimo, sem o condão de implicar na criação de imposto inominado ou deturpar o recolhimento da contribuição por ela abrangida. Em igual proporção, os impostos afetados por força da exceção criada no

<sup>45</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 41-73.

<sup>46</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>47</sup>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 EMENT VOL-02387-09 PP-01566 RDDDT n. 174, 2010, p. 145-146 RT v. 99, n. 894, 2010, p. 104-105)

art. 167, IV, da CF<sup>48</sup>, não podem ser considerados como contribuições especiais. Deve-se considerar a sua natureza tributária *sui generis*, na medida em que se diferenciam pelo nível de afetação (imposto) ou desafetação (contribuição social), sem, todavia, perderem sua identidade no rol de espécies tributárias. Para Paulsen, tampouco desnatura a espécie tributária a utilização da arrecadação em fim diverso de sua instituição, a qual terá a aptidão de ensejar responsabilidades administrativa e penal do administrador, mas igualmente não terá influência no universo tributário.

Cabe, uma vez mais, acrescentar os comentários de Sacha Calmon para enriquecer o debate:

“Ora, finalidade todos os tributos possuem, tanto que imposto, salvo as exceções, não pode ser afetado, seu fim é genérico e as contribuições devem sê-lo, seus fins são específicos. Há regra constitucional proibindo a afetação do produto da arrecadação de impostos e há regra constitucional proibindo a tredestinação ou a a-destinação das contribuições. Onde a *novitá*? O desespero vem quando o autor se depara com o descumprimento da destinação, seja por causa da DRU que torna as contribuições um tributo hermafrodita, imposto quando a regra constitucional da desafetação retira-lhe a finalidade específica, remanescendo como contribuição a parcela sobrando da arrecadação afetada aos fins dos arts. 149 e 194, da Constituição, seja porque – tirante a DRU – o gestor não dá ao produto os fins queridos pela Constituição.”<sup>49</sup>

Outro ponto marcante consiste no amplamente difundido conceito da referibilidade, que encontra profunda carência e divergência em sua aplicação pela doutrina nacional. Versa sobre a pertinência finalística das contribuições especiais e o grupo dos sujeitos passivos que devem suportar o seu encargo. Para Paulsen<sup>50</sup> “não se trata de nota conceitual das contribuições, mas de requisito de validade”, incorrendo em vício de inconstitucionalidade que acaba por reduzir a parcela de pessoas que se

<sup>48</sup>“Art. 167. São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (...)”.

<sup>49</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

<sup>50</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 41-73.

sujeitam à sua imposição quando não verificada a correlação com “as *atividade ou interesses* dos sujeitos passivos (referibilidade como pertinência)”.

Frise-se que a própria Constituição Federal, em seu art. 195, demanda a mitigação desse requisito para as contribuições sociais destinadas a seguridade social, na medida em que dispõe expressamente que o custeio se dará, como visto, por toda a sociedade, de forma direta e indireta. Acerca da matéria ora ventilada, todavia, o próprio autor admite que o STF não tem reconhecido a referibilidade como requisito de validade das contribuições sociais (vede RE 396.266, de 11.2003, no qual chancelou-se a cobrança da contribuição ao SEBRAE de empresas de médio e grande porte, que não mantém qualquer relação de benefício econômico com esse sistema), e traz importante lição do STJ, que sustenta em igual vetor, ressaltando as contribuições previdenciárias e corporativas, *in verbis*:

“STJ, 1ª seção, EREsp 770.451, 9.2006. Nesse julgado, relativo à subsistência da contribuição ao INCRA, o STJ ingressou a fundo na questão da referibilidade, concluindo que ‘a referibilidade não é elemento constitutivo das CIDE’s’. Após, acrescentou ser justamente esse o traço que diferencia as CIDEs das contribuições corporativas: As contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas’(...). Dessa forma, acolheu a classificação das contribuições especiais em típicas e atípicas, que foi defendida por Simone Lemos Fernandes em sua tese de doutorado. As contribuições especiais típicas seriam ‘necessariamente conformadas pelo princípio da referibilidade’, de modo que somente poderiam ser cobradas dos membros do grupo que é beneficiado pela atuação estatal ou lhe dá causa. As atípicas, por outro lado, poderiam ser cobradas de um grupo mais amplo de sujeitos passivos, que não necessita ser beneficiado ou dar causa à atuação estatal, mas deve ter ao menos relação indireta com tal atuação (...). Integrariam a primeira categoria as contribuições corporativas e previdenciárias dos segurados; e a segunda, as contribuições sociais e interventivas. (...) Assentado nessa tese, o STJ não só reconheceu a subsistência da contribuição ao INCRA, mas chegou a cancelar a sua cobrança das empresas urbanas, tendo em vista tal contribuição se enquadrar na categoria das contribuições especiais atípicas, que por definição ‘são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não

necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade).”<sup>51</sup>

Salienta-se, por derradeiro, outra defesa sintomática da referibilidade construída por Gilberto de Ulhoa Canto<sup>52</sup> ao arguir a inconstitucionalidade da cobrança do extinto FINSOCIAL, o que igualmente foi rechaçado pelo STF que entendeu pela procedência da cobrança nos autos do RE 138.284. Aduz o doutrinador:

“Além da referibilidade que deve haver entre o sujeito passivo da contribuição para a seguridade social e a própria atividade a cujo custeio o produto da contribuição é destinado, tratando-se de contribuição direta ela tem de ser arrecadada e administrada pelos próprios órgãos aos quais afetos os serviços, traço este tradicional da parafiscalidade, que a Carta em vigor imprimiu às contribuições para a seguridade social. Esse requisito, básico, fundamental, não é atendido pela legislação sobre o FINSOCIAL, ora em vigor.”

### **2.3.3 - Síntese das pessoas e bases econômicas previstas no art. 195, I a IV, da CF**

O artigo 195, incisos I a IV, da Carta Constitucional de 1988 elenca as pessoas e bases econômicas passíveis de tributação para custeio da seguridade social. De plano, destaca-se que o presente estudo sistematiza o disposto no art. 167, XI, da CF, que veda a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, para abordá-las minudentemente no capítulo 3.

#### *A - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada*

<sup>51</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 41-73.

<sup>52</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 551.

Com base na aludida abordagem lógico-sistemática, enfrenta-se, em primeiro lugar, os possíveis sujeitos passivos das contribuições sociais insculpidos no art. 195, I, da CF, com redação dada pela EC nº 20/98, a saber: o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei.

A redação originária do inciso I dispunha apenas sobre o empregador, o que acarretou intensa discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da amplitude do termo para englobar empresas não empregadoras, como, por exemplo, empresas individuais e por quotas de responsabilidade limitada que não contassem com empregados. Para tanto, recorria-se à definição de empregador pela CLT, bem como às restrições impostas pelo art. 110 do CTN<sup>53</sup>. Os Tribunais pátrios pendiam ora para o lado do contribuinte, ora do fisco, como, *e.g.*, o STF<sup>54</sup> que entendeu pela interpretação extensiva para englobar a ideia de empregador em potencial.

Para alargar a sujeição passiva e arrefecer a discussão, promulgou-se a EC nº 20/98 para englobar “empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei”. Neste ponto, interessante discussão poderia existir na seara

---

<sup>53</sup>CLT (DL nº 5.452/43): **Art. 2º** Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. **§ 1º** Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados. **§ 2º** Sempre que uma ou mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. **Art. 3º** Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob dependência deste e mediante salário. **Parágrafo único.** Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

CTN (Lei nº 5.172/66): Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>54</sup>RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. EXIGÊNCIA. 1. O enunciado do art. 195, caput, da CF/88 "a seguridade social será financiada por toda a sociedade" revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo "empregador" constante do inciso I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial. Precedentes: RE 335.256-AgR e RE 442.725-AgR. 2. Agravo regimental improvido.

(RE 249841 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 28/03/2006, DJ 05-05-2006 PP-00034 EMENT VOL-02231-03 PP-00457)

do Direito da Empresa, porquanto o titular de direitos e deveres é a sociedade, e não a empresa – terminologia erroneamente utilizada pelo constituinte. A empresa é a atividade econômica em si considerada, objeto do direito. Contudo, no Direito Previdenciário é plenamente admitido e inclusive utilizado na Lei nº 8.212/91.

Nesse esteio, a amplitude conceitual de empresa para fins previdenciários deve ser estudada para entender-se igualmente a figura do equiparado a empresa na forma da lei. Isso encontra amparo no art. 15 da Lei nº 8212/91, que expressamente conceitua o instituto e arrola as pessoas que devem ser consideradas equiparadas a empresa para efeito de suportar as contribuições sociais:

“Art. 15. Considera-se:

I - empresa - 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;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a 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.”

Resumidamente, sujeitam-se às contribuições sociais pessoas físicas ou jurídicas, que contratem mão de obra remunerada no exercício de alguma atividade econômica com ou sem fins lucrativos, sendo irrelevante o vínculo empregatício. É o caso, por exemplo, de sindicato que contrata com (empregador) ou sem vínculo empregatício (equiparado à empresa) e contribuiu como tal, ou ainda o Ente Federativo que contrata mão de obra eventual, nos casos permitidos em lei, que será tributado para pagamento de contribuição social<sup>55</sup>. Com efeito, no modelo atual da seguridade social, em

---

<sup>55</sup>Pode, nesse esteio, a União exigir contribuição social sobre Estados, e isso não viola a imunidade recíproca do art. 150, da CF, sobre imposto sobre patrimônio, renda e serviço. Isso encontra amparo na visão do STF, tendo em vista que a imunidade recíproca é restrita a impostos, sendo a contribuição espécie autônoma como anteriormente abordado. (RE 378.144 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Primeira Turma, julgado em 30/11/2004, DJ 22-04-200: “A imunidade tributária

especial a sistemática bismarckiana da previdência social, o empregador funciona como patrocinador compulsório dos benefícios que serão pagos aos seus empregados.

Analizados os possíveis contribuintes elencados no art. 195, I, da CF, passa-se a analisar as bases econômicas das contribuições sociais não previdenciárias.

### *B - Contribuições sobre a receita ou faturamento*

No que se refere à tributação da receita ou o faturamento para custeio da seguridade social (art. 195, I, b, da CF), usa-se criticar tal opção legislativa por considerar tratar-se em realidade de impostos com destinação especial, sendo chamada de contribuição exótica por não recair sobre integrantes do grupo beneficiado pela ação protetiva estatal, mas sobre a sociedade em geral e especificamente sobre os empregadores. A redação originária, anterior à EC nº 20/98, não versava sobre a hipótese de incidência atinente à receita, o que ensejou inúmeras discussões doutrinárias e no Poder Judiciário sobre a possibilidade de ser equiparada à receita.

Iniciou-se no Brasil com a figura do FINSOCIAL, depois substituído pela COFINS, e integrada hoje pelo PIS/PASEP. A par das diversas discussões inerentes às aludidas contribuições - estranhas ao escopo do presente estudo -, em síntese, a COFINS foi instituída pela LC nº 70/91, a qual considerava faturamento “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” (art. 2º), e posteriormente alterada pela Lei nº 9.718/98 para tributar a receita bruta,

---

diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições.”) Quando um ente federativo contrata um trabalhador celetista vincula-se ao regime geral de previdência, RGPS. Não são todos os contratados pelo Estado que se vinculam regime próprio, RPPS, sendo certo que na administração pública contemporânea figuram contratações extraordinárias, cargo exclusivamente em comissão e outros que não são servidores *stricto sensu*, de vinculação celetista e, por conseguinte, sujeito ao recolhimento de sua cota patronal ao regime geral, RGPS.

considerada como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica” (art. 3º), alargando a sua base de cálculo. Por ter sido publicada antes da EC nº 20/98, o STF, no julgamento do RE nº 346.084/PR, reconheceu o vício de inconstitucionalidade da majoração impositiva veiculada pelo aludido diploma.

Ainda, sobre o faturamento da empresa, a LC nº 7/70, instituiu o Programa de Integração Social (PIS), destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa, a ser executado mediante Fundo de Participação constituído com recursos das empresas. Tencionava, em outros termos, formar patrimônio do trabalhador da iniciativa privada através do PIS ou PASEP quando se tratava de servidor público, mediante contribuições da empresa, para ser usufruído em situações específicas. Com a recepção da contribuição pela CF/88 (art. 239), passou a ter manifesta natureza tributária, e se presta a financiar, nos termos da lei, o programa do seguro-desemprego<sup>56</sup> e o abono de que trata o § 3º do aludido artigo.

Por incidirem sobre o faturamento, passaram a COFINS e o PIS/PASEP a receber tratamento legislativo uniforme no que se refere a seus fatos geradores e bases de cálculo, conforme se depreende da Lei nº 9.718/98 e alterações supervenientes. Sobre o tema, a Corte Constitucional<sup>57</sup> entendeu pela não vedação constitucional ao *bis in idem* entre as referidas contribuições destinadas a seguridade social, com base na sua permissão constitucional do art. 239, obra do constituinte originário, de modo que a jurisprudência histórica do STF não permite a declaração de inconstitucionalidade de norma constitucional originária no ordenamento pátrio.

---

<sup>56</sup>O produto da arrecadação do PIS/PASEP direciona-se ao Fundo de Amparo do Trabalhador (FAT) para concessão do seguro-desemprego, vinculado ao Ministério do Trabalho, nos termos do art. 10, da Lei nº 7.998/90.

<sup>57</sup>ADC 1, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1993, DJ 16-06-1995 PP-18213 EMENT VOL-01791-01 PP-00088

Por tratar-se de um tributo cumulativo, o PIS/COFINS passou a ocupar papel central no debate da elevada carga tributária brasileira, sobrevivendo lei que criou a sistemática não cumulativa para um grupo específico de contribuintes. A não cumulatividade da contribuição à PIS/PASEP foi inaugurada pela Lei nº 10.637/02 e da COFINS pela Lei nº 10.833, de 2003, com alterações posteriores. Passou-se a definir para pessoas jurídicas de direito privado e equiparadas que apuram o IRPJ com base no lucro real a sujeição da não-cumulatividade, salvo exceções legais, para o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, com restrição a determinadas receitas, sendo as alíquotas do PIS/PASEP de 1,65% e da COFINS de 7,6%.

Por sua vez, no regime de incidência cumulativa a base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Neste caso, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%, e estão a ela sujeitas as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

Por fim, a legislação tributária prevê também regimes especiais, tendo como característica comum alguma diferenciação em relação à apuração da base de cálculo e/ou alíquota. A maioria dos regimes especiais refere-se à incidência especial em relação ao tipo de receita e não à pessoas jurídicas, devendo a pessoa jurídica calcular ainda a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS no regime de incidência não-cumulativa ou cumulativa, conforme o caso, sobre as demais receitas.<sup>58</sup>

### *C - Contribuições sobre o lucro*

---

<sup>58</sup>Disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/RegIncidencia.htm>>. Acesso em 10 mai. 2012.

O Constituinte originário delegou à União a competência para instituir contribuição das empresas sobre o lucro objetivando o custeio da seguridade social, que o fez através da Lei nº 7.689/88. Sobre o tema, confira-se os ensinamentos do professor Ricardo Lobo Torres:

“Entre *lucro*, fato gerador da CSLL, e *renda*, fato gerador do imposto federal, não há diferença substancial. Em ambos só ocorre o fato gerador se houver *acréscimo de patrimônio*. A lei 7.689 não definiu o lucro, nem poderia defini-lo, pois já encontrou o conceito constitucional de lucro fixado no art. 195, com a mesma extensão do conceito de renda (art. 153, III). Essa identidade essencial do aspecto nuclear dos tributos levou alguns autores, com certo exagero, a considera a CSLL como adicional do IRPJ, tese rejeitada pelo STF, que, como vimos, no voto do Min. Carlos Velloso, deixou claro que ‘nem seria possível a utilização do argumento no sentido de que teríamos, no caso, *bis in idem* – o lucro das pessoas jurídicas constituindo fato gerador do imposto sobre a renda e da contribuição – por isso que é a Constituição que, expressamente, admite a contribuição sobre o lucro (CF, art. 195, I)’ (RE 138.284, julgado em 01.07.92). A semelhança entre os fatos geradores dos dois tributos – o acréscimo de patrimônio líquido – tem levado a doutrina brasileira a estender à CSLL os dispositivos dirigidos ao IRPJ pelos tratados internacionais contra a dupla tributação.”<sup>59</sup>

A legislação tributária prevê a base de cálculo aplicável para a apuração da CSLL, com distinções para a apuração do IRPJ, e tem-se que desde 1º de maio de 2008 a alíquota da CSLL é, nos termos da Lei nº 11.727, de 2008 (art. 17), 15%, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.<sup>60</sup>

#### *D - Contribuições sobre a receita de concursos de prognóstico*

Ricardo Lobo Torres<sup>61</sup> afirma que “a contribuição sobre a receita dos concursos de prognósticos, enfim, só do ponto de vista da topografia constitucional é tributário, revestindo-se na realidade das características

<sup>59</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 602-603.

<sup>60</sup>Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribCsll/Default.htm>>. Acesso em 10 mai. 2012.

<sup>61</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 605.

econômicas e finalísticas dos impostos com destinação especial. Não deveria nunca ter saído do quadro de receitas comerciais do Estado, ainda que vinculadas à assistência social”.

São concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal (art. 26, da Lei 8.212/91). Tributa-se a receita líquida dos concursos de prognósticos, e repassa-se para o custeio da seguridade social, nos moldes do art. 195, III, da CF.

*E - Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.*

A EC nº 42/03 autorizou a instituição de contribuição social sobre a importação de bens ou serviços oriundos do exterior, ou de quem a lei equiparar. Trata-se de pleito do mercado produtivo brasileiro na medida em que, muito frequentemente, um produto estrangeiro entra no Brasil em condições mais vantajosas que um similar nacional, por razões diversas. Dentre elas, consubstancia-se pelo fato de que a empresa nacional é tributada, como demonstrado, pelo seu faturamento (PIS/COFINS, 195, I, b e art. 239, todos da CF), além de toda a carga tributária incidente sobre a atividade produtiva, incomum em diversos países caracterizados pelo destaque nas importações globais de bens e serviços.

Disso segue que, por não ter o faturamento tributado no exterior, além de não suportar ao longo da cadeia produtiva o conhecido fardo do “Custo-Brasil”, diversos segmentos estrangeiros conseguem, por vezes, trazer produtos mais baratos que o similar nacional. O governo federal entendeu, então, pela imposição do PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação para corrigir tal disparidade, instituídos pela Lei nº 10.865/04,

cuja alíquota, em regra, é de 1,65% para a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação; e 7,6 %, para a COFINS-Importação.

Deve-se, contudo, consignar que essas contribuições mascaram, em certa medida, a realidade porquanto o ordenamento pátrio prevê mecanismos para combater a desigualdade, por exemplo, através dos imposto de importação, imposto de industrialização, etc. Ademais, retome-se a questão inerente à não repartição constitucional de receitas advindas de contribuições sociais, que acabam por frustrar a expectativa dos demais Entes Federativos, além da já mencionada DRU, que evidencia no contexto atual importante instrumento arrecadatório da União.

