

# REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília • ano 32 • nº 128  
outubro/dezembro – 1995

*Editor:*

*João Batista Soares de Sousa, Diretor*

# Regime jurídico das contribuições previdenciárias

PAULO JOSÉ LEITE FARIAS

## SUMÁRIO

*1. Introdução. 2. Natureza jurídica da contribuição social antes da Lei Magna de 1988. 3. As espécies tributárias. 4. A contribuição previdenciária na Constituição Brasileira de 1988. 5. O objetivo da Seguridade e a sua natureza jurídica. 6. Conclusões.*

### *1. Introdução.*

As leis brasileiras, ao tratarem do custeio da Previdência Social, referem-se às quantias que devem ser pagas aos entes previdenciários como "contribuições". Essa denominação, geralmente, é empregada para designar as prestações devidas por um grupo de pessoas ao Estado e que por este são usadas em benefício dos componentes do grupo contribuinte.

Mesmo existindo correntes majoritárias, não era pacífico na doutrina a natureza jurídica dessas importantes exações na época que antecedeu a promulgação da atual Carta Magna. As posições sobre a natureza jurídica da contribuição para a Seguridade Social mostravam-se bastante variadas, sendo possível apontar dois grandes grupos de classificação: *os de natureza tributária e os de natureza não tributária*. Esses, por sua vez, comportavam significativas divisões, a saber:

#### *1) não-tributárias:*

*1.1. salário diferido;*

*1.2. simples parcela do salário atual do trabalhador;*

#### *2) tributárias:*

*2.1. taxa parafiscal;*

*2.2. imposto;*

*2.3. tributo especial, distinto das categorias anteriores.*

Entretanto, a partir da Carta Magna vigente, a maioria dos doutrinadores considera que as

Paulo José Leite Farias é Procurador do INSS e Professor de Direito Tributário.

contribuições caracterizam-se como autênticos tributos, sepultando de vez esta questão, tendo em vista o art. 149 da Constituição Federal que indica, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir *contribuições sociais*, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (grifamos).”

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

É de se destacar que essa discussão não tem apenas efeito teórico; ao contrário, ostenta conseqüências práticas imediatas, pois caso as contribuições não fossem consideradas tributos, certamente não haveria a necessidade, *em tese*, por exemplo, de serem instituídas por lei complementar.

Apesar disso, o tema relacionado ao regime jurídico das contribuições continua polêmico, uma vez que:

a) assolam os Tribunais questões relacionadas ao custeio da Previdência Social, onde se questiona, dentre outras matérias, a possibilidade de o Sistema Tributário Constitucional admitir sobre um mesmo fato gerador a incidência de um imposto e de uma contribuição, bem como de diferentes espécies (nominais) de contribuições, tal como o PIS e o COFINS (Lei Complementar nº. 70/91);

b) a importância do tema pode ser comprovada pelo fato de a primeira Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC nº1.1)<sup>1</sup>, julgada em dezembro de 1993, tratar de tema correlato ao aqui discutido;

c) não tendo a Constituição explicitado a materialidade do fato a ser descrito como hipótese de incidência das contribuições, seria o legislador ordinário livre para adotar nas leis tanto a figura de imposto como de taxa?

<sup>1</sup> A Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1, julgada procedente pelo Supremo Tribunal Federal, visava obter a declaração de constitucionalidade da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu contribuição para financiamento da Seguridade Social, conhecida como COFINS (NOVO FINSOCIAL), nos termos do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

d) ao contrário dos impostos, taxas e contribuições de melhoria que são caracterizados pela materialidade de suas hipóteses de incidência, a contribuição social, conforme aduz Geraldo Ataliba, “se afasta dos princípios informadores dos impostos (capacidade contributiva) e das taxas (remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal)”<sup>2</sup>;

e) é de indagar se os regimes jurídicos dos impostos, taxas e contribuições de melhoria podem, em sua integralidade, ser aplicados às contribuições sociais;

f) constituem as contribuições sociais uma espécie tributária autônoma, distinta, portanto, das espécies tributárias consagradas no Código Tributário Nacional;

g) podem os recursos da Seguridade ser arrecadados pela Administração Direta, mesmo tendo a seguridade orçamento próprio, independente e gerido, conforme indica a Magna Carta, de forma descentralizada?

