

JOSÉ PEREIRA DA SILVA

**RENÚNCIA DE RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
E A REGRA DA CONTRAPARTIDA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito das Relações Sociais, sob a orientação do Prof. Doutor Wagner Balera.

**PUC/SP
SÃO PAULO / 2004**

BANCA EXAMINADORA

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de fazer uma análise do ponto de vista jurídico entre a Regra da Contrapartida, que veda a criação, majoração ou extensão de qualquer benefício sem a correspondente fonte total de custeio, e as renúncias de receitas de contribuições sociais, que decorrem da concessão de favores fiscais a certos segmentos de contribuintes pessoas jurídicas, trazendo reflexos negativos, a exemplo dos recursos financeiros que deixam de ser vertidos ao sistema. Justifica-se tal análise por representar as renúncias de receitas de contribuições sociais sem a rigorosa observância da Regra da Contrapartida, um alto custo para os financiadores da previdência social – empresas, empregadores e trabalhadores -, em decorrência dos constantes aumentos dos encargos contributivos a serem vertidos para seu custeio, com destaque para o período pós Constituição Federal de 1988, além de causar o indesejado desequilíbrio nas contas da seguridade social como um todo e da previdência social em particular. Neste sentido, torna-se imprescindível a defesa pelo fim destas renúncias de receitas ou então, quando indispensável sua concessão, não seja afastada a rigorosa observância do conteúdo da Regra da Contrapartida, a fim de que se possa manter a integridade das fontes de financiamento arquitetadas pelo constituinte, cujos resultados advindos proporcionarão à Previdência Social não mais sofrer os constantes ataques em sua saúde financeira, além de se garantir o equilíbrio do sistema sem a costumeira prática da majoração de alíquotas e instituição de novas fontes de financiamento.

Palavras-chave: Regra da contrapartida. Renúncia de receitas de contribuições sociais. Fontes de financiamento. Equilíbrio do sistema.

ABSTRACT

The present paper aims to analyze the Compensation Rule and the non-payment of social contribution taxes from the legal point of view. The first one prohibits the creation, increase or extension of any benefit without the corresponding total source of funding, whereas the latter originates from the concession of tax related favours to certain segments of legal institutions tax payers. That brings negative consequences such as the failure to invest financial resources in the system. Such analysis is justifiable as the non-payment of social contributions without the strict observance of the Compensation Rule represents a high cost to those who finance the social security – companies, employees and workers – due to the constant increase of contributive duties to be transferred to social security funding, as happened for instance in the post CF-88 period. In addition to that, the problem causes the undesirable unbalance in the social security accounts in general and more specifically in the social security. Thus, it is of utmost importance to defend the end of the non-payment of the contribution or tax-related concessions as well as the strict observation of the Compensation Rule so as to maintain the structure of the sources of financing devised by the Constitution. The results of such observance will prevent the constant attacks to the social security's financial health as well as guarantee the system balance without the ordinary practice of increasing brackets and institution of new financing sources.

Keywords: Rule of compensation/Compensation rule. Non-payment of social contribution taxes. Financing sources. System balance.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO I – PREVIDÊNCIA E SEGURIDADE SOCIAL COM SUA ORIGEM, IMPORTÂNCIA E SEUS CONCEITOS.....	11
1.1 ORIGEM E IMPORTÂNCIA	11
1.2 CONCEITOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	17
1.3 CONCEITOS DE SEGURIDADE SOCIAL.....	19
CAPÍTULO II - SEGURIDADE SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL-88 ...	23
2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	23
2.2 SAÚDE.....	31
2.3 ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	33
2.4 PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	36
CAPÍTULO III - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SEGURIDADE SOCIAL.....	39
3.1 UNIVERSALIDADE DA COBERTURA E DO ATENDIMENTO–ART. 194, I	42
3.2 UNIFORMIDADE E EQUIVALÊNCIA DOS BENEFÍCIOS E SERVIÇOS ÀS POPULAÇÕES URBANAS E RURAIS – ART. 194, II.....	44
3.3 SELETIVIDADE E DISTRIBUTIVIDADE NA PRESTAÇÃO DOS BENEFÍCIOS E SERVIÇOS – ART. 194, III.....	45
3.4 IRREDUTIBILIDADE DO VALOR DOS BENEFÍCIOS – ART. 194, IV	46
3.5 EQUIDADE NA FORMA DE PARTICIPAÇÃO NO CUSTEIO – ART. 194 ..	47
3.6 DIVERSIDADE DA BASE DE FINANCIAMENTO – ART. 194	50
3.7 CARÁTER DEMOCRÁTICO E DESCENTRALIZADO DA GESTÃO ADMINISTRATIVA, COM A PARTICIPAÇÃO DA COMUNIDADE, EM ESPECIAL DE TRABALHADORES, EMPREGADOS E APOSENTADOS – ART. 194, VII.....	51
3.8 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.....	52
3.9 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE DO FINANCIAMENTO.....	53
CAPÍTULO IV – REGRA DA CONTRAPARTIDA - § 5º, ART. 195.....	55
4.1 ORIGEM	55
4.2 REGRA DA CONTRAPARTIDA E OS TEXTOS CONSTITUCIONAIS.....	57
4.3 REGRA DA CONTRAPARTIDA E O ARTIGO 201 DA CF-88.....	62
4.4 REGRA DA CONTRAPARTIDA E O PLANO DE CUSTEIO.....	69
4.5 REGRA DA CONTRAPARTIDA E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	74