#### **2.3.4 - Instrumento legislativo para instituição de novas contribuições sociais para o custeio da seguridade social: estudo do art. 195, §4º, da CF e limitações contemporâneas definidas no controle preventivo e repressivo de constitucionalidade**

Percorrida a sistemática relacionada ao custeio da seguridade social, bem como sua devida alocação no ordenamento jurídico e análise de institutos correlatos, passa-se a analisar o instrumento legislativo cabível para imposição de novas contribuições sociais. Por óbvio, não se poderia roupar o presente estudo da pretensão de exaurir o vasto universo das contribuições sociais, notadamente em razão de suas facetas múltiplas e densidade peculiar, mas compartilhar de forma modesta o resultado advindo de intenso estudo para instigar o leitor (e o autor) acerca da vertente temática.

Reza o parágrafo 4º, do artigo 195, da CF que “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I”. Nota-se que, não obstante o rol abrangente do art. 195, faculta-se à União – exclusivamente - a possibilidade de instituir novas contribuições sociais para a seguridade

social<sup>62</sup>, segundo sua competência residual, sendo necessária observância do rito constitucional inerente à edição de lei complementar e a anterioridade nonagesimal – ou noventena, a depender do doutrinador (art. 195, §6º, da CF). Sobre o tema, confira-se:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. (...) As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágrafo 4.º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágrafo 4.º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").”

(RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313)

Observa-se, ainda, do RE 138.284 que para as contribuições sociais para a seguridade social já previstas no art. 195, da CF, basta lei ordinária para sua instituição, tendo em vista não serem impostos e também pelo fato de receberem no corpo constitucional a previsão da sujeição passiva e base econômica. Contudo, não se deve desconsiderar que em razão de sua natureza tributária, para fins de disposição sobre prescrição e decadência, deve ser observado o art. 146, III, b, da CF, o qual consigna a reserva da matéria à lei complementar, sendo esta, inclusive, a razão da edição da Súmula Vinculante nº 8<sup>63</sup>.

Nesse esteio, o art. 154, I, da CF dispõe que a União poderá instituir “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior,

<sup>62</sup>Frise-se, por oportuno, que a presente hipótese trata das contribuições sociais destinadas para a seguridade social, e não das sociais gerais insculpidas no art. 149, da CF., para custeio da Ordem Social não albergada pela seguridade. Para elas, deve-se observar a limitação material de incidência do §2º, III, a e b, de sorte que poderão incidir tão-somente sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Poderão, neste caso, ser instituídas por lei ordinária, conforme entendimento exarado no RE 138.284, de relatoria do Exmo. Min. Relator Carlos Velloso, observada a competência de os demais entes instituírem contribuição suportada por seus servidores tão-somente para custeio de regimes previdenciários próprios (149, §1º, da CF).

<sup>63</sup>Súmula Vinculante nº 8, aprovada na Sessão Plenária de 12/06/2008: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. (DJe nº 112 de 20/6/2008, p. 1. DOU de 20/6/2008, p. 1.)

desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. Sobre o tema leciona Ricardo Lobo Torres:

“Duas, portanto, são as condições para o exercício da competência residual: a) que o imposto seja neutro, isto é, que não incida cumulativamente ou em cascata, distorcendo a formação dos preços na economia e onerando a exportação; b) que não tenha base de cálculo ou fato gerador próprios dos impostos discriminados, ou seja, que não exibam no aspecto material e no quantitativo do fato gerador características próprias dos impostos discriminados nos arts. 153, 155 e 156.”<sup>64</sup>

Cabe notar que a União utilizou-se da referida prerrogativa na ocasião da edição da Lei Complementar nº 84/96, que instituiu contribuição para a seguridade a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, no valor de 15% do total das remunerações ou retribuições por elas pagas ou creditadas no decorrer do mês, pelos serviços que lhes prestem, sem vínculo empregatício, os segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas; e sobre as cooperativas de trabalho, no valor de 15% do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Observa-se que a lei em comento é anterior à EC nº 20/98, que somente então alterou o art. 195, da CF, para amparar constitucionalmente o fato oponível no diploma supracitado. Com isso, diversos contribuintes irredimidos recorreram ao Poder Judiciário, alegando não atender a LC nº 84/96 aos requisitos do art. 154, I, CF, em especial pela ausência de ineditismo por assemelhar-se com os fatos geradores do IR e do ISS. O Pretório Excelso, ao analisar a questão, estabeleceu o raciocínio de que para imposição de nova contribuição social aplica-se apenas a primeira parte do art. 154, I, da CF, tornando desnecessária a inovação de fato gerador ou

---

<sup>64</sup>TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. IV: Os tributos na Constituição. 3ª ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 96.

base de cálculo frente a novos impostos já existentes, mas apenas das contribuições sociais arroladas no art. 195, da CF. Nesse sentido:

“Contribuição social. Constitucionalidade do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar nº 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. (...)”

(RE 258470, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 21/03/2000, DJ 12-05-2000 PP-00032 EMENT VOL-01990-05 PP-00963)

Desconsiderou a Corte Constitucional, apesar de seu usual brilhantismo, que a criação de nova contribuição social sobre fato gerador ou base de cálculo já existente, à exceção daqueles consignados por obra do constituinte (*e.g.*, PIS e COFINS), consiste em efetiva impossibilidade lógica, pois, caso ocorresse, trataria em realidade imposição adicional a ela, e não de nova subespécie contributiva. Todavia, apesar do perigoso precedente, a União não mais se utilizou na história legislativa recente do dispositivo em análise – ou ao menos, logrou êxito em aprovar lei complementar nessa seara -, e, por conseguinte, resta especular sobre eventual manutenção da jurisprudência pela atual composição do STF.

Para aprofundar ainda mais a análise, traz-se à baila o julgamento do RE 351.717, julgado pelo Plenário em 08.10.2003, através do qual o Supremo Tribunal Federal reafirmou que a criação de contribuição social destinada à seguridade social deve obedecer o disposto no art. 195, §4º, da CF, sendo a matéria afeta ao rol complementar. *In casu*, editou-se a Lei nº 9.506/97 para alterar a Lei nº 8.212/91, a fim de alocar os agentes políticos como segurados obrigatórios na qualidade de segurados empregados, o que desaguou na imposição de contribuição por agentes políticos, bem como pelos Entes Federativos que a eles remuneravam e não possuíam regime próprio previdenciário, *litteris*:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: PARLAMENTAR: EXERCENTE DE MANDATO ELETIVO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. Lei 9.506, de 30.10.97. Lei 8.212, de 24.7.91. C.F., art. 195, II, sem a EC 20/98; art. 195, § 4º; art. 154, I. I. - A Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, acrescentou a alínea h ao inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, tornando segurado obrigatório do regime geral de previdência social o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social. II. - Todavia, não poderia a lei criar figura nova de segurado obrigatório da previdência social, tendo em vista o disposto no art. 195, II, C.F.. Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo contribuição social sobre o subsídio de agente político. A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre "a folha de salários, o faturamento e os lucros" (C.F., art. 195, I, sem a EC 20/98), exigiria a técnica da competência residual da União, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º, ambos da C.F. É dizer, somente por lei complementar poderia ser instituída citada contribuição. III. - Inconstitucionalidade da alínea h do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13. IV. - R.E. conhecido e provido.” (RE 351717, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2003, DJ 21-11-2003 PP-00010 EMENT VOL-02133-05 PP-00875)

Com a ampliação das bases econômicas passíveis de tributação erigida pela EC nº 20/98, notadamente da folha salarial - conforme será abordado logo adiante -, sobreveio a Lei nº 10.887/04, que alterou, agora sim com a constitucionalidade preservada, a Lei nº 8.212/91 para incluir os agentes políticos como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social.

Mas não é só. Exemplo recente de controle preventivo<sup>65</sup> realizado pelo Congresso Nacional para afirmar a necessidade de lei complementar para imposição de novas contribuições sociais para a seguridade se deu junto ao peculiar Projeto de Lei nº 950/2011, de autoria do Deputado Dr. Aluizio (PV-RJ). Intentou-se instituir, através da aludida proposição, a Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF) cuja receita seria destinada ao custeio da saúde. Nos termos do art. 2º do Projeto, a CSGF teria por fato gerador a titularidade, em 31 de dezembro de cada ano-

<sup>65</sup>MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 707.

Sobre o controle preventivo no Brasil, Alexandre de Moraes leciona: “Como já afirmado anteriormente, o princípio da legalidade e o processo legislativo constitucional são corolários; dessa forma, para que qualquer espécie normativa ingresse no ordenamento jurídico, deverá submeter-se a todo o procedimento previsto constitucionalmente. Dentro deste procedimento, podemos vislumbrar duas hipóteses de controle preventivo de constitucionalidade, que buscam evitar o ingresso no ordenamento jurídico de leis inconstitucionais: as comissões de constituição e justiça e o veto jurídico.

calendário, de bens e direitos em montante superior ao menor valor patrimonial constante da tabela insculpida no art. 6º. Pelo que se verifica da referida tabela<sup>66</sup>, em síntese, previa-se a faixa patrimonial mínima de R\$ 5.520.000,01 a 9.039.000,00, sobre a qual incidiria a alíquota de 0,55% e dedução de R\$ 30.360,00, até a faixa maior, de fortunas superiores a R\$ 115.851.000,01, com alíquota de 1,80% e dedução de R\$ 536.371,50.

A Mesa Diretora da Câmara dos Deputados, ao apreciar o intento normativo, entendeu pela devolução da proposição ao autor, porquanto inobservada a devida formalização do projeto que deveria seguir o rito complementar. Com isso, sobreveio o Projeto de Lei Complementar nº 48/2011<sup>67</sup>, o qual se encontra, atualmente, pendente de apreciação definitiva pela casa legislativa.

Por derradeiro, destaca-se que, subvertendo a vedação constitucional à cumulatividade no exercício da competência residual, esta sim assegurada pelo STF, é de se salientar que a União, através dos Poderes Legislativo e influência do Executivo, não tem se intimidado em promulgar Emendas Constitucionais para instituir novas contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, como foi o caso da Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF - EC nºs 12/96, 21/99, 37/02 e 42/03).

---

<sup>66</sup> Disponível em

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=497550>>. Acesso em 12 mai. 2012.

<sup>67</sup> Disponível em

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=500929>>. Acesso em 12 mai. 2012.

## **CAPÍTULO 3 - REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESTINADAS AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS)**

### **3.1 - Tratamento constitucional e infraconstitucional da previdência social**

A Carta Constitucional de 1988 inaugura a previdência social em seu art. 201, o qual se encontra no Título VIII (Ordem Social), Seção III (Seguridade Social), do Capítulo II, dispondo que “será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º<sup>68</sup>”.

Nas palavras de Luís Roberto Barroso<sup>69</sup>, comporta o sistema constitucional previdenciário brasileiro uma primeira grande divisão em público e privado. No que concerne à previdência privada, assim define o consagrado doutrinador:

“A previdência *privada* – não confundir com o regime aplicável aos trabalhadores de iniciativa privada – é de natureza contratual, facultativa e complementar. Nela o Estado não participa, salvo na sua condição eventual de empregador, quando

---

<sup>68</sup> Art. 201, § 2º, da CF: “Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.”

<sup>69</sup> BARROSO, Luis Roberto. *Constitucionalidade e Legitimidade da Reforma da Previdência* (Ascensão e Queda de um Regime de Erros e Privilégios). In: *Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003* (doutrina, pareceres e normas selecionadas). Paulo Modesto (Org.). Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 107 - 145.

então será entidade patrocinadora, em situação análoga à de uma empresa. A previdência privada ou complementar, como também é conhecida, tem sua matriz constitucional no art. 202 e é regulada por lei complementar (regem correntemente a matéria a Lei Complementar nº 109, de 29.05.12, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, e a Lei Complementar nº 108, de 29.05.01, que dispõe sobre a relação entre a União, os Estados, o DF e os Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar). De acordo com a disciplina em vigor, a previdência privada pode ser aberta ou fechada (a previdência pode ser mantida por entidades privadas, que serão consideradas fechadas ou abertas de acordo com a existência ou não de limitação subjetiva à participação nos respectivos planos de benefícios, nos termos dos arts. 31 e 36 da Lei Complementar nº 109, de 29.05.01).”

Frise-se, por oportuno, que as entidades abertas de previdência complementar (EAPC) recebe tal nomenclatura porque o ingresso é franqueado a qualquer pessoa. Em regra, são subsidiárias de bancos e seguradoras, instituídas como sociedades anônimas, embora possam ter ou não fins lucrativos. Lado oposto, os segmentos fechados são mantidos por entidades fechadas de previdência complementar, sendo o ingresso restrito à empregados de determinada empresa ou entidade. Por exemplo, funcionários da Petrobrás e suas subsidiárias (PETROS), fundo este no qual contribuem empregados e a própria Petrobrás.

Por sua vez, o sistema público previdenciário, usualmente chamado de Previdência Social, afasta-se do privado por seu caráter institucional (não contratual), cuja filiação é compulsória e o financiamento, em regra, percebido por contribuições sociais e recursos orçamentários. No Brasil, pode-se distinguir dois modelos públicos, quais sejam, o regime próprio dos servidores públicos (RPPS), de caráter contributivo e solidário, insculpido no art. 40, da CF<sup>70</sup>, destinado aos servidores que ocupam ou ocuparam cargos públicos efetivos e organizado pelo respectivo ente estatal; e, o regime geral de previdência social (RGPS), aplicável à generalidade dos trabalhadores da iniciativa privada, bem como aos indivíduos que podem

---

<sup>70</sup>Art 40, da CF: “Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (...)”

voluntariamente a ele se filiar, sendo gerido pelo INSS e previsto no art. 201, da CF.

No que concerne ao RPPS, quando instituídos pelo respectivo Ente Federativo é de ingresso privativo de servidores públicos investidos de cargos de provimento efetivo, entendidos como servidores *stricto sensu*, incluídos ocupantes vitalícios como membros do MP, magistratura, etc. Os cargos em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, bem como ocupantes de cargos de emprego público ou transitórios, servidor público vinculado ao RPPS exercente de cargos específicos como o de professor que pode cumular cargo ou função (art. 37, XVI, da CF), ou ainda servidores efetivos de Entes Federativos que optaram por não instituir RPPS, sujeitam-se ao RGPS, conforme dispõe a Lei 8.212/91. Percebe-se, por conseguinte, que se trata de matéria adstrita à competência legislativa concorrente, sendo as normas gerais estabelecidas pela União através das Leis n°s 9.717/98 e 10.877/04, com alterações posteriores.

Sobre o vasto tema da contribuição dos servidores, inativos e pensionistas, profundamente alterada pela EC n° 41/03, é interessante notar que apesar de ser administrado diretamente pelo ente estatal instituidor, submete-se à orientação e supervisão do Ministério da Previdência e Assistência Social, nos termos do art. 9° da Lei n° 9.717/98<sup>71</sup>. Nesse sentido, salienta-se que no caso do regime próprio instituído pela União, as receitas oriundas da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor Público (CSSP) ingressam no orçamento da seguridade social,

---

<sup>71</sup> Art. 9° Compete à União, por intermédio do Ministério da Previdência e Assistência Social:

I - a orientação, supervisão e o acompanhamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e dos militares da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e dos fundos a que se refere o art. 6º, para o fiel cumprimento dos dispositivos desta Lei;

II - o estabelecimento e a publicação dos parâmetros e das diretrizes gerais previstos nesta Lei.

III - a apuração de infrações, por servidor credenciado, e a aplicação de penalidades, por órgão próprio, nos casos previstos no art. 8º desta Lei.

Parágrafo único. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios prestarão ao Ministério da Previdência e Assistência Social, quando solicitados, informações sobre regime próprio de previdência social e fundo previdenciário previsto no art. 6º desta Lei.

conforme se depreende, por exemplo, da LDO de 2012<sup>72</sup>. Evilásio Salvador<sup>73</sup>, economista e doutor pela Universidade de Brasília (UNB) em Política Social, em artigo de sua lavra que antecedeu sua tese de doutorado acerca do destino dos recursos da seguridade social, critica o fato de que “com isso, a União transferiu para a responsabilidade do orçamento da seguridade social um estoque de gastos com aposentadorias e pensões de servidores(as) públicos federais, que deveriam ser honrados pelo caixa do orçamento fiscal”.

Aliás, como bem exemplifica Leandro Paulsen<sup>74</sup>, a contribuição previdenciária relativa aos servidores encontra amparo não apenas no art. 149, da CF, mas também no sistema destinado ao custeio da seguridade social, porquanto o próprio STF exarou entendimento de que a contribuição dos servidores públicos encontra amparo no inciso II, do art. 195, da CF, podendo, por conseguinte, ser instituída por lei ordinária, conforme restou consignado no RE 221.731, de relatoria do Min. Moreira Alves e cujo acórdão foi publicado em 18.02.00.

Ainda, no que concerne ao seguro social dos servidores federais e para melhor desenhar as correlações entre o RPPS e o regime privado, utilizando-se dos §§ 14, 15 e 16 do art. 40, da Constituição Federal, a presidenta Dilma sancionou recentemente o regime de previdência complementar para os servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, suas autarquias e fundações, inclusive para os membros do Poder Judiciário, do Ministério Público da União e do Tribunal de Contas da União. Criou-se, através do aludido diploma, entidades fechadas de

---

<sup>72</sup>Art. 47. O Orçamento da Seguridade Social compreenderá as dotações destinadas a atender às ações de saúde, previdência e assistência social, obedecerá ao disposto nos arts. 167, inciso XI, 194, 195, 196, 199, 200, 201, 203, 204, e 212, § 4º, da Constituição, e contará, entre outros, com recursos provenientes: (...)

II - da contribuição para o plano de seguridade social do servidor, que será utilizada para despesas com encargos previdenciários da União (...).

<sup>73</sup>Disponível em

<[http://www3.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/panorbrasileirob2007\\_bra.pdf](http://www3.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/panorbrasileirob2007_bra.pdf)> Acesso em 14 mai. 2012

<sup>74</sup>PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 168-169.

previdência complementar específicas ao Executivo, Legislativo e Judiciário, com objetivo de projetar os gastos protetivos e reduzi-los a longo termo, minorando o corrente déficit previdenciário.

Outrossim, cabe salientar que os militares possuem regime próprio (art. 142, da CF), inconfundível com aquele aplicado aos servidores, ainda que por disposição constitucional existam normas aplicáveis a ambos<sup>75</sup> (art. 42, §1º, e 40, §18, da CF). Isso porque, o militar contribui para a pensão militar de seus beneficiários, antes denominada montepio militar, não havendo previsão na lei castrense sobre aposentadoria<sup>76</sup>. Dos militares

---

<sup>75</sup> TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 41/03. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR MILITAR INATIVO. INCIDÊNCIA SOBRE OS PROVENTOS.

1. A Primeira Seção do STJ tem entendimento pacífico no sentido de que o *caput* do art. 40 da Constituição Federal, alterado pela EC n.º 41/03, ao estabelecer a contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores inativos, abrange tanto o servidor público civil como o militar. Precedentes: RMS 20.744/RJ, 2º T., Min. João Otávio de Noronha, DJ de 29.05.2006; AGRG no RMS 20.852/RJ, 1º T., Min. Francisco Falcão, DJ de 10.04.2006; RMS 20.244/RJ, 1º T., Min. Francisco Falcão, DJ de 13.03.2006; RMS 20.241/RJ, 1º T., Min. Luiz Fux, DJ de 13.02.2006; ED no RMS 19.956/RJ, 2º T., Min. Castro Meira, DJ de 20.02.2006. 2. Recurso ordinário a que se nega provimento.