Em resumo, discute-se a natureza jurídica da contribuição previdenciária, almejando a busca de soluções para o custeio da Seguridade Social.

Ademais, procura-se com isso contribuir para que a força normativa da Carta Federal possa desenvolver-se, cada vez mais, preservando, no dizer de Konrad Hesse, a vontade da Constituição (*Wille zur Verfassung*) que se baseia na consciência de que todos nós estamos permanentemente convocados a dar conformação à vida do Estado, assumindo e resolvendo as tarefas por ele colocadas<sup>3</sup>.

## 2. Natureza jurídica da contribuição social antes da Lei Magna de 1988

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, à Carta de 1967 foi o primeiro texto a perfilhar abertamente a natureza tributária das contribuições, inobstante a elas houvesse referência desde a Constituição de 1934 (art. 121, § 1º, *h*), passando pela de 1946 (art. 157, XVI), até a Carta de 1967 (arts. 157, § 9º; 158, XVI e 159, § 1º).

É verdade que, por intermédio da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, pretendeu-se retirar as contribuições sociais do gênero tributário, ocasião em que foi dada nova redação ao inc. I do § 2º do art. 21 (que outorgava à União competência para instituir contribuições) e ao

<sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, Malheiros Editores, 5ª edição, 1992, pp. 140 e 168.

<sup>3</sup> HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, p. 20.

art. 43 (que foi acrescido do inc. X, justamente para fazer referência expressa às contribuições sociais, destacando-as do inc. I, que aludia aos tributos).

Exemplificando, com a edição da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, o Supremo Tribunal Federal passou a entender, na maioria de seus julgados, que a contribuição previdenciária não tinha natureza de tributo.

Assim, didaticamente, podemos classificar as correntes doutrinárias da natureza jurídica da contribuição previdenciária em dois grandes ramos: o de natureza não-tributária e o de natureza tributária.

### 2.1. Natureza não-tributária

Por sua vez, esse ramo doutrinário se subdivide em outros dois:

#### 2.1.1. a contribuição como salário diferido;

#### 2.1.2. a contribuição como simples parcela do salário atual do trabalhador.

##### 2.1.1. Teoria do salário diferido.

Para essa teoria contratualista, a contribuição seria uma espécie de salário diferido, porque não paga, imediatamente, ao trabalhador. Desse modo, parte do salário do empregado não é paga diretamente a ele, mas destacada para a formação de um fundo de recursos que, *futuramente*, irá prover a subsistência do operário.

Tem essa teoria caráter contratualista, pois a causa do pagamento da contribuição seria o contrato de trabalho firmado entre empregado e empregador. Tal como ocorre com o salário, o benefício, futuramente, seria uma obrigação certa e periódica. É idéia defendida pelo previdencialista francês Felix Pippi<sup>4</sup>.

##### 2.1.2. Teoria do salário atual

Por outro lado, muito embora também defenda o caráter contratual da contribuição, para a corrente do salário atual, a contraprestação do trabalho do empregado é retribuída pelo empregador mediante pagamento de duas quotas: uma, entregue diretamente ao operário; outra, *imediate e obrigatoriamente destinada aos fins da Seguridade Social*.

##### 2.1.3. Crítica às teorias contratualistas

Ambas teorias contratualistas apóiam-se em um falso pressuposto: *o de que a relação jurídica da contribuição social é de direito privado*, como se fosse um simples acordo de vontade entre o empregado e o empregador. Esquecem-se essas teorias que não há ajuste de vontades quanto ao pagamento da contribuição, o

qual se dá de forma compulsória, por manifestação do *ius imperiis* do Estado.