CAPÍTULO V – CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	77
5.1 CONTRIBUIÇÕES COM DESTINAÇÃO EXCLUSIVA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	79
CAPÍTULO VI – IGUALDADE, INCISO II DO ART. 150 E O § 9º DO ART. 195.....	87
6.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - § 1º DO ART. 145 E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	90
CAPÍTULO VII – ISENÇÕES E IMUNIDADES NO DIREITO BRASILEIRO.....	95
7.1 ISENÇÕES.....	95
7.2 IMUNIDADES.....	96
CAPÍTULO VIII – RENÚNCIA DE RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL..	99
8.1 ISENÇÃO DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.....	102
8.1.1 Origem.....	102
8.1.2 Isenção a partir da CF-88.....	104
8.2 SIMPLES – SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	108
8.2.1 Origem.....	108
8.2.2 Simples e as Contribuições para a Previdência Social.....	113
8.3 RECEITA DE PRODUTOR RURAL DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO ...	117
8.4 CONTRIBUIÇÕES DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL	119
8.5 RENÚNCIA DE RECEITA DA COFINS E DA CSSL DECORRENTES DE FATURAMENTO DE PRODUTOS EXPORTADOS.....	121
8.6 RENÚNCIA DE RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES E A REGRA DA CONTRAPARTIDA.....	122
CONCLUSÃO.....	126
BIBLIOGRAFIAS	129

INTRODUÇÃO

O presente trabalho apenas reexamina do ponto de vista jurídico, com mais cautela, alguns pontos que parecem ser imprescindíveis para se manter o equilíbrio de todo o sistema de seguridade, e que se referem à renúncia de receita de contribuições para a Previdência Social, frente à Regra da Contrapartida como plasmada no § 5º do art. 195 da Constituição Federal (CF) de 1988 (BRASIL, 1988), sem, no entanto, deixar de levar em consideração as colocações doutrinárias e os posicionamentos jurisprudenciais, com especial destaque para as suas implicações.

Desde a Emenda Constitucional nº 11, de 31 de março de 1965 (BRASIL, 1965), a questão do equilíbrio do custeio da Previdência Social, e agora Seguridade, foi alçada à esfera constitucional. No entanto, a partir da CF de 1988, a legislação ordinária deu início à concessão indistintamente, de favores fiscais que só têm diminuído, em grande monta, as receitas de todo o sistema.

Sabe-se que não seria razoável ao legislador constituinte que, diante das mais distintas situações, vedasse no texto constitucional todo e qualquer tratamento diferenciado que tem sido dispensado, por exemplo, às micro e pequenas empresas ou a entidades beneficentes de assistência social. Impedir também toda e qualquer renúncia fiscal pode se revelar um constrangimento para determinadas políticas de

interesse público. No entanto, é preciso reconhecer que, ao conceder qualquer tipo de benefício tributário, o legislador ordinário deve ter a preocupação de garantir, no mesmo dispositivo legal, a contrapartida correspondente ao montante das saídas do caixa, em obediência à Regra da Contrapartida.

Se o modelo deve ser equilibrado, objetivo maior da consagrada Regra da Contrapartida, e se o desequilíbrio motiva cortes em direitos e ampliação de requisitos, então, é necessário manter o controle sobre as renúncias de receitas e, ainda, dispor de mecanismos eficientes para o ressarcimento ao caixa da seguridade, dos recursos financeiros que saem por meio de concessões de favores fiscais.