(RMS 21.191/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 29.06.2006, DJ 03.08.2006, p. 204)

<sup>76</sup> Sobre o tema, bastante esclarecedor é o acórdão a seguir colacionado do TRF4:

TRIBUTÁRIO. MILITARES INATIVOS. CONTRIBUIÇÃO. LEI Nº 3.765/60. EMENDAS CONSTITUCIONAIS 20/98 E 41/03. 1. O instituto da pensão por morte tem íntima relação com os militares. Basicamente, surgiu para amenizar os efeitos socioeconômicos das guerras sobre as famílias daqueles que combatiam. O tratamento diferenciado dos militares, portanto, tem sua origem que remonta a período anterior à própria concepção de previdência social. 2. Os militares inativos, diferentemente dos servidores civis, sempre contribuíram para a manutenção da sua previdência, conforme regras próprias e específicas. Aliás, a partir do momento em que a sociedade brasileira passou a discutir sobre a reforma da Previdência, ficou evidente que há, ao lado da Previdência Social dos trabalhadores e servidores públicos, duas categorias diferenciadas: magistrados e militares. 3. Ao contrário dos servidores públicos federais e dos trabalhadores da iniciativa privada, o militar nunca contribuiu para a sua aposentadoria, pois tal benefício inexistia na lei castrense. Ele sempre contribuiu apenas para a pensão militar, destinada a seus beneficiários. Assim, mesmo quando o militar passa à inatividade remunerada (por tempo de serviço ou decorrente de incapacidade física) continua contribuindo para a pensão militar, antigo montepio militar, criado há mais de um século pelo Decreto n.º 695/1890. 4. O regime especial dos militares, destarte, consolida-se em legislação infraconstitucional específica, não havendo qualquer ofensa ao princípio da isonomia. 5. O §9º do art. 42 da CF/88, em sua redação originária, recepcionou a sistemática própria e infraconstitucional (Lei 3.765/60) quanto ao regime da pensão militar. Nesse sentido, conclui-se, também, que o sistema de cobrança regido pela Lei 3.765/60 é compatível com o §5º do art. 34 do ADCT, isto é, não ofendeu a nova sistemática constitucional, a qual, continuou remetendo a disciplina da matéria à seara infraconstitucional. 6. A partir da EC 03/93, todas as reformas constitucionais tiveram o objetivo de clarear a diferença entre os regimes dos servidores públicos *latu sensu*, isto é, ressaltaram a particularidade do sistema previdenciário dos militares. Elas afluíram a regra de que os militares inativos sempre tiveram que contribuir para financiamento das pensões militares. 7. Os militares possuem um regime previdenciário diferenciado, isso porque, em face das peculiaridades da carreira militar, a EC 18/98 os excluiu do gênero "servidores públicos", que até então abrangia as espécies servidores civis e militares.

demanda-se contribuição para o custeio do sistema especial de assistência médico-hospitalar (FUNSA, FUSMA e FUSEX), sendo certo que o STF<sup>77</sup> tem entendido pela índole infraconstitucional das exações, e o STJ<sup>78</sup> pela sua natureza tributária, submetendo-se às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário.

No que se refere ao Regime Geral de Previdência Social, seu fundamento normativo emana, principalmente, do art. 201, da CF; das Leis

---

Assim, os militares passaram a constituir um conjunto diferenciado de agentes públicos, que se divide em militares das Forças Armadas (art. 142, § 3º) e militares dos demais entes federados (art. 42). As emendas constitucionais de n.º 20, 41 e 47 não alteraram tal "divisão" operada pela EC 18/98, de modo que, hoje, os militares não estão sujeitos, a não ser de forma subsidiária, às regras de passagem para a inatividade destinadas aos servidores civis. 8. Os servidores militares, diferentemente dos civis, sempre contribuíram para o custeio de seu sistema previdenciário, o qual possui regras próprias e especiais. Na realidade, a contribuição para a pensão militar exigida mediante descontos em seus vencimentos, tem por finalidade e destinação a promoção e manutenção das pensões, não havendo, portanto, razão ao pleito dos autores para afastar essa hipótese, em face de sua previsão legal, nos termos do art. 3º-A da Lei 3.765/1960, que legitima a cobrança da referida contribuição, com alíquota de 7,5% (sete e meio por cento), a incidir sobre os proventos dos inativos. Posteriormente, a Medida Provisória n.º 2.131/2000, ao reestruturar as parcelas constantes dos proventos dos servidores, não provocou ofensa ao direito adquirido ou ao princípio da irredutibilidade de vencimentos, ainda que tenha majorado a alíquota de contribuição, uma vez que com esta houve uma majoração sensível do soldo de base. 10. É infundada qualquer alegação de tratamento isonômico entre o regime militar e outros regimes previdenciários. Cada regime tem suas características próprias e, por isso, merecem tratamento diferenciado. 11. A contribuição disciplinada pela Lei 3.765/60 tem caráter atuarial. Antes da CF/88, a pensão militar correspondia a 20 vezes o valor da contribuição. Após, ela passou a corresponder à totalidade dos vencimentos do militar. Assim, plenamente justificável o aumento da alíquota da contribuição, consoante a MP 2215/01, sob pena de desequilíbrio atuarial e, por conseguinte, quebra do sistema. (TRF4, AC 2004.71.02.004397-0, Segunda Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, D.E. 29/10/2008)

<sup>77</sup>TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO DE SAÚDE DO EXÉRCITO - FUSEX. OFENSA INDIRETA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A corte se orienta no sentido de que a Contribuição para o FUSEX qualifica discussão de índole infraconstitucional. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Precedentes. II - Agravo regimental improvido. (AI 720221 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 17/03/2009, DJe-071 DIVULG 16-04-2009 PUBLIC 17-04-2009 EMENT VOL-02356-26 PP-05508)

<sup>78</sup> FUSEX. LEI 8.237/91. ENRIQUECIMENTO ILÍCITO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. PRAZO QUINQUENAL. ART. 168, I, DO CTN. (...) II - Quanto à sua natureza jurídica, observe-se que a contribuição para assistência médico-hospitalar, vertida ao Fundo de Saúde do Exército - FUSEX, mediante desconto obrigatório da remuneração do militar, por se tratar de prestação pecuniária compulsória, sem caráter sancionatório, instituída por lei, enquadra-se na definição de tributo prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional, submetendo-se às limitações constitucionais ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário, que cobram atendimento ao preceito da reserva legal não apenas na criação do tributo (CF, 150, I), mas também na fixação da alíquota e da base de cálculo (CTN, art. 97). Precedentes: REsp nº 764.526/PR, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJe de 07.05.2008; REsp nº 789.260/PR, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 19.06.2006; REsp nº 761.421/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 01.03.2007. (...) (REsp 1094735/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 11/03/2009)

n<sup>os</sup> 8.212 e 8.213 de 1991, que dispõem, respectivamente sobre o plano de custeio e planos de benefícios da previdência social; e, também, do Decreto n<sup>o</sup> 3.048/99, que institui o regulamento da previdência social no Brasil. Administrado pelo INSS, com raízes históricas no modelo bismarckiano, contempla, conforme será abordado adiante, a filiação obrigatória de todos os trabalhadores, maiores de dezesseis anos, em exercício de atividade profissional remunerada e não enquadrada no RPPS, assim como filiados facultativos, com idade superior a 16 anos, salvo os menores aprendizes que podem facultar o ingresso a partir dos 14 anos, e seus respectivos dependentes. Neste regime, também se enquadra o exercente de mandato eletivo desde que não vinculado ao RPPS e, por conseguinte, os Entes Federativos da respectiva casa legislativa na condição patronal, nos termos do art. 12, I, j, da Lei n<sup>o</sup> 8.212/91<sup>79</sup>, com redação conferida pela Lei n<sup>o</sup> 10.877/0, superando-se o malsinado Instituto de Previdência dos Congressistas (IPC)<sup>80</sup>.

Sobre o Regime Geral de Previdência Social, Luis Roberto Barroso explica:

“A filiação, como regra geral, é obrigatória, constituindo um dos sistemas previdenciários mais abrangentes do mundo. O RGPS está estruturado na fórmula de repartição simples – custeio em regime de caixa, pelo qual não há capitalização, de modo que a arrecadação de hoje é que paga os benefícios atuais – e, embora tenha caráter contributivo (o financiamento da seguridade social se dá mediante recursos orçamentários e contribuições sociais, portanto tributos, recolhidas pelo empregador, pelo trabalhador e em certos casos por toda a sociedade), é informado pelo princípio da solidariedade (... a solidariedade é implícita, sem menção expressa no texto constitucional. Mas o regime geral tem

<sup>79</sup> “Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado: (...)

j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (...)”

<sup>80</sup> Não obstante a extinção do IPC pela Lei n<sup>o</sup> 9.506/97, que previa generosa aposentadoria proporcional aos congressistas que atuassem por apenas oito anos no Congresso e tivessem mais de 50 anos, criou-se, através do referido diploma, o Plano de Seguridade Social dos Congressistas (PSSC), que se escolhido pelo congressista prevê após 35 anos de contribuição de 11% de sua remuneração, a concessão de aposentadoria integral, além de diversos benefícios. Contudo, diversos dos parlamentares vinculados ao IPC têm optado por se manter no extinto programa, projetando considerável gasto na folha de pagamento previdenciária da União. Para maiores informações sobre o PSSC:

[http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4984/plano\\_seguridade\\_congressista.pdf?sequence=1](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/4984/plano_seguridade_congressista.pdf?sequence=1)

assegurado benefícios tanto em situações de contribuições insuficientes – e.g.: segurado que fica inválido pouco após haver ingressado no sistema – como, em certos casos, até aqueles que nunca contribuíram. Foi o que se passou, por exemplo, com a incorporação ao regime geral, em 1991, dos trabalhadores rurais, considerando-se gratuitamente o tempo desenvolvido na atividade até então). O benefício é definido, mas limitado a um mínimo e a um máximo, e o reajusto é feito por critério estabelecido em lei, sem vinculação entre proventos e salários dos empregados em atividade.”<sup>81</sup>

Sobre a repercussão dos benefícios na vida dos segurados, Marcelo Leonardo Tavares<sup>82</sup> ensina:

“O Regime Geral é um sistema previdenciário básico, com benefícios pagos entre um patamar mínimo (quando se destinar a substituir a remuneração percebida pelo trabalhador em atividade – um salário mínimo) e o máximo (que se tem mantido em torno de oito a dez salários mínimos, anualmente reajustados – art. 41, da Lei nº 8.213/91). São valores que não se destinam a suprir todas as necessidades humanas, mas sim as condições de uma existência digna.”

Por fim, traz-se os sempre construtivos ensinamentos do professor José Afonso da Silva<sup>83</sup>, que esclarece cuidar a previdência social de seguro público que cobre um conjunto amplo de riscos sociais, e “compreende prestação de dois tipos: *benefícios* e *serviços*”. Em síntese, constituem serviços previdenciários<sup>84</sup> o serviço social e o de habilitação e de reabilitação profissional, enquanto os benefícios previdenciários perpassam por prestações pecuniárias aos segurados e a qualquer indivíduo que contribua para a previdência na forma dos planos previdenciários, definidos na Lei nº 8.213/91<sup>85</sup>.

<sup>81</sup> BARROSO, Luis Roberto. *Constitucionalidade e Legitimidade da Reforma da Previdência* (Ascensão e Queda de um Regime de Erros e Privilégios). In: *Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003* (doutrina, pareceres e normas selecionadas). Paulo Modesto (Org.). Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 110.

<sup>82</sup> MODESTO, Paulo (Org.). *Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003* (doutrina, pareceres e normas selecionadas). Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 110.

<sup>83</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores – 2005. p. 832

<sup>84</sup> Disponível em <<http://www.previdencia.gov.br/conteudoDinamico.php?id=987>>. Acesso em 14 mai. 2012.

<sup>85</sup> São eles, de forma geral:

“Capítulo II DAS PRESTAÇÕES EM GERAL

Seção I Das Espécies de Prestações

Art. 18. O Regime Geral de Previdência Social compreende as seguintes prestações, devidas inclusive em razão de eventos decorrentes de acidente do trabalho, expressas em benefícios e serviços:

I - quanto ao segurado:

a) aposentadoria por invalidez;

b) aposentadoria por idade;

Feitas essas análises, passa-se a explorar a estruturação orçamentária e forma de custeio do Regime Geral de Previdência Social.

### 3.2 - Operacionalização orçamentária do art. 201, da CF

Conforme abordado anteriormente, o art. 201, da CF, dispõe sobre as diretrizes reitoras da previdência social para informar a sua organização enquanto regime geral, compulsória e contributiva, de sorte a ser preservado o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema protetivo. Verifica-se que o custeio do RGPS, escopo principal deste capítulo, consubstancia-se primordialmente através das contribuições sociais destinadas ao custeio da previdência social, respectivamente insculpidas nos arts. 195, I, a e II, da CF, com redação dada pela EC nº 20/98. Confira-se:

**“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;

(...)

**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”

Decorre tal fato de opção erigida pelo Constituinte derivado, através da EC nº 20/98, ao direcionar as receitas advindas das contribuições sociais

---

c) aposentadoria por tempo de contribuição;

d) aposentadoria especial;

e) auxílio-doença;

f) salário-família;

g) salário-maternidade;

h) auxílio-acidente;

II - quanto ao dependente:

a) pensão por morte;

b) auxílio-reclusão;

III - quanto ao segurado e dependente:

a) revogada

b) serviço social;

c) reabilitação profissional.”

do art. 195, I, a e II, exclusivamente ao custeio do RGPS. Destaca-se que a afetação de tais recursos presta a arcar com as despesas advindas dos pagamentos de benefícios previdenciários inerentes ao RGPS, e não para a seguridade social como um todo, *litteris*:

“Art. 167 - São vedados:

(...)

**XI** - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o Art. 195, I, (a), e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o Art. 201.”

E mais, o próprio Constituinte, ao promulgar a aludida Emenda Constitucional, deu a diretriz reitora de como o administrador público deveria operacionalizar as receitas e despesas incorridas pelo RGPS:

“Art. 250. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo.”

Para materializar esse mandamento constitucional, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), sancionada pelo então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, se ocupou de fazê-lo, nos seguintes termos:

“Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

I - bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI - recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O Fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.”

Com a criação da Receita Federal do Brasil, através da Lei nº 11.457 de 2007, manteve-se a gestão do Fundo do Regime Geral de Previdência Social junto ao INSS, mas transferiu-se à Secretaria da Receita Federal, que a partir de então passou a se chamar Receita Federal do Brasil, a incumbência de fiscalizar, cobrar e arrecadar as contribuições sociais, outrora do INSS<sup>86</sup>. Os respectivos créditos são inscritos em dívida ativa da União, e perseguidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio de sucessão processual quando ajuizados, conforme se depreende dos artigos abaixo elencados:

“Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212<sup>87</sup>, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

§ 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no caput deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º Nos termos do art. 58 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Secretaria da Receita Federal do Brasil prestará contas anualmente ao Conselho Nacional de Previdência Social dos resultados da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao financiamento do Regime Geral de Previdência Social e das compensações a elas referentes.

§ 3º As obrigações previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 4º Fica extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social.

<sup>86</sup> Lei 10.256, de 9.7.01: Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

<sup>87</sup> “Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;(…)”

Art. 5º Além das demais competências estabelecidas na legislação que lhe é aplicável, cabe ao INSS:

I - emitir certidão relativa a tempo de contribuição;

II - gerir o Fundo do Regime Geral de Previdência Social;

III - calcular o montante das contribuições referidas no art. 2º desta Lei e emitir o correspondente documento de arrecadação, com vistas no atendimento conclusivo para concessão ou revisão de benefício requerido.

Art. 16. A partir do 1º (primeiro) dia do 2º (segundo) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o débito original e seus acréscimos legais, além de outras multas previstas em lei, relativos às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei, constituem dívida ativa da União.”

Salienta-se que, conforme exposto no item 2.2. do presente estudo, as contribuições previdenciárias, apesar de a voracidade do governo federal em arrecadar mais contribuições sociais porquanto não sujeitas à repartição constitucional de receitas, tem-se mantido incólume a arrecadação das contribuições previdenciárias da DRU, preservando sua vinculação constitucional. Confira-se trecho da LDO de 2012:

“Das Diretrizes Específicas do Orçamento da Seguridade Social

**Art. 47.** O Orçamento da Seguridade Social compreenderá as dotações destinadas a atender às ações de saúde, previdência e assistência social, obedecerá ao disposto nos arts. 167, inciso XI, 194, 195, 196, 199, 200, 201, 203, 204, e 212, § 4º, da Constituição, e contará, entre outros, com recursos provenientes:

(...)

§ 2º Os recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, incisos I, alínea “a”, e II, da Constituição, no Projeto de Lei Orçamentária de 2012 e na respectiva Lei, não se sujeitarão à desvinculação e terão a destinação prevista no art. 167, inciso XI, da Constituição.”

Contudo, merece destaque a fragilidade do sistema arrecadatário das contribuições previdenciárias destinadas ao RGPS, conforme substancialmente critica a ilustre professora Misabel Abreu Machado Derzi<sup>88</sup>, antevendo a problemática orçamentária inerente a sua arrecadação pela criação da Super Receita:

“Assim sendo, a desvinculação da receita da União não atingia as contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, pois a sua arrecadação sempre foi encargo da autarquia previdenciária (o INSS). Urgia então – no intuito de se expandirem a desvinculação e os recursos disponíveis para os gastos gerais da União – concentrar a arrecadação na Receita Federal daquelas contribuições. Iniciou-se, então, a criação da Super-Receita, como caixa único. Em breve,

<sup>88</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. *A causa Final e a Regra Matriz das Contribuições*. p. 653. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

definitivamente, todas as contribuições sociais integrarão o caixa único federal e poderão sujeitar-se ao desvio de 20%, disciplinado pelo art. 76 do ADCT.

Parece-nos que, à luz da Constituição Federal, em especial das normas que consagram a separação dos orçamentos; a autonomia administrativa e gerencial dos recursos previdenciários; que impedem a utilização dos fundos previdenciários do trabalhador em outras despesas ou programas; e que, finalmente, vedam a desvinculação de tais recursos de suas finalidades primárias, somente o INSS deveria arrecadar e gerir os recursos a ele vinculados pela Constituição. Consideramos tais manobras, em especial da criação do caixa único, ou da Super-Receita (em discussão no Parlamento), em desacordo com a Constituição, em especial, ofensivas a seu espírito.”

### **3.3 - Estudo das contribuições sociais vertidas exclusivamente ao custeio do RGPS**

#### **3.3.1 - A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho**

##### **3.3.1.1 - A regra-matriz de incidência tributária e as limitações materiais para imposição de contribuições previdenciárias do art. 195, I, a, da CF - verbas remuneratórias e indenizatórias: questões controversas à luz da jurisprudência recente dos Tribunais Superiores**

Seguramente, o assunto mais conflituoso na imposição de contribuições previdenciárias do art. 195, I, a, da CF, reside nas limitações materiais de sua imposição sobre a folha salarial e demais rendimentos do trabalho. Para aperfeiçoar o estudo do tema, cabe utilizar-se do critério material integrante da regra-matriz de incidência tributária, bem como cotejar a legislação vigente com a interpretação exarada pelos Tribunais Superiores.