Além disso, observa-se que tanto se considerarmos a teoria do salário diferido, como a do salário atual, a parcela do montante que é retirada para fins de custeio dos riscos da relação de trabalho não pode ser exigida de imediato ou futuramente pelo empregado. Ao contrário, *tal parcela só poderá ser utilizada se forem atendidas determinadas condições especificadas em lei, de forma objetiva e genérica, independentemente da vontade dos sujeitos da relação laboral, o que retira dessa parcela a natureza salarial que lhe impõem as retromencionadas teorias*.

Em conseqüência, não existe relação de direito privado para pagamento da contribuição, mas de direito público, de acordo com a previsão de lei. Não há ajuste de vontades quanto ao pagamento da contribuição. Não é a contribuição-salário, pois não é paga diretamente pelo empregador ao empregado (art. 457 da CLT).

Por fim, se essa doutrina fosse a adotada no ordenamento jurídico, por coerência sistêmica, competiria sua discussão no âmbito da justiça trabalhista, por ser essa a justiça competente para tratar de verbas salariais, em conformidade com o disposto no art. 114 da Constituição Federal.

Entretanto, tal não ocorre devido à natureza tributária dessa exação fiscal, tipicamente imposta pela União, razão pela qual compete à Justiça Federal o trato da matéria, consoante o disposto no art. 109, inciso I da Lei Maior vigente.

### 2.2. Natureza tributária.

Em função de sua qualidade de prestação compulsória, criada por lei, a maioria dos tratadistas sempre viu a contribuição previdenciária como uma forma de tributo, embora houvesse sérias divergências no que se refere ao seu enquadramento em determinada categoria tributária.

Alguns autores como Aliomar Baleeiro a consideram um tributo, já a tendo anteriormente rotulado de imposto ou de taxa, segundo se contemple a sua forma de contribuição patronal ou de desconto do segurado<sup>5</sup>, assim também entende Fábio Fanucchi<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 64.

<sup>6</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v. II, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 176.

<sup>4</sup> PIPPI, Felix. *De la notion de salaire social*. Paris. Librairie générale de droit et jurisprudence, 1966.

Já o mestre Ataliba<sup>7</sup> afirma que a parte recolhida pelo empregador corresponderia a um imposto, por não haver qualquer contraprestação por parte do Estado, mas um imposto com destinação especial. Em contrapartida, a parte do empregado corresponderia a uma taxa, em razão da vinculação a um futuro benefício ou serviço prestado pelo Estado, ou colocado à disposição do beneficiário.

Em resumo, os autores que defendem a natureza tributária da contribuição divergem ao enquadrá-la nas espécies taxa ou imposto, existindo ainda aqueles que a posicionam em categoria própria e independente da tradicional divisão tricotômica.

### 3. As espécies tributárias

Tributo, conforme ressalta a doutrina, representa um gênero, o qual compreende várias espécies e subespécies. Sua evolução demonstra diversas modalidades, sob diferentes denominações: impostos, taxas, direitos, contribuições especiais, contribuições de melhoria etc.

Assim, desde já percebemos a necessidade de definição dos diferentes tipos ou formas de tributos. Isto deve ser feito, por razões práticas, tendo em vista que a norma jurídica pode se referir a determinada categoria de tributo ou ao gênero tributo, devendo o intérprete conhecer o seu verdadeiro significado, até para que possa bem caracterizar a contribuição previdenciária nesse contexto.

Nos países federativos, como o Brasil, o problema dos conceitos das espécies tributárias e da sua classificação ganha especial interesse, pois implicará, às vezes, solução de problemas de competência tributária. A própria discriminação de rendas tributárias é baseada na distinção das espécies tributárias. Por outro lado, cada espécie tributária ostenta seu regime tributário específico, embora faça parte do gênero tributo.

#### 3.1. Critérios de classificação

Nos dias de hoje, a solução para o problema do número das espécies tributárias existentes e o do respectivo conceito é matéria de muita polêmica. Predomina a classificação tripartida dos tributos, em *impostos*, *taxas* e *contribuições*. Todavia, certos autores impugnam essa divisão tripartida, por considerarem a contribuição como uma espécie de taxa, razão pela qual dizem que os tributos se dividem em duas classes: *impostos* e *taxas*. Outras classificações

também existem, sendo estas duas (tripartida e bipartida) as clássicas, não só no direito brasileiro como também no comparado. Embora existam diversos critérios de classificação, é de lembrar sempre que toda classificação é arbitrária e não se pode exagerar a sua importância, atribuindo-lhe mais do que corresponde a um útil instrumento de estudo e esclarecimento.