Nessa concepção desenvolve-se este tema, perseguindo como escopo principal a verdade material desses distúrbios jurídicos gerados pela parcimônia legislativa que, não poucas vezes, fere princípios e normas constitucionais, no afã de proporcionar favores fiscais, quando da implementação de políticas demagógicas e nefastas aos interesses do sistema de seguridade social.

Visando à boa técnica, e para melhor compreensão do assunto em face de sua dimensão, inicialmente, de maneira bastante sintética, aborda-se a evolução histórica da seguridade e se conceituam os termos previdência e seguridade social com o objetivo de identificar a abrangência e alcance destes, quando se está a falar de proteção aos riscos sociais.

Outro aspecto importante que merece referência diz respeito ao capítulo da seguridade social na Constituição Federal de 1988. Destacam-se sua estrutura,

orçamento e sua execução, além das distinções existentes entre as respectivas áreas de saúde, previdência e assistência social, evidenciando uma questão de suma importância que é o fato da seguridade não ser una. Não se perde ainda de vista a implementação das políticas, principalmente com relação aos benefícios concedidos. Nesta órbita traça-se um paralelo entre o antes e o depois da Constituição de 1988, concluindo por fim que a seguridade social no Brasil, como está posta hoje, obriga nada mais que o conjunto dos benefícios anteriormente oferecidos pela então previdência social.

Na seqüência, dada a sua importância hodierna, visto serem eles parte integrante e inseparável de qualquer ordenamento jurídico moderno, registram-se os princípios constitucionais da seguridade social.

Ademais, perseguindo as diretrizes inicialmente propostas, passa-se à Regra da Contrapartida com vistas, principalmente, ao novo modelo de proteção social idealizado pelo legislador constituinte, que não pretende onerar a sociedade com novos encargos tributários, salvo para a implementação de novos benefícios sociais.

No tópico seguinte, analisam-se em espécie, as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, destacando as exclusivamente voltadas para o caixa da previdência social, salientando a preocupação do constituinte com o equilíbrio financeiro do sistema.

Pela sua estreita ligação com a Regra da Contrapartida, também, dedica-se atenção ao § 9º do art. 195, que estabelece alíquotas e bases de cálculos

diferenciadas para os contribuintes, quando comparado com o princípio da igualdade tributária, previsto no inc. II do art. 145, ambos os artigos da Constituição Federal (BRASIL, 1988), com o objetivo de se demonstrar a consonância daquele com este dispositivo constitucional.

Finalmente, destaca-se a inconstitucionalidade cometida pelo legislador ordinário quando da concessão de favores fiscais, não exigindo de todos aqueles enumerados, expressamente, no art. 195, sua participação como responsáveis pelo financiamento do sistema de seguridade, contribuindo, desta forma, para o vultoso desequilíbrio financeiro hoje existente.

CAPÍTULO I

PREVIDÊNCIA E SEGURIDADE SOCIAL COM SUA ORIGEM, IMPORTÂNCIA E SEUS CONCEITOS

1.1 ORIGEM E IMPORTÂNCIA

O termo “seguridade social” foi usado pela primeira vez em 1819, por Simon Bolívar, segundo Cruz (1951, p. 211), ao afirmar que “O sistema de governo mais perfeito é aquele que produz maior soma de felicidade possível, maior soma de seguridade social e maior soma de estabilidade política”.

No entanto, a maioria dos autores atribui a sua primeira utilização pelo Presidente Roosevelt, em 1935, no “Social Security Act”, no qual se estabeleceu que a seguridade deve ser uma organização estrutural da sociedade, que garanta a todos os cidadãos a possibilidade de uma vida livre, e pleno desenvolvimento de suas faculdades.

Seguridade, para Leite (apud BALERA, 2002, p. 16),

[...] trata-se de vocábulo, que, com acepção mais genérica, já foi de uso corrente, embora tenha depois desaparecido do vocabulário

cotidiano; e pode ser encontrado pelo menos no autorizado “Dicionário da Língua Portuguesa”, de Antônio de Moraes Silva, publicado em 1813. A título de curiosidade, registra-se que no romance “Maurício”, de Bernardo Guimarães, cuja primeira edição é de 1877, foram encontradas várias vezes “seguridade” com o sentido genérico de tranqüilidade e segurança.