De plano, ressalta-se que a norma jurídico-tributária pressupõe o exercício de um fato lícito no aspecto material da regra-matriz, porquanto o

próprio art. 3º afasta o conceito de tributo das normas jurídicas que impõem penalidades inerentes à condutas antijurídicas (ato ilícito), e é sobre essa premissa que se passa a analisar o art. 195, I, a, da Carta Constitucional de 1988.

Observa-se que a doutrina contemporânea destinada ao estudo do Direito Tributário utiliza-se, largamente, dos notáveis estudos do insigne Paulo de Barros Carvalho acerca da estruturação racional e metodológica da norma jurídico-tributária, concebida como “regra-matriz de incidência tributária”. Trata-se, em apertada síntese, do estudo lógico-sistemático atinente à estrutura mínima e ao mesmo tempo suficiente que deverá conter uma lei para erigir uma relação tributária.

Nela, segundo o celebrado autor, deverão estar presentes duas proposições maiores, a saber: a hipótese tributária (descriptor), que versa sobre a materialidade tributável (critério material), o momento que se verifica o fato gerador (critério temporal) e em qual base territorial a prática do fato gerador ensejará à tributação (critério territorial); e, ainda, seu conseqüente (prescritor), que dispõe sobre os critérios que informam a relação jurídica decorrente do fato jurídico tributário (ou fato impositivo segundo Geraldo Ataliba), sendo ele formado pelos elementos subjetivo (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Nesse diapasão, destaca-se a lição ministrada pelo mestre Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

“Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descriptor (hipótese) quanto no prescritor (conseqüência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese, (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de

exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.”<sup>89</sup>

Por sua vez, ao alterar a redação do art. 195, I, a, da CF, a EC nº 20/98 ampliou significativamente as bases econômicas passíveis de exação previdenciária a cargo dos empregadores, empresas e equiparados. Nesse sentido, a normativa constitucional passou a prever como objeto da possível incidência tributária não apenas a tributação da folha de salário, mas também outros rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

É nesse contexto que as remunerações de sócios-diretores, autônomos, avulsos, ou mesmo de Entes Federativos para os exercentes de mandato eletivo, além de outras relações não decorrentes de contrato de trabalho passaram a sujeitar-se à tributação para custeio do regime geral de previdência social.

Soma-se a isso, o fato de que o conceito de salário foi alargado para fins de cálculo de contribuição previdenciária pelo próprio Constituinte, para englobar ganhos habituais do empregado a qualquer título, conforme se depreende do art. 201, § 11, *litteris*:

“§ 11 - Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”

Para melhor compreensão do tema, deve-se destacar que a expressão folha de salário tem como núcleo substancial a existência de salário, sendo, na definição do professor Amauri Mascaro do Nascimento<sup>90</sup>, a “totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, que retribuem o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de

---

<sup>89</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 243.

<sup>90</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro do. *Curso de Direito do Trabalho*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 629.

trabalho”, ou ainda, segundo Leandro Paulsen<sup>91</sup>, “remuneração paga a empregado, como contraprestação pelo trabalho que desenvolve em caráter não eventual e sob a dependência do empregador”<sup>92</sup>.

Assim considerado, para concluir-se com exatidão qual o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária em apreço, perfaz-se necessário a observância da Lei instituidora, em atenção ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF). No caso vertente, em observância aos limites fixados na Constituição Federal de 1988, o legislador infraconstitucional federal, através da Lei nº 8.212/91, instituiu a cobrança, nos seguintes termos<sup>93</sup>:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; (...)

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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,

<sup>91</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 111.

<sup>92</sup>Para verticalizar ainda mais a análise, nota-se que tais conceitos se coadunam com a definição de salário mínimo pelo art. 76, da CLT: Art. 76 - Salário mínimo é a contraprestação mínima devida e paga diretamente pelo empregador a todo trabalhador, inclusive ao trabalhador rural, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, e capaz de satisfazer, em determinada época e região do País, as suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte.

<sup>93</sup>No mesmo sentido, o Regulamento da Previdência Social (art. 201, §1º e art. 204 do Decreto nº 3.048/99):

“Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)  
(...)

§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.”

nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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;”

Como ilação lógica do arcabouço normativo erigido pelo legislador constitucional e infraconstitucional, verifica-se que a contribuição previdenciária somente poderá incidir sobre verbas que constituam rendimentos voltados a retribuir o labor, a qualquer título, sendo indiferente o vínculo empregatício. Noutros termos, seu alcance não se concilia com verbas indenizatórias, em que não há a retribuição pelo trabalho, destinadas eminentemente a recompor o empregado que teve suprimido seus direitos trabalhistas ou seu patrimônio lesado. Como se vê, resta necessário para a incidência da exação previdenciária que as verbas pagas ou creditadas possuam natureza remuneratória.

No que concerne ao conceito de remuneração, o professor Sérgio Pinto Martins<sup>94</sup> ensina que “é o conjunto de retribuições recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer as suas necessidades vitais básicas e de sua família”. E mais, o art. 457, da CLT afirma que “compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber”.

Disso decorre que, à luz de tal regramento o próprio legislador ordinário elenca no §9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, e §9º, do art. 214, do

---

<sup>94</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. Curso de Direito do Trabalho. São Paulo: Dialética, 1998, pg. 83.

Regulamento da Previdência Social as verbas que não integram o salário contribuição, incluídas aquelas revestidas de cunho indenizatório<sup>95</sup>.

<sup>95</sup> **Lei nº 8.212/91:** art. 28, § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973; c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; e) as importâncias: 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; 5. recebidas a título de incentivo à demissão; 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 92 da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria; g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal; i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977; j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: 1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e 2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.

**Decreto nº 3.048/99:** art. 214, §9º: Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: I - os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, ressalvado o disposto no § 2º; II - a ajuda de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta, nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de

outubro de 1973; III - a parcela in natura recebida de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; IV - as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho; V - as importâncias recebidas a título de: a) indenização compensatória de quarenta por cento do montante depositado no Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, como proteção à relação de emprego contra despedida arbitrária ou sem justa causa, conforme disposto no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; b) indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço; c) indenização por despedida sem justa causa do empregado nos contratos por prazo determinado, conforme estabelecido no art. 479 da Consolidação das Leis do Trabalho; d) indenização do tempo de serviço do safrista, quando da expiração normal do contrato, conforme disposto no art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; e) incentivo à demissão; f) revogado; g) indenização por dispensa sem justa causa no período de trinta dias que antecede a correção salarial a que se refere o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; h) indenizações previstas nos arts. 496 e 497 da Consolidação das Leis do Trabalho; i) abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da Consolidação das Leis do Trabalho; j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; l) licença-prêmio indenizada; e m) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei; VI - a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria; VII - a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho; VIII - as diárias para viagens, desde que não excedam a cinquenta por cento da remuneração mensal do empregado; IX - a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 1977; X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; XI - o abono do Programa de Integração Social/Programa de Assistência ao Servidor Público; XII - os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego; XIII - a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; XIV - as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; XV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho; XVI - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; XVII - o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; XVIII - o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado, quando devidamente comprovadas; XIX - o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; XX - revogado; XXI - os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; e XXII - o valor da multa paga ao empregado em decorrência da mora no pagamento das parcelas constantes do instrumento de rescisão do contrato de trabalho, conforme previsto no § 8º do art. 477 da Consolidação das Leis do Trabalho. XXIII - o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança, quando devidamente comprovadas as despesas; XXIV - o reembolso babá, limitado ao menor salário-de-contribuição mensal e condicionado à comprovação do registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social da empregada, do pagamento da remuneração e do recolhimento da contribuição previdenciária, pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade da criança; e XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de

Contudo, à exceção das verbas listadas para não integrar o salário de contribuição, intensa é a briga travada entre os contribuintes e o Fisco para tributação de verbas de natureza dúbia, o que por vezes demonstra-se como exacerbada busca de economia empresarial, e outras como atuação ilegal do fisco, o qual, na omissão da norma excepcionadora, busca fatos jurídicos tributários ao arrepio do preceito constitucional construído para as contribuições previdenciárias do art. 195, I, a, da CF. Ou ainda, por parte do legislador ordinário que se afasta dos mandamentos constitucionais para fazer incidir indevidamente a contribuição previdenciária.

Este último é o caso verificado, *e.g.*, em acórdão de lavra do Min. Eros Grau nos autos do RE 478410, julgado em 10/03/2010, e posteriormente alterado em razão de Embargos de Declaração apreciados pelo então relator Min. Luiz Fux, cujo acórdão foi publicado no vizinho dia 06.02.12, para consignar “a proclamação da inconstitucionalidade da aplicação do art. 5º do Decreto nº 95.247/87 e do art. 4º, caput, da Lei nº 7.418/85 como fundamentos para a incidência de contribuições previdenciária sobre os valores pagos em pecúnia a título de vale-transporte aos trabalhadores”.

Neste caso, importante debate se travou na Corte Constitucional ao afastar-se a incidência de contribuição previdenciária sobre vale-transporte pago em pecúnia, para reconhecer-se que independentemente da forma percebida pelo empregado, trata-se de mecanismo indenizatório atinente aos gastos de deslocamento até o local de trabalho, não sendo deferido ao legislador ordinário alterar o núcleo conceitual da rubrica para fazer incidir a contribuição previdenciária<sup>96</sup>.

---

trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho.

<sup>96</sup>Pede-se vênua para transcrever parcialmente o debate travado no decorrer do julgamento em razão da riqueza de conceitos abordados para compreensão da questão:

“O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Senhor Presidente, se Vossa Excelência me permite, quero não apenas antecipar meu voto, mas ver a questão sob outro ângulo. Estou de absoluto acordo não apenas com a fundamentação teórica do Ministro Relator, mas também com a

Com fundamento, a Primeira Seção do STJ, a partir do aludido julgado, alterou sua jurisprudência histórica para afastar a incidência de

---

conclusão de que o fato de a lei prever determinado instrumento para cumprimento da obrigação de pagar não altera essa obrigação e não descaracteriza a natureza do instituto. Ele continua sendo vale-transporte, seja pago mediante pedacinho de papel escrito "vale-transporte", ou seja pago em dinheiro. O problema a mim me parece deve ser visto doutro ângulo: existe uma proibição legal para que este vale seja pago em dinheiro. E por que existe? Porque existe o risco de, sendo pago em dinheiro, dissimular salário.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA** – Com certeza.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - A pergunta é a seguinte: o descumprimento dessa norma descaracteriza a natureza do vale para efeito de incidência de tributo, ou, simplesmente, constituindo ilícito, vamos dizer, de caráter tributário, permite apenas à lei e à autoridade aplicar outra sanção? Noutras palavras, porque a lei quer evitar exatamente a fraude por dissimulação, isso não autoriza admitir-se que o instituto tenha mudado de natureza e, portanto, não justifica que se cobre tributo, porque o caso seria de cobrar tributo sem lei que o defina, sem lei que o autorize.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** – Vossa Excelência está certo.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Passando a ter-se um rendimento do trabalhador, dá-se a incidência do tributo. A parcela é tributável.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - O problema é de mero ilícito administrativo que pode suscitar sanções de outra ordem, mas que não descaracteriza a natureza do vale transporte.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - A natureza é indenizatória e não remuneratória.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Ele continua sendo vale-transporte. O descumprimento da norma legal pode conduzir, em defesa, vamos dizer assim, da verdade salarial, da verdade do pagamento, a outro tipo de sanção, não, porém, a uma que equivaleria a cobrar tributos sem lei que o preveja. Com o devido respeito estou acompanhando o voto do eminente Relator.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - E cobrar tributos sobre uma verba que não é salarial. Tem caráter indenizatório, tanto que não integra os benefícios do trabalhador quando da aposentadoria nem a pensão dos seus dependentes. (...)

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA** – Essa verba, todos sabemos, o vale-transporte tal como concebido em 86/87, se pago como tíquete, evidentemente não integra o salário de contribuição.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Então excluímos o instituto do salário utilidade! Não existirá mais o salário utilidade, tão comum no campo trabalhista.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA** - Mas se ele for pago em dinheiro, em caráter de habitualidade, como parece ser o caso aqui.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – À margem da lei do vale-transporte propriamente dito.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA** – Mesmo à margem da lei, incide, a meu ver, o artigo 201, § 11, da Constituição que diz: ‘§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário (...)’

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - Ganho é remuneração.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** - Ganho tem sentido genérico. O que muda é só o instrumento.

**O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA** - Passa a ser salário.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Não muda o conteúdo, Excelência, é o princípio da realidade a sobrepor-se à forma, à simples nomenclatura.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - Não incide imposto de renda, por exemplo, sobre essa parcela, não repassa para aposentadoria.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – Tem-se espécie, camuflada, de vale-transporte.

**O SENHOR MINISTRO AYRES BRITTO** - Mas, aí, disse o Ministro Peluso, há outros meios de se apurar.

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Mas aí um ilícito trabalhista vai ser apenado com um tributo?

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO** – A administração tributária, a administração autárquica, que o caso aqui é previdencial, a autoridade previdencial que tome outras atitudes, mas não desconsidere a natureza do instituto. O instituto é vale, e, a menos que se demonstre o contrário, é vale.”

contribuição previdenciária sobre vale transporte pago em pecúnia. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE-TRANSPORTE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. REVISÃO. NECESSIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória. Informativo 578 do Supremo Tribunal Federal.

2. Assim, deve ser revista a orientação desta Corte que reconhecia a incidência da contribuição previdenciária na hipótese quando o benefício é pago em pecúnia, já que o art. 5º do Decreto 95.247/87 expressamente proibira o empregador de efetuar o pagamento em dinheiro.

3. Embargos de divergência providos.”

(EREsp 816.829/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2011, DJe 25/03/2011)

Mas não é só. Tão extensa é a discussão acerca de conceitos afetos à incidência de contribuição previdenciária do art. 195, I, a, da CF, que nos autos do RE 565160, ainda pendente de julgamento, foi reconhecida a repercussão geral do alcance da expressão “folha de salários”:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL - REMUNERAÇÃO - PARCELAS DIVERSAS - SINTONIA COM O DISPOSTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - DEFINIÇÃO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA. Surge com envergadura maior questionamento sobre o alcance da expressão “folha de salários” versada no artigo 195, inciso I, da Carta da República, considerado o instituto abrangente da remuneração.”

(RE 565160 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 10/11/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-14 PP-02915 )

De mais a mais, tendo em vista que o presente estudo busca também municiar o leitor (e o autor) de argumentos contrários à incidência de contribuição previdenciária sobre alguns eventos integrantes da folha salarial, passa-se a elencar outras verbas tidas pelos Tribunais Superiores como de natureza indenizatória. Salienta-se que alguns dos temas abaixo esposados não foram objeto da sistemática dos recursos repetitivos, ou tampouco apreciados pela Primeira Seção do STJ – responsável pela uniformização de julgados na seara de direito público -, mas revestem-se, inegavelmente, de precedentes recentes capazes de embasar eventuais

pleitos junto ao Poder Judiciário na busca do aperfeiçoamento de gastos relacionado à contribuição previdenciária pelas empresas. Assim, sempre que possível, colaciona-se um julgado recente de cada Turma de direito público do STJ.

No que concerne ao montante pago pela empresa ao empregado a título de aviso prévio indenizado, o STJ firmou entendimento nas duas Turmas de direito público no sentido de afastar a incidência de contribuição previdenciária, porquanto o benefício objetiva reparar o dano causado ao trabalhador que não foi alertado sobre a rescisão contratual com antecedência estipulada na CLT. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA. ART. 22, INC. I, DA LEI N. 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A indenização decorrente da falta de aviso prévio visa reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na CLT, bem como não pôde usufruir da redução da jornada a que fazia jus (arts. 487 e segs. da CLT).
2. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial.
3. Recurso especial não provido.”

(REsp 1198964/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 04/10/2010)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que, ao negar seguimento ao recurso especial, aplicou jurisprudência do STJ no sentido de que é indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.
2. "A contribuição previdenciária incide sobre base de cálculo de nítido caráter salarial, de sorte que não a integra as parcelas de natureza indenizatória" (REsp 664.258/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 31.5.2006)
3. "Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial" (REsp 812.871/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010).
4. Agravo regimental não provido.”

(AgRg no REsp 1218883/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 22/02/2011)

Com relação ao valor despendido pela empresa nos primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por motivo de doença, não enquadra-se nas

hipóteses de incidência do tributo, tendo em vista sua natureza indenizatória por não ser considerado como contraprestação pelo serviço prestado:

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 182/STJ NO QUE DIZ RESPEITO À ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 458 E 535 DO CPC E 174, II DO CTN. NATUREZA INDENIZATÓRIA DOS VALORES PAGOS PELO EMPREGADOR AO EMPREGADO NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO DO TRABALHO, A TÍTULO DE AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. (...)

2. Os valores pagos a título de auxílio-doença, nos primeiros quinze dias de afastamento, não têm natureza remuneratória e sim indenizatória, não sendo considerados contraprestação pelo serviço prestado. Dessa forma, não há a incidência da contribuição previdenciária. Incidência da Súmula 83/STJ. Precedentes: AgRg no Ag 1.409.054/DF, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 12.09.2011; AgRg no REsp. 1.204.899/CE, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 24.08.2011; AgRg no REsp. 1.248.585/MA, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 23.08.2011.(...)”

(AgRg no Ag 1307441/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 16/12/2011)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS QUINZE DIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. DESNECESSIDADE. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005. TEMAS JÁ JULGADOS PELA CORTE ESPECIAL SOB O REGIME CRIADO PELO ART. 543-C DO CPC. NÃO-APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 557, § 2º, DO CPC.

1. É desnecessária a observância do procedimento disposto no art. 97 da CF/1988 quando a solução da lide se faz mediante interpretação da legislação federal, e não por meio de análise de sua compatibilidade com a Constituição Federal.

2. Sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias de afastamento do trabalho, a título de auxílio-doença, não incide contribuição previdenciária. Precedentes do STJ. (...)”

(AgRg no Ag 1409054/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2011, DJe 12/09/2011)

Em recente acórdão formulado no julgamento do AgRg no Ag 1420247, a Primeira Turma alterou entendimento até então assente e compartilhado pelas duas Turmas acerca da natureza salarial do salário-maternidade e férias gozadas, para entender por sua natureza indenizatória. O fez por julgar que “tanto no salário-maternidade quanto nas férias gozadas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo empregado”, e por não haver a

incorporação desses benefícios à aposentadoria. Em seu voto, o Min. Relator Napoleão Nunes Maia Filho ponderou com propriedade que “uma verba não é indenizatória ou salarial simplesmente por determinação normativa. É preciso, antes de mais nada, analisar a sua essência em razão da relação direta de trabalho e das atividades desenvolvidas pelo empregado”. Destaca-se que os autos foram remetidos à Primeira Seção para uniformização de jurisprudência, o que poderá acarretar em valorosa inovação em favor dos contribuintes, *in verbis*:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS GOZADAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA QUE NÃO PODE SER ALTERADA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA A EXIGIR REABERTURA DA DISCUSSÃO PERANTE A 1a. SEÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO PARA DETERMINAR A SUBIDA DOS AUTOS DO RECURSO ESPECIAL QUE, NOS TERMOS DO ART. 14, II DO RISTJ, FICA, DESDE JÁ, SUBMETIDO A JULGAMENTO PELA 1a. SEÇÃO.