O critério adotado na nossa legislação tributária (art. 5º do CTN) classifica, conforme a situação de fato prevista na norma para criar a obrigação tributária, em três espécies distintas o tributo, a saber: .

a) o *imposto* se caracteriza como o "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (Código Tributário Nacional, art. 16). No imposto, afirma José Geraldo Rodrigues de Alckmin, "o pressuposto de fato se refere exclusivamente ao obrigado e à sua esfera de atividade"<sup>8</sup>. Ilustrando, o imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS) é imposto porque o fato gerador da respectiva obrigação tributária é a operação de circulação de mercadorias realizada por comerciante (pressuposto de fato que não indica atividade do estado dirigida ao contribuinte). No imposto, assegura Héctor B. Villegas, "a prestação exigida do particular independe de qualquer atividade estatal a ele relativa"<sup>9</sup>.

b) a *taxa* se caracteriza como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa uma atividade estatal específica, dirigida ao contribuinte. O pressuposto de fato que dá origem à obrigação tributária, na taxa, tem uma particularidade especial: uma prestação estatal dirigida ao contribuinte. O fim da taxa, também, destina-se às necessidades da atividade estatal. Na taxa, diz José Geraldo Rodrigues de Alckmin, o pressuposto de fato "se prende ao desempenho de uma atividade do ente público, com relação ao obrigado"<sup>10</sup>. A taxa de limpeza pública é taxa porque o fato gerador da respectiva obrigação é a utilização do serviço de limpeza pública que o município coloca à disposição da pessoa, pres-

<sup>8</sup> ALCKMIN, José Geraldo Rodrigues de. *Os Tributos e sua Classificação*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 37.

<sup>9</sup> VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980, p. 5.

<sup>10</sup> ALCKMIN, José Geraldo Rodrigues de. *Os Tributos e sua Classificação*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p.37.

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. "Regime Constitucional da Parafiscalidade". São Paulo: RDA 86/19.

suposto de fato indicativo de uma atividade do Estado dirigida ao contribuinte;

c) a *contribuição de melhoria* caracteriza-se como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim se destina às necessidades do serviço ou à atividade estatal. Leciona Edvaldo Brito que as contribuições se vinculam à atividade do Estado "cuja consequência é um benefício ou a tutela de um interesse de grupos sociais identificados com as circunstâncias que impulsionam o poder público a executá-las" 11 .

Sumariamente, sob uma ótica simples, imposto seria uma exação estatal cujo retorno ao indivíduo não está diretamente envolvido com ele. Taxa seria outra exação estatal, pessoalmente referente ao sujeito passivo. Contribuição de melhoria seria uma expropriação do Estado, relacionada com certos contribuintes.

### 3.2. *Classificação da doutrina brasileira*

Não há na doutrina nacional, a grosso modo, consenso no que se refere às espécies tributárias, sendo possível entretanto agrupar as classificações em quatro categorias<sup>12</sup>:

a) *classificação bipartida* dos tributos, que admite exclusivamente impostos e taxas (Francisco Campos, Pontes de Miranda, Alberto Xavier e outros);

b) *classificação tripartida* dos tributos, com a existência de três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria; ou a variante impostos, taxas e contribuições (esta abrange as contribuições de melhoria e as contribuições especiais), aceita por José Afonso da Silva, José Geraldo Rodrigues Alckmin, Edvaldo Brito, Rubens Gomes de Souza, Hamilton Dias de Souza e outros;

c) *classificação quadripartida* dos tributos, aceitando a existência de impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições (Miguel Lins, Célio Loureiro); ou a variante impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (Fábio Fanucchi, Luiz Emydio F. da Rocha Júnior e outros).

d) *classificação quinquipartida* dos tributos, que admite impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e emprés-

timos compulsórios (Ives Gandra da Silva Martins, Fábio Leopoldo de Oliveira e Hugo de Brito Machado).