Todavia, o objetivo da seguridade social foi aprofundado e desenvolvido a partir de 1944, com os estudos da Comissão presidida por Sir Willian Beveridge, na Inglaterra. Esse estudo serviu de base para o sistema de seguridade social inglês, o qual se constituiu de paradigma para todas as demais nações. Considerou ele que a seguridade é a abolição do estudo de necessidade individual e lhe reservou um papel muito importante dentro da política econômica de um país, por sua estreita relação com o pleno emprego e manutenção dos níveis de consumo. Quanto à França, em 1945, expressou seu entendimento em relação aos objetivos da seguridade social, definindo-os como sendo “a garantia proporcionada ao indivíduo, de ter assegurado, em qualquer circunstância, a sua subsistência e a de sua família, em condições decentes”.

Não menos importante, tem-se também a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 10 de dezembro de 1948, que, em seu artigo 22, deixa clara sua posição quanto a importância da proteção social, que deveria ser concedida por meio da seguridade social, por ser esta, possivelmente, a forma mais justa e completa de atender as necessidades básicas de todo ser humano, independente de estar vinculada a qualquer tipo de trabalho, nos termos seguintes:

Todo homem, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e á 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 de sua personalidade.

O termo seguridade social tem função importante no contexto dos infortúnios, pois, para Mazzoni (1967, p.23), utiliza-se de um conjunto de medidas importantes para solução mínima dos grandes problemas sociais, e que uma medida não pode eliminar outra que porventura venha a visar ao atendimento dos membros integrantes de uma sociedade, e sim a ela somar-se. São suas estas palavras:

A seguridade social é um princípio ético-social não redutível a um sistema com exclusão de outro: existem, com efeito, outros sistemas de seguridade social, mas o escopo mínimo da seguridade social é a libertação do homem da indigência e da miséria. Tal objetivo concretiza o princípio inscrito no artigo 22 da “declaração dos direitos do homem”, isto é, do direito de cada indivíduo, na qualidade de membro da sociedade, à proteção da seguridade social.

E continua Mazzoni (1967, p. 29):

A função da seguridade social não é, portanto, abolir o atual sistema segurador e de serviços públicos assistenciais, mas antes, garantindo, através de instrumentos de direito público, a proteção da pessoa contra as necessidades essenciais, ensejar a coexistência das formas jurídicas que possam efetivar os pressupostos da seguridade social, bem como as formas complementares que ultrapassam a proteção mínima garantida a todos.

Sobre a importância da seguridade social, há de se trazer à colação, a lição do autor de um dos planos mais discutidos, W. Beveridge (apud ASSIS, 1950, p. 29):

[...] num sistema moderno de seguridade social todo o mundo nele deve estar incluído, sem distinção derivada da posição social e econômica de cada um: tanto será abrangida a camareira como a duquesa, mas esta será segurada apenas na fração de camareira que ela tem. E foi glosando essa afirmativa que um dos debatedores

deduziu que não se tratava mais do seguro da necessidade, mas do seguro do necessário”.

Seguindo essa linha de entendimento, Jenkins (1993, p. 6.), afirma que a seguridade social fornece proteção a todos os membros que atravessam alguma situação afligente, nos exatos termos que se seguem:

La seguridad social se funda en una filosofía de solidaridad social. Em teoría, una comunidad suministra protección a los miembros que la necesitan o que atraviesan alguna situación afligente. Aparte de los conceptos de justiça social y equidad, los mecanismos de la seguridad social le permiten prever, en la práctica, que los miembros más afortunados de la comunidad ayuden a los menos favorecidos.

A Organização Internacional do Trabalho (OIT) é um órgão que cuida mais especificamente das questões ligadas ao trabalhismo, todavia, os estudos por ela realizados muito têm contribuído para os avanços constados na área de proteção dos riscos sociais. Nesta trilha, por ocasião da Convenção nº 102, ficou expresso que seguridade social é:

A proteção que a sociedade proporciona a seus membros, mediante uma série de medidas públicas contra as privações econômicas e sociais que, de outra forma, derivam do desaparecimento ou em forte redução de sua subsistência como consequência de enfermidade, maternidade, acidente de trabalho ou enfermidade profissional, desemprego, invalidez, velhice e também a proteção em forma de assistência médica e ajuda às famílias com filhos.