1. O preceito normativo não pode transmudar a natureza jurídica de uma verba. Tanto no salário-maternidade quanto nas férias gozadas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo empregado, razão pela qual, não é possível caracterizá-los como contraprestação de um serviço a ser remunerado, mas sim, como compensação ou indenização legalmente previstas com o fim de proteger e auxiliar o Trabalhador.

2. Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a perspectiva da sua retribuição em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO); destarte, não há de incidir a contribuição previdenciária sobre tais verbas.

3. Apesar de esta Corte possuir o entendimento pacífico em sentido oposto (REsp. 1.232.238/PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 16.03.2011; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 25.11.2010; REsp. 1.149.071/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 22.09.2010), a relevância da matéria exige a reabertura da discussão perante a 1a. Seção.

4. Agravo Regimental provido para determinar a subida dos autos do Recurso Especial que, nos termos do art. 14, II do RISTJ, fica, desde já, submetido a julgamento pela 1a. Seção.”

(AgRg no Ag 1420247/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 10/02/2012)

Neste aspecto, traz-se à baila recente alteração do Tribunal da Cidadania atinente à não inclusão do terço constitucional na base de cálculo das contribuições previdenciárias. A posição histórica do STJ apontava no sentido da integração da aludida verba a remuneração do empregado.

Contudo, após a jurisprudência do STF e do STJ<sup>97</sup> afastarem a referida rubrica da contribuição devida pelos servidores públicos, as Turmas de direito público, por consolidação da Primeira Seção, passaram a aplicar o entendimento também para os celetistas integrantes do RGPS. Nesse sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS. EMPRESA PRIVADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. EMPREGADOS CELETISTAS.

– Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas. Precedentes.

Agravo regimental improvido.”

(AgRg nos EREsp 957719/SC, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 16/11/2010)

Outra questão controversa, recentemente enfrentada pela Segunda Turma, ocorreu no julgamento do REsp 942.365, de relatoria do então Min. Luiz Fux e no qual o Ministro Teori Albino Zavascki inaugurou divergência por entender pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio quebra de caixa, sustentando sua natureza indenizatória. Trata-se, conforme definido pelo Min. Hamilton Carvalhido, de verba que “visa recompor o patrimônio dos empregados ‘que exerçam as funções do

<sup>97</sup> **STF:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor. II - Agravo regimental improvido (AI 712880 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 26/05/2009, DJe-113 DIVULG 18-06-2009 PUBLIC 19-06-2009 REPUBLICAÇÃO: DJe-171 DIVULG 10-09-2009 PUBLIC 11-09-2009 EMENT VOL-02373-04 PP-00753).

Salienta-se que no aspecto previdenciário dos servidores, há em curso recurso extraordinário com repercussão geral sobre a matéria, RE 593068 RG, relator Min. Joaquim Barbosa, o que pode alterar a jurisprudência do STF, e por cascata levar a reapreciação da matéria pelo STJ.

**STJ:** TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - NATUREZA JURÍDICA - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO - ADEQUAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ AO ENTENDIMENTO FIRMADO NO PRETÓRIO EXCELSO. 1. A Primeira Seção do STJ considera legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. Precedentes.

2. Entendimento diverso foi firmado pelo STF, a partir da compreensão da natureza jurídica do terço constitucional de férias, considerado como verba compensatória e não incorporável à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.

3. Realinhamento da jurisprudência do STJ, adequando-se à posição sedimentada no Pretório Excelso. 4. Embargos de divergência providos. (EResp 956289/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 10/11/2009)

operador de caixa, fiscal de caixa, auxiliar de caixa, conferente do caixa, tesoureiro, auxiliar de tesouraria e cobrador', os quais sofrem descontos pela diferença de numerário no fechamento do caixa". *In casu*, a Primeira Turma por maioria de votos entendeu pela não incidência da exação previdenciária, pois tal verba não se presta a retribuir o trabalho, o que serve de fundamento para pleitos de empresas que incorram nesse auxílio, bastante comum no meio bancário.

Todavia, destaca-se que a jurisprudência é bastante divergente sobre o assunto, sendo certo que, a título comparativo, o próprio TST entende pela natureza salarial do auxílio, conforme se depreende do Enunciado nº 247: "A parcela paga aos bancários sob a denominação 'quebra de caixa' possui natureza salarial, integrando o salário do prestador de serviços, para todos os efeitos legais".

Nesse contexto, colaciona-se o julgado formulado pelo STJ ora em análise:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. PAGAMENTO RELATIVO AOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO-INCIDÊNCIA. VALORES RECEBIDOS DO EMPREGADOR A TÍTULO DE "QUEBRA DE CAIXA". O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. ARTIGO 89, § 3º, DA LEI 8.212/91. LIMITAÇÕES INSTITUÍDAS PELAS LEIS 9.032/95 E 9.129/95. POSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.”

(REsp 942.365/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 30/05/2011)

Sem maiores delongas, com relação às sentenças judiciais ou acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais daquelas com natureza indenizatória, incidir-se-á contribuição previdenciária sobre a totalidade apurada em liquidação de sentença ou sobre a homologação, nos seguintes moldes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, 515 E 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS TRABALHISTAS ORIUNDAS DE ACORDO JUDICIAL. INCIDÊNCIA SOBRE A

TOTALIDADE DOS VALORES, QUANDO NÃO DISCRIMINADOS. ART. 43, §1º, DA LEI N. 8.212/91. (...)

2. Em razão de preceito legal (§1º do art. 43 da lei 8.212/91), quando não discriminadas as parcelas das verbas rescisórias trabalhistas, os valores legais relativos às contribuições sociais incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado. Nesse sentido, citam-se os seguintes precedentes: REsp 1034279/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 17/11/2010; REsp 932.126/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 28/09/2010; AgRg no REsp 1013228/PA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 17/11/2008. 3. Recurso especial não provido.” (REsp 1253352/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/08/2011, DJe 17/08/2011)

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ACORDOS TRABALHISTAS. TRANSAÇÃO GENÉRICA. VERBA INDENIZATÓRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ART. 43 DA LEI Nº 8.212/91. DÉBITOS TRIBUTÁRIOS.

1. A contribuição previdenciária incide sobre o valor total pago a título de direitos trabalhistas reconhecidos, cuja sentença ou acordo judicial deixa de discriminar a natureza das parcelas pagas, nos termos da redação do art. 43, parágrafo único, da Lei 8.212/91, e, mais recentemente, do parágrafo primeiro, do mesmo dispositivo, verbis: Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93) Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.620, de 5.1.93).

(revogado) § 1o Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas às contribuições sociais, estas incidirão sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado.

(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

2. A presunção juris tantum da ocorrência do fato gerador deve ser afastada pelo contribuinte que provar a natureza indenizatória da verba recebida. É que a E. Primeira Turma firmou entendimento no sentido de que: "PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO DE DÍVIDAS TRABALHISTAS RECONHECIDAS POR SENTENÇA. INCIDÊNCIA. LEI 8.212/90, ARTS. 43 E 44.

1.(...) 2. Nos termos previstos na Lei 8.212/91, incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de direitos trabalhistas reconhecidos em sentença ou acordo judicial (art. 43); não estando discriminada a natureza das parcelas pagas, a contribuição incidirá sobre o valor total (art. 43; parágrafo único). 3. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 676.149/PA, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.10.2006, DJ de 26.10.2006, p. 226).

(...) 4. In casu, o Tribunal local analisou a questão sub examine - impossibilidade de discriminar as parcelas de natureza indenizatória - à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do

acórdão hostilizado, verbis: ‘Os presentes autos não oferecem qualquer possibilidade de se distinguir a natureza das verbas indenizatórias pagas. É que os acordos foram realizados de forma global, apenas pagando-se um valor determinado pelas mais variadas espécies de elementos trabalhistas reclamados. Portanto, o caso é de se aplicar a jurisprudência reinante no STJ, sobre o tema, sendo os julgados abaixo exemplos típicos do que aqui foi afirmado’. (...)” (REsp 1034279/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 17/11/2010)

Outrossim, a alimentação provida *in natura* no estabelecimento da empresa não integra a base de cálculo, entendendo a jurisprudência pela desnecessidade de sua vinculação ao Programa de Alimentação do Trabalhador. Diversa, contudo, é a incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação pago em dinheiro, em caráter habitual, ainda que mediante o fornecimento de vale alimentação. Tal fato constitui relevante construção jurisprudencial, porquanto o art. 458 do CLT<sup>98</sup> dispõe expressamente que tal parcela representa verba salarial e portanto integraria a base de cálculo da contribuição previdenciária, *litteris*:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. SALÁRIO IN NATURA. DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o pagamento efetuado in natura do salário alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante estar a empresa inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT.

2. Agravo regimental não provido.”

(AgRg no Ag 1392454/SC, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 25/11/2011)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. REEXAME. SÚMULA N. 7 DO STJ. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. HABITUALIDADE. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA. (...)”

3. O STJ também pacificou seu entendimento em relação ao auxílio-alimentação, que, pago in natura, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, esteja ou não a empresa inscrita no PAT. Ao revés, pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência da referida exação. Precedentes.

<sup>98</sup> Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 1º Os valores atribuídos às prestações in natura deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário mínimo (arts. 81 e 82).

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.”  
(REsp 1196748/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 28/09/2010)

A Primeira Seção afastou ainda a incidência de contribuição social do auxílio creche, definido pelo Ministro Relator como “reembolso de despesa feita pela empregada em benefício da empresa que, valendo-se da prerrogativa de não constituir local apropriado para abrigar os filhos daquela durante a amamentação, prefere reembolsá-la dessa despesa para mantê-la a seus serviços”, nos seguintes termos:

“PREVIDENCIÁRIO - AUXÍLIO CRECHE/BABÁ - PORTARIA MTB 3296/86 - NATUREZA INDENIZATÓRIA - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INCIDÊNCIA - PRECEDENTES DA EG. 1ª SEÇÃO.

- Consoante jurisprudência pacífica desta eg. 1ª Seção o reembolso-creche previsto na Portaria MTB 3296/86 não integra o salário de contribuição, em face da sua natureza indenizatória.

- Embargos de divergência providos.”

(EResp 408.450/RS, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2004, DJ 06/09/2004, p. 158)

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça tem igualmente entendido pela não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio despendido ao empregado durante a viagem, com gastos de gasolina, por exemplo, desde que não incorra com habitualidade na sua remuneração. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS. (...)”

4. Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes. (...)”

(AgRg no REsp 1197757/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 13/10/2010)

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INDENIZAÇÃO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. PARCELA QUE NÃO INTEGRA O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. APRECIACÃO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Ao contrário do que afirma a agravante, não houve declaração de inconstitucionalidade do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, restando exposto apenas na decisão singular que a instituição de contribuição previdenciária somente é possível sobre o que constitua 'ganho habitual', sendo que o ressarcimento de valores correspondentes a despesas realizadas com o uso de veículo próprio do

empregado tem natureza indenizatória, não integrando, portanto, o salário-de-contribuição para fins de incidência tributária. (...)”  
(AgRg no REsp 942.885/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2007, DJe 17/03/2008)

O mesmo entendimento acerca da natureza indenizatória se presta a ajuda de custo incorrida pelo empregador, desde que não auferida com habitualidade pelo empregado, nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC – INEXISTÊNCIA – AJUDA DE CUSTO PRESTADA DE FORMA HABITUAL E CONTÍNUA – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – INCIDÊNCIA.

1. Não se ressente dos vícios a que alude o art. 535 do CPC a decisão que contenha argumentos suficientes para justificar a conclusão adotada.
2. A jurisprudência do STJ é no sentido de que a ajuda-de-custo somente deixará de integrar o salário-contribuição quando possuir natureza meramente indenizatória e eventual. Ao reverso, quando for paga com habitualidade terá caráter salarial e, portanto, estará sujeita à incidência da contribuição previdenciária. Agravo regimental improvido.”  
(AgRg no REsp 970.510/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/02/2009)

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AJUDA DE CUSTO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A doutrina discorre sobre o conceito de ajuda de custo, afirmando que, por natureza, possui caráter indenizatório e eventual, sendo, portanto, uma retribuição dada pelo empregador ao empregado que efetua alguma despesa em seu favor.
2. O regime de previdência social pressupõe, para que determinada verba seja considerada para fins de contribuição previdenciária, que essa possua natureza salarial.
3. A orientação jurisprudencial desta Corte assentou-se no sentido de que a ajuda de custo somente deixará de integrar o salário-de-contribuição quando possuir natureza meramente indenizatória e eventual. Ao reverso, quando for paga com habitualidade, terá caráter salarial e, portanto, estará sujeita à incidência da contribuição previdenciária. Precedentes.
4. Recurso especial desprovido.”  
(REsp 443689/PR, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2005, DJ 09/05/2005, p. 295)

Além disso, outra questão relevante, não propriamente de verba indenizatória mas igualmente considerável na esfera empresarial, reside na incidência de contribuição previdenciária sobre a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas, direito este assegurado

no art. 7º, XI, da CF<sup>99</sup> e que nos próprios termos constitucionais cuida de verba desvinculada da remuneração, sendo um direito social resguardado pelo Constituinte decorrente do contrato de trabalho. A matéria encontra amparo no MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00, e é recepcionada por norma isentiva contida no art. 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91, de modo que acaso não verificados os preceitos legais, como por exemplo, regulamentação do pagamento em instrumento decorrente de negociação coletiva com os empregados, essas quantias perdem sua natureza não salarial, para integrar a remuneração e integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. Veja-se:

“RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: (...)”

4. O Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, reconheceu que a imunidade do art. 7º, XI, da CF/88 é de eficácia limitada, pois somente poderia incidir após a respectiva regulamentação infraconstitucional. Em outras palavras, concluiu que, até que fosse regulamentada a imunidade, nada impediria a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga pela empresa a título de participação nos lucros.

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

7. O acórdão recorrido foi expresso em afirmar que não houve negociação coletiva entre empresa e empregados, que deixaram de cumprir as regras do art.

<sup>99</sup>Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

2º da Lei 10.101/2000. Incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros.

8. O acordo coletivo sobre participação nos lucros deve ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardiamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal. (...)”

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária. (...)”

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010)

Pois bem. Por óbvio, impossível seria a incumbência de esgotar toda e qualquer verba decorrente do labor, notadamente pelo dinamismo e constante aperfeiçoamento de relações próprias do Direito do Trabalho, todavia, à luz dos precedentes elencados, traça-se panorama suficiente para o pensamento reitor que deverá embasar qualquer ocasião de confronto em tal temática.

Por fim, insta considerar que a base econômica erigida no art. 195, I, a, da CF alcança recebimentos destinados à pessoa física, com ou sem vínculo empregatício. Disso segue que a relação contratual tributada deve, necessariamente, ocorrer com pessoa física, e não jurídica. Disso segue que é perfeitamente cabível o planejamento tributário efetuado por uma empresa ao contratar pessoa jurídica para diminuir sua carga previdenciária, salvo, por evidente, nos casos em que se transforma um empregado em prestador de serviço por meio de sua pessoa jurídica, o que a própria CLT define como nulidade contratual de pleno direito, e à RFB possibilita-se autuar o contribuinte a fim de perseguir a devida contribuição social.

Exatamente por isso que o art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, com redação conferida pela Lei nº 9.876/99, ao veicular a incidência de contribuição previdenciária devida pela empresa à alíquota de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, tornou-se amplamente questionado pela doutrina. Confira-se a redação do aludido diploma:

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

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.”

Sobre o tema, enfática é a alegação de inconstitucionalidade da exação pelo insigne Leandro Paulsen, veja-se:

“Tendo em conta que a cooperativa é, por certo, pessoa jurídica e que os pagamentos são feitos à cooperativa contratada, e não diretamente aos cooperados, revela-se, na Lei 9.876/99, uma nova contribuição que só por lei complementar poderia ter sido instituída, conforme o art. 195, §4º, da Constituição.

Ou seja, *é inconstitucional a contribuição* em questão com a agravante de que a Lei 9.876/99, simultaneamente à inclusão do inciso IV no art. 22 da Lei 8.212/91, revogou expressamente a LC nº 84/96 que impunha à própria cooperativa de trabalho, enquanto contribuinte, o pagamento de contribuição de 15% sobre o valor pago a seus cooperados. Assim, temos uma nova contribuição inconstitucional e a anterior, que era suportada pelas próprias cooperativas,

revogada, de modo que nenhuma delas é devida a contar da vigência da Lei 9.876/99.”<sup>100</sup>

Conclua-se que esta matéria é objeto da ADI nº 2.594, de relatoria do Min. Cezar Peluso, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria, a qual até maio de 2012 pendia de julgamento para pacificação do tema.

### **3.3.1.2 - Da contribuição previdenciária insculpida no art. 195, I, a, da CF propriamente dita**

Diversas são as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias decorrentes da redação conferida pela EC nº 20/98 ao artigo 195, I, a, da CF. Ao inaugurar o assunto acerca da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de empregados e remuneração de avulsos, Leandro Paulsen com propriedade quantifica de forma aproximada a significativa carga tributária despendida pelas empresas e equiparados no custeio da previdência social e do dito Sistema S, nos seguintes termos:

“Há mais de uma contribuição sobre a folha de empregados e sobre a remuneração de avulsos que incidem simultaneamente, além de contribuições substitutivas. Ademais, a carga tributária sobre a folha de salários não se restringe às contribuições previdenciárias de 20% e à parcela variável de 1% a 3% (SAT), envolvendo, ainda, dentre outras, as contribuições a terceiros (2,5% - e.g: SESI/SENAI), 0,3% (SEBRAE), 2,5% (salário-educação) e 0,2% (INCRA) e a própria contribuição retida dos empregados, de até 11% sobre o salário de contribuição. Temos, assim, aproximadamente 28% a ser recolhido pela empresa como contribuinte e até 11% a ser recolhido mediante retenção, totalizando quase 40% sobre a folha, sendo que, em alguns casos, possa inclusive extrapolar esse patamar.”

Nesse contexto, até a promulgação da EC nº 20/98, a Constituição de 1988 previa em seu artigo 195, I, a, tão somente a hipótese material de incidência da contribuição previdenciária tratada neste inciso sobre a folha salarial, o que foi ampliado para contemplar “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”.

---

<sup>100</sup> PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 144

Como visto no tópico anterior, a Lei nº 9.876/99 tratou de alterar o art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, para constar:

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

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

Verifica-se que a base de cálculo da contribuição previdenciária é o total das remunerações destinadas a retribuir o trabalho, não se limitando ao salário percebido pelo empregado ou do avulso, tendo como conceito reitor o esposado no item 3.3.1.1., notadamente no que se refere às divergências conceituais de verbas remuneratórias e indenizatórias, que se prestam a embasar eventual planejamento tributário a ser efetuado para aperfeiçoar os gastos com a previdência social. Sobre ela incidirá a alíquota de 20%, nos termos do artigo em comento.