### 4. *A contribuição previdenciária na Constituição Brasileira de 1988*

#### 4.1. *Natureza tributária das contribuições*

Cabe à União instituir três modalidades de contribuições: a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico; e c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149 da Constituição).

Tais contribuições – denominadas tradicionalmente pela doutrina financeira de parafiscais – vêm apostas no Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento).

*A primeira conclusão que se retira dessa inserção na parte do sistema tributário é a de que as contribuições sociais são tributos.* Com isso, o texto se conforma ao entendimento generalizado da doutrina que, conforme visto anteriormente, já havia estabelecido esmagadora opinião nessa direção.

As consequências de figurarem as contribuições no capítulo destinado ao sistema tributário são de notável relevância jurídica, a contaminar todo o arcabouço legislativo decorrente, e revelam indiscutível posição do constituinte no sentido de submeter essas exações aos princípios constitucionais tributários.

Para não haver dúvidas a esse respeito, no trecho final do invocado art. 149 vem inscrita a obrigatoriedade de observância das normas gerais de legislação tributária, a serem veiculadas por lei complementar, no que pertine à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, ressalvado quanto à contribuição social o que se refere ao princípio da anterioridade (art. 195, § 6º).

Assim, as contribuições de Seguridade Social constituem espécie de contribuições sociais, cujo regime jurídico tem suas bases mais bem definidas na vigente Constituição.

Conclui-se, de plano, que o regime da parafiscalidade é o mesmo da tributação comum, salvo nas exceções existentes no próprio texto constitucional que detalham as características próprias desta espécie particular de tributo.

#### 4.2. *Características próprias das contribuições parafiscais*

Para ressaltar as características próprias das contribuições previdenciárias, podemos dividi-las em dois grupos: as características comuns das contribuições parafiscais, estudadas nesse

<sup>11</sup> BRITO, Edvaldo. *Contribuições Sociais e Econômicas; Natureza Jurídica e Prescrição*, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, p. 121.

<sup>12</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 380.

tópico; e as específicas de contribuições previdenciárias, que se correlacionando intimamente com o objetivo da Seguridade Social, e são detalhadas no tópico seguinte.

As características peculiares comuns a todas contribuições parafiscais, que, ao ver de certos autores, estremariam as contribuições parafiscais das espécies tradicionais de tributo são:

a) a delegação de sua percepção e aplicação a órgãos estatais (autárquicos) e até entes de forma privada (entidades paraestatais), mas que desempenham funções públicas;

b) a destinação específica do produto de sua arrecadação.

Conforme assinala Sérgio Pinto Martins<sup>13</sup> “nesse contexto seria inserida a contribuição à Seguridade Social. Sua administração seria feita por um órgão (INSS), com a finalidade de arrecadar contribuições das categorias profissionais e econômicas, descentralizando a atividade do Estado com vistas ao pagamento do futuro benefício previdenciário”.

4.2.1. *A delegação de sua percepção e aplicação a órgãos estatais*

Quanto a essa primeira característica, a possibilidade de delegar poderes a entes diversos do Estado para arrecadar e aplicar essas exações compulsórias, podemos afirmar que tal característica configurar-se-ia como própria do conceito da parafiscalidade.

4.2.2. *A destinação específica do produto de sua arrecadação*

Quanto ao segundo traço distintivo, há autores que indicam que a aplicação desse dinheiro refoge ao direito tributário, se situando no âmbito do direito financeiro. Assim, para estes, torna-se irrelevante o fato de o resultado da receita do tributo ter destinação determinada. Invocam o disposto no Código Tributário Nacional que indica ser irrelevante para qualificar um tributo a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º, II, do CTN).