Ainda sobre a expressão “seguridade social”, Leite (2002, p. 19-20) afirma que a OIT define como sendo os seus principais objetivos:

- a) cobrir de maneira completa e coordenada todas as eventualidades capazes de levar o trabalhador, sem culpa sua, a perder o salário, temporário ou definitivamente, completando essa proteção pela assistência médica e pelos abonos familiares;
- b) estender a proteção a todas as pessoas adultas, na medida de sua necessidade, e aos seus dependentes;
- c) prover prestações que, embora de montante moderado, permitam aos beneficiários manter nível de vida aceitável, e que sejam outorgadas em virtude de um direito nitidamente definido em lei;
- d) financiar o sistema por métodos tais que tornem o beneficiário suficientemente consciente do custo das prestações que recebe, aplicando amplamente o princípio da solidariedade entre pobres e ricos, entre pessoas que gozam de saúde e aqueles de saúde abalada, entre homens e mulheres, entre pessoas em atividade e os velhos demais ou jovens demais para trabalhar.

E continua Leite (2002, p. 20):

Bem mais recentemente, outra publicação da OIT, “A Seguridade Social na Perspectiva do Ano 2000”, que traduzi (São Paulo: LTr, 1985), definiu em outros termos os objetivos da seguridade social:

39- No nosso entendimento a seguridade social tem objetivos mais amplos que prevenir ou aliviar a pobreza. Ela constitui resposta a uma aspiração de segurança no sentido mais abrangente. Seu propósito fundamental é dar aos indivíduos e às famílias a tranqüilidade de saber que o nível e a qualidade de sua vida não serão significativamente diminuídos, até onde for possível evitá-lo, por nenhuma circunstância econômica ou social. Para isto é preciso não só atender às necessidades, à medida que surjam, mas também começar por prevenir os riscos e, ao mesmo tempo, ajudar os indivíduos e as famílias a se adaptarem da melhor maneira a qualquer incapacidade ou situação desfavorável não evitada ou que não teria sido possível evitar. Por isso a seguridade social não depende apenas de dinheiro, mas também de extensa gama de serviços sociais e de saúde [...]. O que verdadeiramente importa é permitir a segurança, e não os procedimentos que venham a ser escolhidos para esse efeito: custeio mediante contribuições ou impostos, benefícios ou serviços e entidades públicas ou privadas e de fins lucrativos ou não. Considerações de eficiência econômica e de participação, a tradição nacional, o maior ou menor grau de aceitação pelos usuários e a existência de determinadas instituições podem fazer com que em determinado país algumas modalidades sejam mais indicadas que outras. Mas não devemos confundir os meios com os fins.

Quanto à interpretação do que venha a ser seguridade social, Oliveira (apud LEITE, 2002, p. 20) entende que:

Na verdade não há interpretação unívoca do que seja a seguridade social. Além disso, é um território invadido por profissionais de diferentes naturezas: há juristas da seguridade social, os atuários da seguridade social, os economistas que também se ocupam da seguridade social e, historicamente, os médicos. O problema é que é difícil encontrar a figura de quem faz a síntese dessas disciplinas da seguridade social, e pela falta desta, o edifício não se constrói com racionalidade.

Apesar de toda a proteção que emerge da seguridade social, Leite (2002, p.23-24), alerta quanto às cautelas que deve se ter quanto aos limites da proteção oferecida, evitando impor ônus não razoáveis à sociedade, quando leciona que:

Dito de outro modo, em tom mais genérico, a seguridade social se destina, ou pelo menos aspira, a garantir ao ser humano contra o perigo de passar privações. É esse perigo que se deve ter em mente, para se proteger contra ele, contra a miséria. Como? Atendendo às necessidades essenciais. Não se deve pretender mais do que isso da seguridade social, sob pena de levar além de um limite razoável o ônus que ela representa para a sociedade.

Geraldo Bezerra de Menezes (apud LEITE, 2002, p. 23) também faz advertência quanto à definição do campo de atuação da seguridade, evitando-se ceder espaços às conveniências particulares e de grupos, quando afirma que:

O nosso temor é que a segurança social, tornando indefinível o seu campo de ação, vale dizer, assumindo proporções imprevistas, fuja, inicialmente, à medida limitada das necessidades essenciais, para ceder a conveniências particulares ou de grupos, introduzindo, prematuramente, medidas mais amplas para satisfazer a necessidades secundárias. Por outra: perca-se em excessos, em

sobrecargas, olvidando, em suma, o que ela própria pretendeu conservar – o senso do interesse coletivo. Não se justifica que se lhe transfiram ônus que o indivíduo e a família tenham o dever e estejam em condições de assumir.