Somada a contribuição patronal de 20%, o §1º do art. 22, da Lei nº 8.212/91, instituiu contribuição adicional de 2,5% a ser suportado por “bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, de financiamento ou de investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos ou de valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados ou de capitalização, agentes autônomos de seguros privados ou de crédito e entidades de previdência privada abertas ou fechadas” sobre a remuneração dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais.

Frise-se que o próprio STF firmou entendimento de que o adicional exigido das instituições financeiras não afronta o princípio da isonomia tributária, encontrando amparo no §9º do art. 195, da CF, o qual autoriza a

incidência de 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. Elenca-se o julgado em comento:

“PROCESSO CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL. § 1º DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão nº 1/94 e Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Processo extinto.”

(AC 1109 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 31/05/2007, DJe-126 DIVULG 18-10-2007 PUBLIC 19-10-2007 DJ 19-10-2007 PP-00027 EMENT VOL-02294-01 PP-00032 RTJ VOL-00209-01 PP-00039 RT v. 97, n. 868, 2008, p. 135-139)

Além disso, devem as empresas arcar com um adicional para financiamento da aposentadoria especial e de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, ao qual se conhece como SAT (seguro de acidente do trabalho) ou RAT (risco ambiental do trabalho). A Lei nº 8.212/91, no art 22, II, estabelece alíquotas de 1 a 3%, consonante grau de risco da atividade preponderante da empresa:

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

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.”

No julgamento do RE 343.446<sup>101</sup>, o STF assegurou a constitucionalidade da contribuição ao SAT, sob a alegação de que a lei alberga todos os aspectos da norma tributária impositiva, cabendo à administração pública regulamentar conceitos de atividade preponderante, atinente aos diferentes graus de riscos laborais, sem ofender o princípio da legalidade tributária. Com isso, sobreveio o Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), que no art. 202, §3º determina considerar-se “preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos”, não sendo necessariamente aquela disposta no objeto social, de modo que cabe à empresa o seu enquadramento no respectivo grau de risco, sob pena de revisão pelas autoridades fazendárias.

Sobre a contribuição ao SAT, a Lei nº 8.213/91, ao versar sobre aposentadoria especial, determina ainda o acréscimo na alíquota do SAT de 6, 9 ou 12 pontos percentuais sobre a remuneração de segurado exercente de atividade em condições especiais que possam ocasionar em aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de trabalho sob exposição a agentes nocivos prejudiciais à sua saúde e integridade física.

---

<sup>101</sup> 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. (RE 343446, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

E mais, a Lei nº 10.666/03 dispõe sobre redução de 50% ou aumento de até 100% em “em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social”. Isso se dá pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP), nos termos do art. 202-A, do Regulamento da Previdência Social.

Neste ponto, insta salientar que o correto enquadramento na SAT, à luz principalmente do conceito previdenciário de atividade preponderante – inconfundível com o objeto social -, consubstancia importante mecanismo de economia tributária da empresa, que por vezes tem em seu objeto social atividade de risco grave, mas por albergar o maior número de funcionários em atividade de risco leve, deverá recolher a contribuição ao SAT à alíquota de 1%. O STJ ainda editou verbete de súmula relevante ao contribuinte, que deve ser utilizado oportunamente por empresas que segregam seus estabelecimentos por atividades de risco maior (*e.g.* industrial) e menor (*e.g.* administração e escritórios):

“A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

(Súmula 351, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 19/06/2008)

Assim, deve a empresa possuir laudos técnicos de condições de trabalho apuradas tanto no aspecto trabalhista, como no previdenciário, com vistas a evitar enquadramentos distintos da realidade fática para o exercício do labor. Para tanto, deve-se buscar, por exemplo, os agentes nocivos físico, químico ou biológico, e relacioná-los com eventuais equipamentos de proteção coletiva ou individual, rodízios de turnos, ou qualquer outro mecanismo que neutralize a atuação do agente nocivo identificado, evitando recolhimentos a maior ao SAT.

Outras contribuições são devidas em substituição às devidas aos empregados e avulsos, com base no art. 195, §§ 12 e 13, da CF, que possibilita a substituição total ou parcial da contribuição sobre a folha e demais rendimentos do trabalho, pela incidente sobre a receita ou faturamento, objetivando desonerar a contratação formal de trabalhadores. Reside a principal discussão sobre a questão no fato de que as leis concessivas de tal sistemática anteriores à redação do §13, do art. 195, da CF, conferida pela EC nº 42/03, seriam inconstitucionais, porquanto a substituição, na prática, institui novas contribuições, o que só poderia ter sido feito por lei complementar (art. 195, §4º, da CF), devendo, portanto, os beneficiários sujeitarem-se às alíquotas supostamente substituídas. Diverso, seria o caso de lei posterior à referida EC, quando poderia então, por lei ordinária amparada pelo texto constitucional vigente, ser instituída tal sistemática, para beneficiar atividades produtivas diversas.

A saber, são elas: 5 % da renda bruta dos espetáculos desportivos da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional incidente sobre a receita bruta decorrente de espetáculos desportivos e de qualquer forma de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e transmissão de espetáculos, devidos pelas associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional; e, contribuição sobre a agroindústria, devida a título de produção rural à alíquota de 2,6% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 1994, em substituição à contribuição de 20% e daquelas destinadas ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.<sup>102</sup>

---

<sup>102</sup> Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/formascontrib.htm>>. Acesso em 17 mai. 2012.

Tanto é assim, que recentemente o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, também conhecida como contribuição ao FUNRURAL, constante no art. 25, da Lei nº 8.212/91, por verificar, dentre outras razões de decidir, a inobservância de sua imposição por lei complementar, *in verbis*:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.”

(RE 596177, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-165 DIVULG 26-08-2011 PUBLIC 29-08-2011 EMENT VOL-02575-02 PP-00211 RT v. 101, n. 916, 2012, p. 653-662)

Outro exemplo bastante significativo da sistemática insculpida no art. 195, §§ 12 e 13, da CF, reside no programa Brasil Maior, recentemente editado pela Presidenta Dilma. Trata-se, dentre diversas medidas, de política de desoneração da folha salarial em segmentos específicos da atividade produtiva nacional. Nesse sentido, destaca-se a elucidativa Solução de Consulta abaixo colacionada acerca da aplicação da Lei nº 12.546/2011, integrante do aludido programa governamental:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA RFB Nº 48/2012 - NOVA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - EMPRESA TI E TIC - A PARTIR AGOSTO/2012 - ALÍQUOTA 2%

Número da Solução: 48

Data da Solução: 15/05/2012

Solução de Consulta nº 48, de 11 de maio de 2012

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA DAS EMPRESAS QUE PRESTAM EXCLUSIVAMENTE SERVIÇOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO. De 1º de dezembro de 2011 até 31 de julho de 2012, a contribuição das empresas que prestam exclusivamente os serviços de TI e TIC referidos no § 4º do artigo 14 da Lei no 11.774/2008 será calculada sobre o valor da receita bruta, observadas as exclusões legalmente permitidas, em substituição às contribuições patronais incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento). De 1º de agosto de 2012 até 31 de dezembro de 2014 a novel contribuição será calculada

mediante a aplicação da alíquota de 2% (dois por cento). CONTRIBUIÇÃO DAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO QUE SE DEDIQUEM A OUTRAS ATIVIDADES. O cálculo da contribuição devida pelas empresas de TI e TIC que se dediquem a outras atividades, de 1º de abril até 31 de julho de 2012, deverá ser feito da seguinte forma: a) sobre a parcela da receita bruta correspondente aos serviços de TI e TIC, observadas as exclusões legalmente permitidas, aplica-se a alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento); b) calcula-se a contribuição patronal de 20% incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que prestarem serviços à empresa e multiplica-se o valor apurado pelo percentual resultante da razão entre a receita bruta das atividades que não sejam de TI e TIC e a receita bruta total; c) soma-se o valor resultante de "a" e "b". De 1º de agosto de 2012 até 31 de dezembro de 2014 substitui-se a alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) pela alíquota de 2% (dois por cento). EMPRESAS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS E CUMPRIMENTO DE REQUISITOS. As empresas de TI e de TIC, dedicando-se ou não a outras atividades, não estão obrigadas, durante a vigência do regime substitutivo, a atender ao disposto no § 9º do artigo 14 da Lei nº 11.774/2008, haja vista que, no período mencionado, não farão jus as reduções previstas no caput do mesmo artigo. Esta conclusão não dispensa o cumprimento de obrigações similares (ou idênticas) porventura existentes nas legislações trabalhista e de benefícios previdenciários, uma vez que à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB não é dado se imiscuir em matérias de competências, respectivamente, do Ministério do Trabalho e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

DISPOSITIVOS LEGAIS: MP nº 540/2011, artigos 7º e 23, § 2º, Lei nº 12.546/2011, artigos 7º, §§ 1º e 3º e 52, §§ 2º e 3º, MP nº 563/2012, artigo 45, Lei nº 11.774/2008, artigo 14, caput e §§ 4º e 9º e Lei nº 8.212/1991, artigo 22, I e III. MÁRIO HERMES SOAERS CAMPOS – Chefe”

Verifica-se, ainda, que a contribuição de empregados e avulsos deverá ser apurada e recolhida pela empresa, equiparado ou empregador pessoa física até o dia 20 do mês seguinte ao de competência, nos termos do art. 30, I, da Lei nº 8.212/91<sup>103</sup>. Sobre o tema, esclarecedora é a posição do STJ sobre o prazo para pagamento da contribuição do empregador, afastando a repercussão da relação trabalhista e conseguinte data para

<sup>103</sup> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;  
b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

pagamento da remuneração, daquele conferido ao cumprimento da obrigação tributária, *litteris*:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O PAGAMENTO DE SALÁRIOS. FATO GERADOR. DATA DO RECOLHIMENTO.

1. O fato gerador da contribuição previdenciária do empregado não é o efetivo pagamento da remuneração, mas a relação laboral existente entre o empregador e o obreiro.

2. O alargamento do prazo conferido ao empregador pelo art. 459 da CLT para pagar a folha de salários até o dia cinco (05) do mês subsequente ao laborado não influi na data do recolhimento da contribuição previdenciária, porquanto ambas as leis versam relações jurídicas distintas; a saber: a relação tributária e a relação trabalhista.

3. As normas de natureza trabalhista e previdenciária revelam nítida compatibilidade, devendo o recolhimento da contribuição previdenciária ser efetuado a cada mês, após vencida a atividade laboral do período, independentemente da data do pagamento do salário do empregado.

4. Em sede tributária, os eventuais favores fiscais devem estar expressos na norma de instituição da exação, em nome do princípio da legalidade.

5. Raciocínio inverso conduziria a uma liberação tributária não prevista em lei, toda vez que o empregador não adimplisse com as suas obrigações trabalhistas, o que se revela desarrazoado à luz da lógica jurídica.

6. Recurso desprovido.”

(REsp 419667/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/02/2003, DJ 10/03/2003, p. 97)

Em certos casos, as empresas sujeitam-se a obrigação de reter a contribuição devida por outras empresas segundo instituto constitucionalmente previsto de substituição tributária (art. 150, §7º, da CF), com previsão normativa de compensação ou restituição de eventuais recolhimentos a maior efetuados, objetivando facilitar a política arrecadatória do Fisco, com instrumentos de fiscalização e garantia de recebimento do crédito. Isso ocorre, por exemplo, no caso de prestadoras de serviço com cessão de mão de obra e empreitada, de sorte que competirá à tomadora de serviço reter 11% do valor bruto da Nota Fiscal a título de contribuição previdenciária devida pelo prestador, em observância do art. 31 da Lei nº 8.212/91<sup>104</sup>, com dispensas conferidas pelo art. 120, da IN RFB

<sup>104</sup> Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5o do art. 33 desta Lei.

nº 971/09<sup>105</sup>. Frise-se, por oportuno, que o próprio diploma define a cessão de mão de obra como “a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”.

Somado a isso, deve-se mencionar a representativa parcela contributiva do setor de construção civil, cuja normativa advém primordialmente da Lei nº 8.212/91, com ampla regulamentação pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Em síntese, na construção civil são passíveis de exação previdenciária o responsável pela construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo. E para tanto, são responsáveis pelas obrigações previdenciárias decorrentes de execução de obra de construção civil, o proprietário do imóvel, o dono da obra, o

---

<sup>105</sup> Da Dispensa da Retenção: Art. 120. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção, e a contratada, de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

I - o valor correspondente a 11% (onze por cento) dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela RFB para recolhimento em documento de arrecadação;

II - a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição, cumulativamente;

III - a contratação envolver somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais.

§ 1º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso II do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que não possui empregados e o seu faturamento no mês anterior foi igual ou inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição.

§ 2º Para comprovação dos requisitos previstos no inciso III do caput, a contratada apresentará à tomadora declaração assinada por seu representante legal, sob as penas da lei, de que o serviço foi prestado por sócio da empresa, no exercício de profissão regulamentada, ou, se for o caso, por profissional da área de treinamento e ensino, e sem o concurso de empregados ou contribuintes individuais, ou consignará o fato na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços.

§ 3º Para fins do disposto no inciso III do caput, são serviços profissionais regulamentados pela legislação federal, dentre outros, os prestados por administradores, advogados, aeronautas, aeroviários, agenciadores de propaganda, agrônomos, arquitetos, arquivistas, assistentes sociais, atuários, auxiliares de laboratório, bibliotecários, biólogos, biomédicos, cirurgões dentistas, contabilistas, economistas domésticos, economistas, enfermeiros, engenheiros, estatísticos, farmacêuticos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, geógrafos, geólogos, guias de turismo, jornalistas profissionais, leiloeiros rurais, leiloeiros, massagistas, médicos, meteorologistas, nutricionistas, psicólogos, publicitários, químicos, radialistas, secretárias, taquígrafos, técnicos de arquivos, técnicos em biblioteconomia, técnicos em radiologia e tecnólogos.

incorporador, o condômino da unidade imobiliária não incorporada na forma da Lei nº 4.591/1964, e a empresa construtora, sendo a solidariedade disposta pela aludida lei<sup>106</sup> e descrita nos arts. 154 e ss da IN RFB nº 971/09. O responsável pela obra de construção civil pessoa jurídica, está obrigado a efetuar escrituração contábil relativa à obra. Por sua vez, a pessoa física, dona da obra ou executora da obra de construção civil, é responsável pelo pagamento de contribuições em relação à remuneração paga, devida ou creditada aos segurados que lhes prestam serviços na obra, na mesma forma e prazos aplicados às empresas em geral<sup>107</sup>.

No que concerne as empresas prestadoras de serviço optantes pelo SIMPLES, é importante consignar que a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp nº 1.112.467, de relatoria do ilustre Ministro Teori Albino Zavascki, sujeito a sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-C, do Código de Processo Civil, exarou entendimento pela sua não compatibilidade com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art.

<sup>106</sup> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;

<sup>107</sup> Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/constrcivil.htm>>. Acesso em 15 mai. 2012.

31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art.

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

(REsp 1112467/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 21/08/2009)

Nesses exatos termos, a Primeira Seção do STJ editou ainda verbete nº 425 de súmula:

“A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.”

(Súmula 425, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/03/2010, DJe 13/05/2010)

Dessa forma, em termos gerais, para o devido cumprimento das obrigações tributárias atinentes à contribuição para a seguridade social destinada à previdência social, a empresa optante pelo SIMPLES, além de não se sujeitar a retenção pelo tomador de serviço, deverá, nos termos do art. 13, da LC nº 123/06<sup>108</sup>, efetuar recolhimento único por Documento de

<sup>108</sup> Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF; II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II; III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE; IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR; V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente; VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos

Arrecadação do Simples Nacional (DAS), cuja base de cálculo será a receita bruta e a alíquota aplicável segundo atividade enquadrada nos anexos do referido diploma<sup>109</sup>, bem como reter e recolher ao Fisco, conforme o caso, a contribuição previdenciária sobre o salário de contribuição de seus empregados, assim como, nos termos do inciso X, §1º, do art. 13 da LC em tela, a contribuição previdenciária relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual.

Ainda, o art. 195, I, a, da CF, possibilita a instituição de contribuição do empregador doméstico. A Lei nº 8.212/91 distingue em seu artigo 15 o tratamento conferido ao empregador doméstico para fins de contribuição previdenciária, daquele direcionado à tributação das empresas, equiparados e demais pessoas físicas empregadoras, e ainda dispõe no art. 24 sobre a

---

de Natureza Financeira - CPMF; VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador; X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; XII - Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços; XIII - ICMS devido: a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente; c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização; d) por ocasião do desembaraço aduaneiro; e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal; f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar; 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor; h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; XIV - ISS devido: a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; b) na importação de serviços; XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

<sup>109</sup>O valor devido da Contribuição Patronal Previdenciária, a cargo da pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, que possua empregados exercendo atividades concomitantes, i.e, trabalhador cuja mão-de-obra é empregada de forma simultânea em atividades enquadradas nos anexos da LC nº 123/06, seguirá orientação de norma específica da RFB (artigos 193 a 198 da IN/RFB nº 971/2009): (i) na hipótese de a ME ou a EPP auferir receitas sujeitas aos anexos I, II ou III, concomitantemente com receitas sujeitas aos anexos IV ou V, para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2008; (ii) na hipótese de a ME ou a EPP auferir receitas sujeitas aos anexos I, II, III ou V, concomitantemente com receitas sujeitas ao anexo IV, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009.

(fonte: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/sobre/perguntas.asp>>. Acesso em 15 mai. 2012)

alíquota incidente sobre o salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço. Confira-se:

“Da Empresa e do Empregador Doméstico

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - 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;

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

#### DA CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR DOMÉSTICO

Art. 24. A contribuição do empregador doméstico é de 12% (doze por cento) do salário-de-contribuição do empregado doméstico a seu serviço.

Parágrafo único. Presentes os elementos da relação de emprego doméstico, o empregador doméstico não poderá contratar microempreendedor individual de que trata o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, sob pena de ficar sujeito a todas as obrigações dela decorrentes, inclusive trabalhistas, tributárias e previdenciárias.”

Acerca do salário de contribuição do empregado doméstico, assim define o art. 28:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;”

Percebe-se, por conseguinte, que o empregador doméstico recolherá, como contribuinte, 12% sobre o salário de contribuição do empregado doméstico, e será responsável por reter e recolher a contribuição previdenciária do empregado doméstico, à alíquota de 8 a 11%, conforme a faixa de remuneração, que será adiante abordado no tratamento da contribuição dos empregados. O adimplemento da obrigação tributária ocorrerá até o 15º dia do mês subsequente ao da competência, com fulcro no art. 30, V, da Lei nº 8.212/91.

Por derradeiro, a contribuição do empregador doméstico também incide sobre o décimo terceiro salário, que integra a remuneração do empregado, sendo devido no pagamento da última parcela (art. 28, § 7º, da Lei nº 8.212/91), e quitado até o dia 20 de dezembro, nos termos do art. 216, §1º, do Decreto 3.048/99.