*Data venia*, no que se refere às contribuições previdenciárias, não podemos considerar irrelevante esta característica, uma vez que:

a) Tributaristas consagrados, como o eminente Geraldo Ataliba, usam essa característica como padrão classificatório dos tributos, pinça, pois, este tema em sua consagrada obra *A Hipótese de Incidência Tributária*, onde se diferenciam os tributos em *vinculados e não-vin-*

*culados*, ressaltando, como característica dessas espécies tributárias, a titulariedade de determinado órgão estatal que será o seu sujeito ativo, *in verbis*:

“30.7 Em outras palavras: se os tributos vinculados têm por hipótese de incidência uma atuação estatal, a pessoa que exerça essa atuação (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, Autarquias, sociedades de economia mistas e empresas públicas) será seu titular – e, em consequência, sujeito ativo” (p. 76, 5ª ed., Editora Malheiros).

Nessa linha de raciocínio, quando se cria uma contribuição previdenciária, deve-se explicitar, obrigatoriamente, que o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é o competente sujeito ativo.

b) Na verdade, a chamada *referibilidade da contribuição parafiscal* é tão importante, que já foi utilizada pelo Supremo Tribunal Federal para concluir sobre a natureza jurídica do Finsocial (Decreto-Lei nº 1.940), caracterizando-o como tendo a natureza de imposto adicional sobre a renda e não de contribuição, tendo em vista a destinação de sua arrecadação.

c) A expressa e inequívoca destinação da receita constitui outro elemento peculiar às contribuições, como se colhe do art. 195, inciso I da Lei Magna de 88, ao estabelecer o custeio da Seguridade Social, de forma direta pelos empregadores.

A destinação constitucional das receitas das contribuições é insofismável, impondo-se a entrega do respectivo numerário “integral e diretamente” à administração da Seguridade Social. Portanto, revela-se destituído de plena eficácia por afronta à Lei Maior, no que diz respeito à contribuição previdenciária, o preceito encartado no art. 4º, II, do CTN no sentido de que para qualificar a natureza jurídica específica do tributo é irrelevante “a destinação legal do produto de sua arrecadação”.

5. *O objetivo da Seguridade e a sua natureza jurídica*

Ademais, o que está por trás da discussão da natureza jurídica da contribuição previdenciária é a construção de um novo modelo securitário criado pela vigente Lei Maior.

Construiu-se um sistema novo, um sistema que no Estado Social prestigia sua característica mais importante: *a justiça social*.

Conforme nos ensina Wagner Balera<sup>14</sup>, a

<sup>13</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, Ed. Atlas, São Paulo, 1993, p. 60.

<sup>14</sup> BALERA, Wagner. *A Seguridade Social na Constituição de 1988*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.

Seguridade está presa a um instituto jurídico mais antigo da história do Direito Civil – o *se-guro*. Trata-se, pois, a Seguridade de um aprimoramento da idéia do seguro, acrescido de obrigatoriedade, tendo em vista a proteção social dos direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Nesse sentido, a Constituição de 1988 estabelece, no art. 194, *caput*, que:

**SEGURIDADE SOCIAL = PREVIDÊNCIA + SAÚDE + ASSISTÊNCIA SOCIAL.**

Para alcançar a meta de cobrir a população brasileira dos riscos juridicamente protegidos, a Seguridade possui técnica apropriada e específica necessitando das chamadas *bases atuariais*.

As *bases atuariais*, conforme indica Wladimir Novães Martinez<sup>15</sup>, são *diretrizes matemáticas e estatísticas* referentes à proteção social vigente, fixadas em função do grau desejado de proteção, das possibilidades e das condições econômicas do País.

Desse modo, a Lei das Leis estabeleceu no art. 59 das “Disposições Transitórias” que a legislação estabelecerá um *plano de custeio*. Observe-se que é justamente essa peça que vai definir as receitas necessárias para se enfrentar os dispêndios com saúde, com previdência e com assistência social.

Em outras palavras, o Estado fica atrelado a esta realidade matemática que é o plano de custeio. Não podendo haver despesa sem a prévia receita ligada àquela, sob pena de desequilíbrio e quebra do sistema.