Assim, conclui-se que a “seguridade social” é a expressão de um objetivo maior, que se traduz na solução das questões sociais de um povo, e que toda sociedade deve caminhar para alcançá-la. Seu propósito fundamental é garantir aos integrantes da sociedade, a tranqüilidade de saber que o nível e a qualidade de sua vida não serão drasticamente diminuídos, por nenhuma circunstância econômica ou social, já que este sistema deve assegurar a garantia mínima para uma sobrevivência digna, e não um padrão de vida ao indivíduo.

1.2 CONCEITOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

Os conceitos, aqui apresentados, foram elaborados antes da Constituição de 1988. Deve-se conhecer o significado etimológico da palavra “previdência” e do termo “previdência social”, no sábio entendimento de Ferreira (1986, p. 1.391):

Previdência. Qualidade ou ato de previdente; antevidência.
Previdência Social: Conjunto de normas de proteção e defesa do trabalhador ou do funcionário, mediante aposentadoria, amparo nas doenças, montepios, etc.

A Lei Orgânica da Previdência Social nº 3.807/1960 (LOPS), em seu art. 1º, não conceituou a previdência social, mas definiu seus fins, nos seguintes termos (BRASIL, 1960):

A previdência social organizada na forma desta lei tem por fim assegurar aos seus beneficiários os meios indispensáveis de manutenção, por motivo de idade avançada, incapacidade, tempo de serviço, prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente, bem como a prestação de serviços que visem à proteção de sua saúde e concorram para o seu bem-estar.

Previdência social, nas palavras de Prats (1971, p. 24), é:

O sistema de seguro obrigatório, total ou parcial, financiado por uma contribuição direta e tríplice, do empregador, do empregado e do Estado. Como decorrência, somente estão segurados os trabalhadores filiados às instituições securitárias e seus dependentes.

Para Oliveira (1961), previdência social é:

A organização criada pelo Estado destinada a prover às necessidades vitais de todos os que exercem atividade remunerada e de seus dependentes, nos eventos previsíveis de suas vidas, por meio de um sistema de seguro obrigatório de cuja administração e custeio participam, em maior ou menor escala, o próprio Estado, os segurados e as empresas.

Russomano (1983, p. 52), descrevendo sobre o tema, assim se posiciona:

A previdência social, como todas as formas de previdência, consiste na captação de meios e na adoção de métodos para enfrentar certos riscos (invalidez, velhice, acidente etc) que ameçam a segurança da

vida humana e que são inevitáveis, por sua própria natureza, em toda a sociedade, por melhor organizada que ela seja.

Decorrem desses conceitos, duas características que se destacam, quando comparados com os conceitos de seguridade:

a) a previdência protege contra os riscos sociais causados aos trabalhadores e seus dependentes;

b) mediante contribuição obrigatória dos interessados.

1.3 CONCEITOS DE SEGURIDADE SOCIAL

O conceito de seguridade social varia de direito positivo a outro, dependendo o seu conteúdo, do momento histórico e das experiências vivenciadas, de país a país.

O constituinte de 1988 não conceituou seguridade social. Como já é sabido, certamente não o fez por não ser tarefa do legislador, limitando-se apenas a indicar que trata de um conjunto de ações, bem como indicou os direitos protegidos, nos termos seguintes (BRASIL, 1988): “Art. 194 - A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

A propósito do que foi disposto, serão apresentados conceitos de seguridade social, os quais, com exceção feita aos de Wagner Balera (1989) e Leite (1998), todos os demais foram elaborados antes da promulgação da Constituição de 1988, evidenciando, já naquela época, a grande preocupação da doutrina em mudar os rumos da proteção social dada pela previdência, ou seja, a universalidade da cobertura e do atendimento, que de certa forma tinha tomado iniciativa no sentido de alargar sua cobertura.

Antes de se apresentarem alguns conceitos, será ilustrativo buscar o significado da palavra “seguridade”, a qual, na sabedoria de Ferreira (1986, p. 1.563), é: “Segurança. Conjunto de medidas, providências, normas e leis que visam a proporcionar ao corpo social e a cada indivíduo o maior grau possível de garantia, sob os aspectos econômicos, social, cultural, moral e recreativo”.

Para Balera (1989, p. 43), o conceito de seguridade social pode assim ser definido: “conjunto de medidas constitucionais de proteção dos direitos individuais e coletivos concernentes à saúde, à previdência e à assistência social”.