Noutro sentido, incidirá, também, a contribuição do art. 195, I, a, da CF, sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais. A EC nº 20/98 inclui no corpo constitucional a possibilidade de incidir contribuição previdenciária sobre o pagamento de administradores e autônomos, dentre outros contribuintes individuais, que outrora fora instituída pela Lei nº 7.787/89, declarada inconstitucional pelo STF por controle difuso recepcionado por suspensão de eficácia através de Resolução do Senado<sup>110</sup>, além da conseguinte alteração da Lei nº 8.212/91 igualmente declarada inconstitucional pelo STF<sup>111</sup> através de controle concentrado, com eficácia *erga omnes*, o que veio a ser possibilitado com a LC nº 84/96, no exercício da competência residual da União, e posteriormente pela Lei nº 9.876/99.

Com isso, a redação do art. 22, III, da Lei nº 8.212/91 passou a conter:

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

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

Para devida abordagem, insta destacar quem são os contribuintes individuais, destacados no art. 12, V, da Lei nº 8.212/91, com alterações posteriores:

<sup>110</sup> RE 177296, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/1994, DJ 09-12-1994 PP-34109 EMENT VOL-01770-08 PP-01615 e Resolução nº 14/95.

<sup>111</sup> EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES "EMPRESARIOS" E "AUTONOMOS" CONTIDAS NO INC.I DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO AS EXPRESSÕES "AUTONOMOS E ADMINISTRADORES" CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3. DA LEI N. 7.787/89. 1. O inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3. da Lei n. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2., par. 1., da Lei de Introdução ao Cod. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões "avulsos, autônomos e administradores" contidas no inc. I do art. 3. da Lei n. 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE n. 177.296-4. 2. A contribuição previdenciária incidente sobre a "folha de salários" (CF, art. 195, I) não alcança os "autônomos" e "administradores", sem vínculo empregatício; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4., e 154, I). Precedentes. 3. Ressalva do Relator que, invocando política judicial de conveniência, concedia efeito prospectivo ou "ex-nunc" a decisão, a partir da concessão da liminar. 4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões "empresários" e "autônomos" contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91.(ADI 1102, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/10/1995, DJ 17-11-1995 PP-39205 EMENT VOL-01809-05 PP-01004)

“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa;

d) revogada;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social;

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não;”

Nota-se que sobre a remuneração do contribuinte individual incidirá a alíquota de 20% para a contribuição previdenciária devida pela empresa, sem prejuízo da retenção da contribuição devida pelos próprios contribuintes individuais que lhes prestam serviços, a ser incorrida pela empresa até o dia 20 do mês subsequente ao da competência, conforme reza o art. 4º da Lei nº 10.666/03<sup>112</sup>:

“Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

§ 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao de competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia.

§ 2º A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS dos seus cooperados e

<sup>112</sup>Vencimento este coincidente com a contribuição previdenciária devida sobre a remuneração de empregados e avulsos, com fulcro no art. 30, I, a e b, da Lei nº 8.212/91.

contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos.

§3º O disposto neste artigo não se aplica ao contribuinte individual, quando contratado por outro contribuinte individual equiparado a empresa ou por produtor rural pessoa física ou por missão diplomática e repartição consular de carreira estrangeiras, e nem ao brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo.”

Aplica-se, *in casu*, às instituições financeiras o já mencionado adicional de 2,5% sobre a contribuição previdenciária decorrente da remuneração dos contribuintes individuais, nos termos do art. 22, §1º, da Lei nº 8.212/91.

Por fim, a legislação prevê, ainda, a contribuição previdenciária a cargo da empresa de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, instituída no art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, com adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais nos casos em que a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição (art. 1º, §1º, da Lei nº 10.666/03). Acerca da impossibilidade material de tributar-se pessoa jurídica com base no art. 195, I, a, da CF, reporta-se ao disposto na parte final do item 3.3.1.1.

### **3.3.2 - A contribuição previdenciária dos segurados**

Para o custeio do Regime Geral da Previdência Social, o art. 195, em seu inciso II, com redação conferida pela EC nº 20/98, prevê a contribuição previdenciária do trabalhador e demais segurados da previdência social. Confira-se:

“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:  
(...)

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;”

Rememore-se que a redação anterior à aludida EC previa a tributação tão-somente do trabalhador, o que ensejou a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.506/97 pelo Pretório Excelso através do RE 351.717, a qual acresceu à Lei nº 8.212/91 a alínea h, no art. 12, I, para incluir no rol de sujeitos passivos do tributo “o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”. Tal tema foi abordado no item 2.3.4. do presente estudo.

A promulgação da EC nº 20/98 serviu para uniformizar o tratamento conferido no art. 201, da CF à previdência social, dispondo acerca do caráter contributivo e da filiação obrigatória dos integrantes do RGPS, devendo ser custeada por qualquer indivíduo que exerça atividade econômica remunerada e não integrante de regime próprio, seja ele empregado, empresário, autônomo, produtor rural, ou qualquer pessoa filiada ao RPPS e, por conseguinte, titular potencial dos benefícios erigidos no sistema. Nele, poderá ainda aderir o segurado facultativo, como se verá adiante.

Ainda, o art. 195, II, da CF, estabelece imunidade à tributação previdenciária das aposentadorias e pensões concedidas pelo Regime Geral da Previdência Social. Disse segue que a imunidade em comento não alcança a pessoa do aposentado ou pensionista (imunidade subjetiva), mas propriamente os benefícios percebidos. Caso tais indivíduos permaneçam em atividade laboral e recebam salários e remunerações por isso, contribuirão sobre tais verbas ao RGPS, nos termos do art. 12, §4º, da Lei nº 8.212/91<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup>Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)§ 4º O aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social-RGPS que estiver exercendo ou que voltar a exercer atividade abrangida por este Regime é segurado obrigatório em relação a essa atividade, ficando sujeito às contribuições de que trata esta Lei, para fins de custeio da Seguridade Social.

Nesse contexto, a Lei nº 8.212/91 arrola as diferentes pessoas físicas enquadradas como segurados obrigatórios e facultativos da previdência social, que deverão concorrer no custeio do RGPS. Em aperta síntese, são eles os segurados obrigatórios na qualidade de empregado<sup>114</sup> (art. 12, I), que prestam serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a

---

<sup>114</sup> **Decreto nº 3.048/99:** Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: I - como empregado: a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, por prazo não superior a três meses, prorrogável, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviço de outras empresas, na forma da legislação própria; c) o brasileiro ou o estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado no exterior, em sucursal ou agência de empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sede e administração no País; d) o brasileiro ou o estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior com maioria do capital votante pertencente a empresa constituída sob as leis brasileiras, que tenha sede e administração no País e cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidade de direito público interno; e) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a elas subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular; f) o brasileiro civil que trabalha para a União no exterior, em organismos oficiais internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se amparado por regime próprio de previdência social; g) o brasileiro civil que presta serviços à União no exterior, em repartições governamentais brasileiras, lá domiciliado e contratado, inclusive o auxiliar local de que tratam os arts. 56 e 57 da Lei nº 11.440, de 29 de dezembro de 2006, este desde que, em razão de proibição legal, não possa filiar-se ao sistema previdenciário local; h) o bolsista e o estagiário que prestam serviços a empresa, em desacordo com a Lei nº 11.788, de 25 de setembro de 2008; i) o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; j) o servidor do Estado, Distrito Federal ou Município, bem como o das respectivas autarquias e fundações, ocupante de cargo efetivo, desde que, nessa qualidade, não esteja amparado por regime próprio de previdência social; l) o servidor contratado pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, bem como pelas respectivas autarquias e fundações, por tempo determinado, para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, nos termos do inciso IX do art. 37 da Constituição Federal; m) o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante de emprego público; n) revogado; o) o escrevente e o auxiliar contratados por titular de serviços notariais e de registro a partir de 21 de novembro de 1994, bem como aquele que optou pelo Regime Geral de Previdência Social, em conformidade com a Lei nº 8.935, de 18 de novembro de 1994; e p) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; q) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; r) o trabalhador rural contratado por produtor rural pessoa física, na forma do art. 14-A da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973, para o exercício de atividades de natureza temporária por prazo não superior a dois meses dentro do período de um ano;

necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas; brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior; aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular; o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; dentre outros.

Na qualidade de empregado doméstico<sup>115</sup> (art. 12, II), aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos. E como avulso<sup>116</sup> (art. 12, VI) quem presta, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, serviços de natureza urbana ou rural definidos no regulamento.

Como contribuinte individual<sup>117</sup> (art. 12, V), a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins

---

<sup>115</sup> **Decreto nº 3.048/99:** Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...) II - como empregado doméstico - aquele que presta serviço de natureza contínua, mediante remuneração, a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividade sem fins lucrativos;

<sup>116</sup> **Decreto nº 3.048/99:** Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...) VI - como trabalhador avulso - aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão-de-obra, nos termos da Lei nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, ou do sindicato da categoria, assim considerados: a) o trabalhador que exerce atividade portuária de capatazia, estiva, conferência e conserto de carga, vigilância de embarcação e bloco; b) o trabalhador de estiva de mercadorias de qualquer natureza, inclusive carvão e minério; c) o trabalhador em alvarenga (embarcação para carga e descarga de navios); d) o amarrador de embarcação; e) o ensacador de café, cacau, sal e similares; f) o trabalhador na indústria de extração de sal; g) o carregador de bagagem em porto; h) o prático de barra em porto; i) o guindasteiro; e j) o classificador, o movimentador e o empacotador de mercadorias em portos;

<sup>117</sup> **Decreto nº 3.048/99:** Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)

lucrativos ou não; o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; dentre outros.

Enquanto segurado especial <sup>118</sup> (art. 12, VII), com espeque constitucional no art. 195, §8º, da CF, a pessoa física residente no imóvel

---

V - como contribuinte individual: a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área, contínua ou descontínua, superior a quatro módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a quatro módulos fiscais ou atividade pesqueira ou extrativista, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 8º e 23 deste artigo; b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; d) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; e) o titular de firma individual urbana ou rural; f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; g) todos os sócios, nas sociedades em nome coletivo e de capital e indústria; h) o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho e o administrador não empregado na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, urbana ou rural; i) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; m) o aposentado de qualquer regime previdenciário nomeado magistrado classista temporário da Justiça do Trabalho, na forma dos incisos II do § 1º do art. 111 ou III do art. 115 ou do parágrafo único do art. 116 da Constituição Federal, ou nomeado magistrado da Justiça Eleitoral, na forma dos incisos II do art. 119 ou III do § 1º do art. 120 da Constituição Federal; n) o cooperado de cooperativa de produção que, nesta condição, presta serviço à sociedade cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado; e o) revogado; p) o Micro Empreendedor Individual - MEI de que tratam os arts. 18-A e 18-C da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que opte pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais;

<sup>118</sup> **Decreto nº 3.048/99:** Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...) VII - como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, na condição de: a) produtor, seja ele proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário

rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, nas condições estabelecidas no referido diploma.

Por último, o segurado facultativo<sup>119</sup> (art. 14), entendido como o indivíduo maior de 14 anos se menor aprendiz, e os demais maiores de 16 anos, que optarem por se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição, nos termos da lei vertente.

Neste ponto, antes de adentrar-se as contribuições dos segurados propriamente, deve-se salientar que, como visto anteriormente, o servidor público efetivo ou militar integrante de regime próprio é excluído do RGPS. Contudo, caso exerça atividade abrangida pelo regime geral, tornar-se-á segurado obrigatório, e, por conseguinte, contribuirá para os dois regimes previdenciários, sendo ao RGPS no limite do teto do maior salário de contribuição como se servidor não fosse. Nesse sentido, elenca-se o art. 13, §1º, da Lei nº 8.212/91:

---

rurais, que explore atividade: 1. agropecuária em área contínua ou não de até quatro módulos fiscais; ou 2. de seringueiro ou extrativista vegetal na coleta e extração, de modo sustentável, de recursos naturais renováveis, e faça dessas atividades o principal meio de vida; b) pescador artesanal ou a este assemelhado, que faça da pesca profissão habitual ou principal meio de vida; e c) cônjuge ou companheiro, bem como filho maior de dezesseis anos de idade ou a este equiparado, do segurado de que tratam as alíneas “a” e “b” deste inciso, que, comprovadamente, tenham participação ativa nas atividades rurais do grupo familiar.

<sup>119</sup>**Decreto nº 3.048/99:** Art. 11. É segurado facultativo o maior de dezesseis anos de idade que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social, mediante contribuição, na forma do art. 199, desde que não esteja exercendo atividade remunerada que o enquadre como segurado obrigatório da previdência social. § 1º Podem filiar-se facultativamente, entre outros: I - a dona-de-casa; II - o síndico de condomínio, quando não remunerado; III - o estudante; IV - o brasileiro que acompanha cônjuge que presta serviço no exterior; V - aquele que deixou de ser segurado obrigatório da previdência social; VI - o membro de conselho tutelar de que trata o art. 132 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, quando não esteja vinculado a qualquer regime de previdência social; VII - o bolsista e o estagiário que prestam serviços a empresa de acordo com a Lei nº 6.494, de 1977; VIII - o bolsista que se dedique em tempo integral a pesquisa, curso de especialização, pós-graduação, mestrado ou doutorado, no Brasil ou no exterior, desde que não esteja vinculado a qualquer regime de previdência social; IX - o presidiário que não exerce atividade remunerada nem esteja vinculado a qualquer regime de previdência social; X - o brasileiro residente ou domiciliado no exterior, salvo se filiado a regime previdenciário de país com o qual o Brasil mantenha acordo internacional; e XI - o segurado recolhido à prisão sob regime fechado ou semi-aberto, que, nesta condição, preste serviço, dentro ou fora da unidade penal, a uma ou mais empresas, com ou sem intermediação da organização carcerária ou entidade afim, ou que exerce atividade artesanal por conta própria.

“Art. 13. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado nesta Lei, desde que amparados por regime próprio de previdência social.

§ 1º Caso o servidor ou o militar venham a exercer, concomitantemente, uma ou mais atividades abrangidas pelo Regime Geral de Previdência Social, tornar-se-ão segurados obrigatórios em relação a essas atividades.”

Por disposição constitucional advinda da EC nº 20/98, que incluiu o §13, ao art. 40, da CF, para os servidores ocupantes de cargo comissionado, o regime a ser vinculado necessariamente será o do RGPS:

“§ 13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social. “

Pois bem. Analisados resumidamente os segurados do RGPS, passa-se a contribuição previdenciária por eles devida, nos termos do art. 195, II, da CF.

No que concerne à contribuição do segurado empregado, doméstico e do trabalhador avulso, será calculada, com fulcro no art. 20 da Lei nº 8.212/91, “mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa”. Como se observa, a base de cálculo do tributo será o salário de contribuição mensal, com algumas peculiaridades entre os segurados ora analisados.

Para os empregados domésticos, o art. 28, da Lei nº 8.212/91, define o salário de contribuição como a remuneração registrada na Carteira de Trabalho, confira-se:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;”

Por sua vez, para os demais empregados e trabalhadores avulsos, o salário de contribuição corresponde à remuneração mensal que percebem, nos limites mínimo e máximo estabelecidos:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida 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;”

Com relação ao décimo terceiro salário, deverá tal verba sujeitar-se a incidência de contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, §7º, da Lei nº 8.212/91. A peculiaridade *in casu*, reside no fato de que após o advento da Lei nº 8.620/93, o décimo terceiro não é somado ao salário percebido no mês de dezembro, mas deve ser considerado isoladamente como outro salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição sobre ele incidente. Confira-se a normativa pertinente:

Lei nº 8.212/91:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.”

Lei nº 8.620/93:

“Art. 7º O recolhimento da contribuição correspondente ao décimo-terceiro salário deve ser efetuado até o dia 20 de dezembro ou no dia imediatamente anterior em que haja expediente bancário. (...)

§ 2º A contribuição de que trata este artigo incide sobre o valor bruto do décimo-terceiro salário, mediante aplicação, em separado, das alíquotas estabelecidas nos arts. 20 e 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”<sup>120</sup>

<sup>120</sup> Em igual sentido o Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99): Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...) § 6º A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo do salário-de-benefício, sendo devida a contribuição quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho. § 7º A contribuição de que trata o § 6º incidirá sobre o valor bruto da gratificação, sem compensação dos adiantamentos pagos, mediante aplicação, em separado, da tabela de que trata o art. 198 e observadas as normas estabelecidas pelo Instituto Nacional do Seguro Social. (...) Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais: (...) § 1º O desconto da contribuição do segurado incidente sobre o valor bruto da gratificação natalina - décimo terceiro salário - é devido quando do pagamento ou crédito da última parcela e deverá ser calculado em separado, observado o § 7º do art. 214, e recolhida, juntamente com a contribuição a cargo da empresa, até o dia vinte do mês de dezembro, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário no dia vinte. § 1º-A. O empregador doméstico pode recolher a contribuição do segurado empregado a seu serviço e a parcela a seu cargo relativas à competência novembro até o dia 20 de dezembro, juntamente com a contribuição referente à gratificação natalina - décimo terceiro salário - utilizando-se de um único documento

Nestes exatos termos, instado a se posicionar, entendeu a Primeira Seção do STJ:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. CÁLCULO EM SEPARADO.

1. Segundo entendimento do STJ, era indevido, no período de vigência da Lei 8.212/91, o cálculo em separado da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina em relação ao salário do mês de dezembro. Todavia, a Lei n.º 8.620/93 estabeleceu expressamente essa forma de cálculo em separado, que, portanto, passou a ser legítima a partir da sua vigência.

2. Embargos de divergência a que se nega provimento.”

(EREsp 442781/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2007, DJ 10/12/2007, p. 278)

Outro aspecto relevante, diretamente relacionado às limitações materiais para incidência de contribuição previdenciária, reside no art. 28, §8º, a, da Lei nº 8.212/91<sup>121</sup>, que aloca as diárias pagas excedentes a 50% da remuneração mensal como integrantes do salário de contribuição pelo seu valor total. Contudo, conforme abordado amplamente no presente estudo, tal regramento aplica-se às hipóteses em que as diárias estejam revestidas de função remuneratória. Caso cumpram função indenizatória em razão, por exemplo, de despesas necessárias pelo deslocamento do empregado, não poderá incidir a contribuição.

Aliás, o cenário desenhado no item 3.3.1.1., acerca da regra-matriz de incidência tributária e as limitações materiais atinentes às verbas de natureza remuneratória e indenizatória aplicam-se integralmente para a imposição de contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados, domésticos e trabalhadores avulsos.

Ainda, o art. 20, da Lei nº 8.212/91, prevê alíquotas de 8 a 11% aplicáveis a diferentes faixas de salário de contribuição, reajustáveis na mesma época e com iguais índices de reajuste dos benefícios concedidos

---

de arrecadação. § 2º Se for o caso, a contribuição de que trata o § 1º será atualizada monetariamente a partir da data prevista para o seu recolhimento, utilizando-se o mesmo indexador definido para as demais contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

<sup>121</sup> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...) § 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total:

a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal;

pela previdência social. O limite mínimo do salário contribuição encontra amparo no art. 28, §§3º e 4º, do aludido diploma, enquanto o valor máximo, em observância ao §5º, deverá ser reajustado simultaneamente à reavaliação dos benefícios existentes.<sup>122</sup>

Atualmente, a Portaria Interministerial MPS/MF nº 02, de 6 de janeiro de 2012<sup>123</sup>, estabelece para os segurados empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos, as seguintes faixas: salário de contribuição de até R\$ 1.174,86, incidência da alíquota para fins de recolhimento ao INSS de 8%; de R\$ 1.174,87 até 1.958,10, 9%; e, de R\$ 1.958,11 até 3.916,20, 11%.