Este princípio fundamental, muitas vezes esquecido pelo legislador ordinário e pelo aplicador da lei, é aquilo que Wagner Balera chama da *regra da contrapartida*<sup>16</sup>, Sérgio Pinto Martins, de *preexistência do custeio em relação ao benefício ou serviço*<sup>17</sup> e que é estabelecido no art. 195, § 5º, *in verbis*:

“Art. 195.....

§5º. Nenhum benefício ou serviço da Seguridade Social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

<sup>15</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Subsídios para um modelo de previdência social*, São Paulo, Ltr., 1992, p. 28.

<sup>16</sup> BALERA, Wagner. *A Seguridade Social na Constituição de 1988*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.

<sup>17</sup> MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, São Paulo, Atlas, 1992, p. 46.

Por força do estabelecido nesta norma, a Lei Magna impõe ao legislador a observância do equilíbrio financeiro do “caixa” previdenciário. Ressalte-se que este equilíbrio tem um aspecto intertemporal, tendo em vista que, conforme asseverava Lord Beveridge, a idéia-força da Seguridade Social é a da “solidariedade entre gerações”, de tal sorte que a geração presente custeia prestações a serem percebidas pelas gerações futuras.

Ademais, o equilíbrio do sistema pode indicar necessidades emergentes de custeio para a implementação imediata de novos programas sociais. Pensando nessas características específicas da contribuição previdenciária, o *constituente, sabiamente, detalhou um critério próprio de exigibilidade temporal das contribuições, distinto do tratamento dado pelo princípio da anterioridade aos tributos em geral*.

O princípio da anterioridade, consagrado no ordenamento constitucional tributário, indica de forma expressa:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....  
III – cobrar tributos:

.....  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

No dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho, esse princípio basilar “é valor nascido da aspiração dos povos de conhecer com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta as referências da lei”<sup>18</sup>.

Entretanto, em face das peculiaridades próprias de custeio, o legislador optou, de forma especial, estatuir que:

“Art. 195.....

§ 6º. As contribuições de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

<sup>18</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário*, Forense, 1991, p. 315.



Ressaltando assim, mais uma vez, o argumento de que as contribuições, apesar de sua natureza tributária, devem ter um tratamento distinto do previsto para as outras espécies tributárias, por constituírem categoria autônoma.

#### 6. Conclusões

1. O constituinte estabeleceu um regime jurídico diferenciado para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Tal regime jurídico, todavia, não exclui as contribuições sociais do sistema tributário nacional sob cujos princípios, institutos e regras as mesmas devem ser editadas.

2. O destino dos recursos arrecadados, característica fundamental das contribuições parafiscais, mostra-se matéria de extrema relevância no âmbito desse tributo especial, justificando o seu tratamento *sui generis*.

3. As contribuições previdenciárias, espécie do gênero contribuição parafiscal, diferenciam-se dos demais tributos, por características provenientes da parafiscalidade e por características decorrentes do objetivo da Seguridade Social.

4. A implementação da justiça distributiva é o objetivo maior da Seguridade Social, na forma em que foi concebida pelo constituinte de 1988.

5. As contribuições de Seguridade Social, bases necessárias para a expansão da força normativa do disposto no Título VII – Da Ordem Social, devem ser interpretadas tendo em vista o objetivo de concretizar a proteção social da população brasileira.

6. A finalidade social, que impregna a contribuição social, a distingue das outras espécies tributárias e deve ocasionar tratamento especial pelo elaborador e pelo aplicador da lei.

#### Bibliografia

- ALCKMIN, José Geraldo Rodrigues de. *Os Tributos e sua Classificação*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975.
- ATALIBA, Geraldo. *A Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, Malheiros, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1990.
- BALEIRA, Wagner. *A Seguridade Social na Constituição de 1988*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989.
- BRITO, Edvaldo. *Contribuições Sociais e Econômicas; Natureza Jurídica e Prescrição*, São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, v. II, São Paulo, Resenha Tributária, 1976.
- HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*, tradução de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre, 1991.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, 1993.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Subsídios para um modelo de previdência social*, São Paulo, Ltr, 1992.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*, São Paulo, Atlas, 1992.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1993.
- PAIS, Paulo Roberto Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, 1986.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1980.