Merece igual destaque o disposto no art. 30, da Lei nº 8.212/91, o qual obriga o empregador doméstico e a empresa que remunera seus segurados empregados, bem como os trabalhadores avulsos, a proceder à retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, na qualidade de substituto tributário, nos seguintes termos:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea *a* deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (...)

<sup>122</sup>Confira-se a normativa citada: Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela (...) § 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. Art. 28. (...) § 3º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. § 4º O limite mínimo do salário-de-contribuição do menor aprendiz corresponde à sua remuneração mínima definida em lei. § 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

<sup>123</sup>Disponível em <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/65/MF-MPS/2012/2.htm>>. Acesso em 22 mai. 2012.

V - o empregador doméstico está obrigado a arrecadar a contribuição do segurado empregado a seu serviço e a recolhê-la, assim como a parcela a seu cargo, no prazo referido no inciso II deste artigo;”

Mas não é só. No que se refere à contribuição previdenciária dos segurados contribuintes individual e facultativo, os arts. 21 e 28, da Lei nº 8.212/91, estabelecem a alíquota, *a priori*, de 20% sobre o salário de contribuição, assim definidos:

“Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.”

Por sua vez, a Lei nº 12.470/11 alterou a Lei nº 8.212/91, para possibilitar a aplicação de alíquotas inferiores (11 e 5%) aos contribuintes individual e facultativo optantes pela exclusão do direito à aposentadoria por tempo de contribuição, que poderá ser reconsiderada pelo segurado mediante recolhimento da diferença acrescida de juros. Veja-se:

“Art. 21. A alíquota de contribuição dos segurados contribuinte individual e facultativo será de vinte por cento sobre o respectivo salário-de-contribuição. (...)

§ 2º No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição será de:

I - 11% (onze por cento), no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo, observado o disposto na alínea b do inciso II deste parágrafo;

II - 5% (cinco por cento):

a) no caso do microempreendedor individual, de que trata o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

b) do segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda.

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante recolhimento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição em vigor na competência a ser complementada, da diferença entre o percentual pago e o de 20% (vinte por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Se o recolhimento da contribuição devida pelo segurado facultativo compete ao próprio segurado, com base no art. 30, II, da Lei nº 8.212/91<sup>124</sup>, até o dia 15 do mês seguinte ao da competência, a sistemática não é tão simplória para os contribuintes individuais, de sorte que não apenas o responsável pelo recolhimento, mas também a alíquota aplicável tem especial peculiaridade a depender do caso.

Leandro Paulsen<sup>125</sup> introduz com propriedade os recolhimentos previdenciários dos contribuintes individuais:

“Relativamente aos contribuintes individuais, a situação é mais complexa. Isso porque podem prestar serviços a pessoas físicas, que não estão obrigadas a qualquer retenção, ou pessoas jurídicas, estas colocadas por lei como responsáveis tributárias, obrigadas à retenção e ao recolhimento. Como os contribuintes individuais prestam serviços, normalmente, a diversas pessoas, físicas e jurídicas, submeter-se-ão às retenções pelas pessoas jurídicas e terão de complementar os valores devidos relativamente à parcela da remuneração que não tenha sofrido retenção. Além disso, deverão atentar para que não seja extrapolado o limite máximo do salário de contribuição em face da sobreposição de retenções.”

Disso segue que, como visto na análise da contribuição previdenciária devida pelas empresas, nos termos do art. 4º, da Lei nº 10.666/03<sup>126</sup>, são elas as responsáveis tributárias por substituição do recolhimento previdenciário devido pelos contribuintes individuais, prestadores de serviço com cessão de mão de obra ou empreitada. É o caso,

<sup>124</sup>Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...) II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência;

<sup>125</sup>PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 163.

<sup>126</sup>Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. § 1º As cooperativas de trabalho arrecadarão a contribuição social dos seus associados como contribuinte individual e recolherão o valor arrecadado até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao de competência a que se referir, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. § 2º A cooperativa de trabalho e a pessoa jurídica são obrigadas a efetuar a inscrição no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS dos seus cooperados e contratados, respectivamente, como contribuintes individuais, se ainda não inscritos. § 3º O disposto neste artigo não se aplica ao contribuinte individual, quando contratado por outro contribuinte individual equiparado a empresa ou por produtor rural pessoa física ou por missão diplomática e repartição consular de carreira estrangeiras, e nem ao brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo.

por exemplo, de empresa que contrata prestadora de serviço de limpeza, devendo reter e recolher a contribuição previdenciária por ela devida.

Para tanto, são bastante elucidativas as instruções extraídas do site da RFB:

“A empresa que remunerar contribuinte individual deverá fornecer a este, comprovante de pagamento pelo serviço prestado consignando, além dos valores da remuneração e do desconto feito a título de contribuição previdenciária, a sua identificação completa, inclusive com o número do cadastro Nacional de Pessoa Jurídica(CNPJ) e o número de inscrição do contribuinte individual do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);

Para efeito da observância do limite máximo do salário-de-contribuição, o contribuinte individual que prestar serviço, no mesmo mês, a mais de uma empresa, deverá informar a cada empresa, o valor recebido sobre o qual já tenha incidido o desconto de contribuição, mediante a apresentação do comprovante de pagamento.”<sup>127</sup>

Nesse sentido, caberá ao contribuinte individual informar às empresas as quais preste serviço sobre as retenções porventura já sofridas naquele mês por empresas diversas, preservando o limite do salário de contribuição. Com isso, a empresa que recebe a declaração de retenção fornecida pelo contribuinte individual deverá proceder, se pertinente, à retenção tão-somente do valor faltante para alcançar o teto do salário de contribuição. Lado oposto, caso as retenções não tenham atingido o valor mínimo do salário de contribuição, deverá o contribuinte individual complementar o adimplemento do tributo, conforme preceitua o art. 5º da mencionada Lei nº 10.666/03 <sup>128</sup>, o mesmo ocorrerá ao contribuinte individual que não atingir o valor mínimo do salário contribuição advindo dos recebimentos de serviços prestados a pessoas físicas, que ao recolher o tributo por ele devido, deverá atingir o montante mínimo permitido, qual seja, sobre o salário mínimo vigente.

---

<sup>127</sup>Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/formascontrib.htm>>. Acesso em 22 mai. 2012.

<sup>128</sup> Art. 5º O contribuinte individual a que se refere o art. 4º é obrigado a complementar, diretamente, a contribuição até o valor mínimo mensal do salário-de-contribuição, quando as remunerações recebidas no mês, por serviços prestados a pessoas jurídicas, forem inferiores a este.

Confira-se o regramento previsto no Regulamento da Previdência Social para os recolhimentos do segurado individual, assim como da empresa contratante, nos termos ora explicados:

“Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (...)

II - os segurados contribuinte individual, quando exercer atividade econômica por conta própria ou prestar serviço a pessoa física ou a outro contribuinte individual, produtor rural pessoa física, missão diplomática ou repartição consular de carreira estrangeiras, ou quando tratar-se de brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil seja membro efetivo, ou ainda, na hipótese do § 28, e o facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição, por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte àquele a que as contribuições se referirem, prorrogando-se o vencimento para o dia útil subsequente quando não houver expediente bancário no dia quinze, facultada a opção prevista no § 15;”

Ademais, não obstante a alíquota aplicável ao contribuinte individual ser de 20% ao prestar serviços à pessoa física, a outro contribuinte individual, à entidade beneficente de assistência social isenta da cota patronal, e a missões diplomáticas ou a repartição consular de carreira estrangeira<sup>129</sup>; o art. 30, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/91 prevê a possibilidade de dedução de sua contribuição mensal o total de 45% da contribuição da empresa, incidente sobre os valores despendidos para remunerar o contribuinte individual, limitada a mencionada dedução a 9% do salário de

---

<sup>129</sup>Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/formascontrib.htm>>. Acesso em 22 mai. 2012.

contribuição, o que, como efeito prático, acarreta no montante retido ser de 11% do salário de contribuição<sup>130</sup>. Confira-se:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)

§ 4º Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 4º ao cooperado que prestar serviço a empresa por intermédio de cooperativa de trabalho.”

<sup>130</sup> Leandro Paulsen utiliza-se dos ensinamentos do mestre previdenciário Fábio Zambitte Ibrahim, para explicar a sistemática de deduções e seus efeitos. A despeito do exemplo conter valores de salário de contribuição defasados, é bastante didático para perfeita compreensão do tema, valendo ser colacionado: “O parâmetro para o cálculo do valor a deduzir é a contribuição da empresa sobre o valor pago ou creditado ao segurado. Assim, se, por exemplo, o contribuinte individual recebeu R\$ 1.000,00 de certa empresa, ele poderá deduzir de 45% de R\$ 200,00, ou seja, R\$ 90,00. (no caso, a contribuição da empresa é de 20% sobre a remuneração do contribuinte individual, ou seja, de R\$ 200,00)

Assim, sua contribuição, ao invés de R\$ 200,00 (20% de R\$ 1.000,00), seria no valor de R\$ 110,00. Veja que, neste caso, o segurado contribui com o equivalente a 11% do seu salário de contribuição, que é a alíquota máxima dos segurados empregado, avulso e doméstico. A Lei tenta dar tratamento equânime ao individual.

Entretanto, esta dedução é limitada, no exemplo, a 9% de R\$ 1.000,00, que seria o salário de contribuição do trabalhador. Nesta hipótese, o limite é o valor de R\$ 90,00 – idêntico ao calculado como dedução. Tal situação gera, com frequência, certa perplexidade, pois se o limite é exatamente o valor a deduzir, qual a razão da limitação?

O problema reside no exemplo dado. A remuneração do trabalhador foi inferior ao teto do salário de contribuição, e, por isso, o limite foi igual ao valor da dedução, já que esta nada mais é do que 45% de 20% da remuneração, que é igual aos 9% ( $45\% \times 20\% = 9\%$ ).

Quando o exemplo é modificado para, digamos, remuneração de R\$ 10.000,00, o limite irá agir. Nesta situação, a contribuição da empresa será de R\$ 2.000,00 (20% de R\$ 10.000,00). O valor da dedução, a priori, seria de R\$ 900,00 (45% de R\$ 2.000,00). Todavia, tal valor é restringido a 9% do salário de contribuição do trabalhador, que não é R\$ 10.000,00, mas, em valor atuais, de R\$ 1.869,34 (trata-se de limite vigente antigamente). Daí o limite é de R\$ 168,24 (9% de R\$ 1.869,34).

No segundo exemplo, a remuneração do contribuinte individual extrapola o teto do salário de contribuição, o que faz com que o limite do valor a deduzir tenha função. Caso não fosse assim, teríamos situação absurda, na qual o contribuinte individual não só teria direito à dedução plena de sua contribuição, nada pagando à previdência, como também saldo à seu favor.

Também, neste exemplo, o resultado final visa a atingir contribuição semelhante ao empregado sobre a alíquota máxima (11%). É exatamente o que ocorre, pois  $11\% \text{ de } R\$ 1.869,34 = 205,62$ , que é o valor final da contribuição do segurado ( $R\$ 357,87 - R\$ 168,24 = R\$ 205,62$ ). Ora, mas, se a ideia é esta, poderia o legislador adotar de uma vez a contribuição de 11% para o contribuinte individual. Bastaria afirmar que o individual que presta serviços à empresa contribuiria com 11%, enquanto que, sobre os valores recebidos de pessoas físicas, contribuiria com 20%.

(...) caberá à empresa já efetuar a retenção da cotização devida pelo individual, na alíquota de 11%, sendo a responsabilidade pelo recolhimento exclusiva desta, cabendo inclusive a aplicabilidade da presunção absoluta de que o desconto foi deito à época devida e de modo correto, imputada a cobrança de quaisquer diferenças somente à empresa, nunca ao segurado – art. 33, §5º, da Lei nº 8.212/91.”

PAULSEN, Leandro & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 165-166.

Neste ponto, resta analisar a contribuição devida pelo segurado especial, abrangido pelo art. 195, II, da CF, que recolherá como pessoa física integrante do RGPS. Tal figura encontra amparo no próprio §8º, do art. 195, da CF, que erige preceito constitucional voltado a preservar as peculiaridades inerentes às atividades econômicas dos segurados em comento, devendo contribuir sobre o resultado da comercialização de sua produção.

Confira-se o texto constitucional, bem como a sua instituição pela Lei nº 8.212/91:

Constituição Federal de 1988:

“Art. 195 – (...) § 8º - O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.”

Lei nº 8.212/91:

“Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (...)

§ 3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.”

Nesse contexto, em que pese a inconstitucionalidade atinente à incidência de contribuição previdenciária sobre o resultado da comercialização da produção relativamente ao empregador rural, abordado anteriormente ao falar-se do FUNRURAL, é válida a tributação no que se refere aos segurados especiais na condição de segurados. Isso porque, enquanto a primeira hipótese, conforme reconhecido pelo próprio STF, não

encontra amparo no texto do art. 195, I, a, da CF, a permissiva do segurado especial advém do art. 195, II, da CF, bem como de disposição expressa sobre o tema do já destacado §8º, do art. 195, da CF.

Por fim, deve-se destacar com relação à contribuição do segurado especial, o disposto no art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, que prevê hipóteses de sub-rogação de determinados agentes econômicos nas obrigações do segurado especial:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

(...)

X - a pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção:

- a) no exterior;
- b) diretamente, no varejo, ao consumidor pessoa física;
- c) à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12;
- d) ao segurado especial;”

## CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi estudar a seguridade social e o regime jurídico das contribuições previdenciárias vertidas à manutenção do regime geral de previdência social, com importantes considerações a respeito do tratamento constitucional e infraconstitucional sobre a exação, além da casuística construída ao longo dos anos no ordenamento pátrio. Trata-se de universo temático notoriamente denso, com relevante repercussão nas relações celebradas nos diversos setores produtivos brasileiros, onerando por vezes de sobremaneira as relações contratuais perpetradas.

Para tanto, em um primeiro momento, foram abordadas questões sociais, políticas e econômicas sobre a seguridade social e a previdência social no Brasil e no mundo. Para tanto, focou-se em apresentar essencial histórico da proteção social ao longo dos séculos, para sedimentar a ideologia reitora da construção normativa da matéria e a adoção de conceitos bismarckianos e beveridgianos recepcionados pela Constituição Federal promulgada em 1988 no Título VIII, destinado à Ordem Social. Demonstrou-se, com isso, que a percepção de direitos sociais encontra-se intimamente relacionada ao advento do Estado Social, e a afirmação de direitos prestacionais de 2ª geração.

Posteriormente, estudou-se a seguridade social no Brasil, com abordagem específica acerca das normas constitucionais, das questões relacionadas ao orçamento da seguridade social – merecedora de tratamento específico pelo sistema constitucional brasileiro – e, em especial, sobre o custeio do sistema protetivo, foco de inúmeras controvérsias, dentre as quais, a natureza jurídica das contribuições sociais, superação do fenômeno da para-fiscalidade no direito brasileiro, sujeitos passivos, bases econômicas e veículos normativos para suas instituições. Demonstrou-se com isso a sujeição do referido tributo aos ditames constitucionais insculpidos no

Sistema Tributário Nacional, conforme jurisprudência sedimentada do Pretório Excelso.

Nesse esteio, segundo proposição lógico-sistemática do ilustre Ministro Carlos Velloso, dividem-se as contribuições sociais em gerais e para o custeio da seguridade social. As contribuições sociais gerais voltam-se ao custeio de ações sociais do Estado Brasileiro em prol da coletividade não abrangidas pela seguridade social, direcionadas a consecução da Ordem Social constitucionalmente prevista. Por sua vez, a contribuição social para a seguridade social (art. 195, da CF) verte-se ao financiamento da previdência social (contribuições previdenciárias destinadas ao RGPS do art. 195, I, a e II, c/c 167, XI, da CF), assistência social e saúde.

Cotejou-se, também, as divergências doutrinárias inerentes à inserção do princípio da solidariedade nas contribuições sociais, sendo certo que o art. 195, da CF, ao dispor expressamente que a seguridade social será financiada por toda a sociedade mitigou a referibilidade da atuação estatal ao sujeito passivo do tributo. Assim, segundo se depreende da jurisprudência do STF, consolidou-se o princípio estrutural da solidariedade, para alterar o sistema da seguridade de contributivo e retributivo para contributivo e solidário.

Outrossim, abordou-se o conteúdo finalístico das contribuições em tela, afetadas à realização de finalidades estatais específicas no momento de sua instituição, diferenciando-se neste conceito dos impostos, que compartilham por vezes das hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas aplicáveis às contribuições sociais, bem como à regra estabelecida no art. 4º, do CTN, por não se confundir com a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Ainda, no transcorrer do presente trabalho, foram enfrentados motes inerentes ao regime jurídico da contribuição previdenciária vertida ao custeio do regime geral da previdência social, dentre as quais as diferentes hipóteses de incidências previstas na Constituição Federal, e outras nuances legais, jurisprudenciais e doutrinárias. Em síntese, demonstrou-se a sujeição às contribuições previdenciárias de pessoas físicas ou jurídicas, que contratem mão de obra remunerada no exercício de alguma atividade econômica com ou sem fins lucrativos, sendo irrelevante o vínculo empregatício.

Utilizou-se, para tanto, dos elementos constantes na regra-matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária para definir as limitações constitucionais e infraconstitucionais, em especial a necessidade de a exação incidir sobre verbas de natureza remuneratória. Somado a isso, aprofundou-se o debate a respeito do elemento material do tributo em questão, com o enfrentamento didático a respeito da jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre a validade de sua incidência sobre diversas verbas pagas à luz de sua natureza remuneratória e indenizatória.

Por fim, frise-se que não obstante a impossibilidade de se esgotar o profundo e complexo debate sobre a referida espécie tributária, buscou-se edificar os limites legais para a atuação do Fisco na persecução das contribuições sociais e, ainda, demonstrar proposições estruturais para a identificação de incidência das contribuições previdenciárias à luz dos mandamentos constitucionais insculpidos no art. 195, da CF, para justificar a avaliação de gastos incorridos pelos agentes econômicos, possibilitando, por conseguinte, a correlata economia fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. – Rev. Atual. – Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Comentários ao código tributário nacional*. Volume I Arts. 1º a 95/ Coordenador. 5ª ed. – rev. e atual – São Paulo: Saraiva. 2008.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Curso de Direito do Trabalho*. São Paulo: Dialética, 1998.

MODESTO, Paulo (Org.). *Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003 (doutrina, pareceres e normas selecionadas)*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro do. *Curso de Direito do Trabalho*, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.) *Contribuições Previdenciárias: questões atuais*. São Paulo: Dialética, 1996.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume IV: os tributos na Constituição*. 3<sup>a</sup> ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. V: O orçamento na Constituição. 3<sup>a</sup> ed. – Revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2008.