Oportuno também é conhecer o entendimento sobre seguridade social, expresso por Russomano (1983, p. 7), quando, provavelmente, ainda não se cogitava de uma Assembléia Nacional Constituinte, ou mais precisamente no ano de 1983: “A Previdência Social se dilata para dar origem a um regime novo, mais amplo, e cresce o papel do Estado e aumenta o diâmetro de sua aplicação: é o sistema da Seguridade Social”.

E continua Russomano (1983, p. 7):

A seguridade Social, ambiciosamente, visa garantir a todos os homens, sob responsabilidade do Estado, a proteção de que careçam. Não apenas nas horas más, de enfermidade, desemprego, acidente, velhice ou morte; mas também nas horas amenas de bonança, através do desdobramento de programas de aprendizagem profissional, de aperfeiçoamento técnico, de utilização dos dias de lazer, de assistência social permanente ao trabalhador e á família.

Temos ainda para Leite (2002, p. 17), que: “Em última análise a seguridade social deve ser entendida e conceituada como o conjunto das medidas com as quais o Estado, agente da sociedade, procura atender à necessidade que o ser humano tem de segurança na adversidade, de tranqüilidade quanto ao dia de amanhã”.

Desses conceitos de seguridade social emerge a preocupação com a proteção social que o indivíduo deve receber como membro de qualquer sociedade, abarcando todos os possíveis riscos sociais a que esteja exposto, a partir do nascimento, vida e morte. Ressalta-se que, diferentemente dos conceitos de previdência social, o de seguridade não faz nenhuma referência à condição de trabalhador nem de contribuinte do sistema, para se obter tal proteção.

Portanto, dos conceitos citados – previdência e seguridade social – conclui-se que ambos os termos se voltam para a proteção dos riscos sociais, cujo diferencial está em que a previdência protegeu e continua protegendo, apenas os trabalhadores e respectivos dependentes, mediante contribuição; enquanto que a saúde e a assistência social visam a atender a todos independentemente de contribuição, conforme será explicitado no próximo capítulo.

Resumidamente, vislumbra-se que a diferença básica está em que a “previdência”, mediante contribuição vertida pelos interessados, só cobre os

trabalhadores e respectivos dependentes, enquanto a seguridade tende a cobrir a todos os necessitados, sem qualquer contribuição destes.

Ressalta-se que os termos “previdência” e “seguridade social” não têm, ainda, uma conceituação uniforme. Ora “seguridade” é usada em sentido amplo, abrangendo todos os aspectos da política do bem-estar social, ora em sentido restrito, correspondente à expressão “previdência social”, embora entendida esta com maior amplitude, abrangendo a assistência e seguros sociais, em favor de todos os que trabalham como empregados, empregadores ou profissionais autônomos.

CAPÍTULO II

SEGURIDADE SOCIAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O legislador constituinte pretendeu inaugurar nova estrutura de proteção social, quando introduziu na Constituição o termo seguridade social, como sendo a soma da cobertura dos riscos sociais no campo da saúde, previdência e assistência social, até então garantidos pela previdência. Todavia, estabeleceu novas fontes de custeio com regras rígidas a serem observadas pelo legislador ordinário. Assim, será feita uma análise das características de cada área integrante do sistema.

Segundo a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), tem-se que: “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Como se extrai do dispositivo transcrito, a seguridade brasileira passa a se constituir de um Sistema Jurídico Constitucional, cujo fundamento se encontra

estampado no artigo 193 da CF-88 (BRASIL, 1988), nos termos seguintes: “a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”.

Quanto ao primado do trabalho, outra não é sua significação, senão, o fato de o Sistema de Seguridade Social estar com seu objetivo interligado ao da Ordem Social, estando esta pautada em ações que estabeleçam o trabalho como prioridade. A partir da garantia do primado do trabalho, ter-se-á, conseqüentemente, o passo fundamental para que sejam alcançados o bem-estar e a justiça social. A propósito do primado do trabalho, são oportunas as palavras de Balera (1994, p. 1.167), afirmando que “Deveras, só se pode cogitar de uma sociedade livre quando, mediante políticas sociais e econômicas, as forças vivas do País perseguem, a todo custo, o ideal do pleno emprego”.

Já em relação ao bem-estar e à justiça social, eles representam valores supremos da sociedade e assim devem ser priorizados, e que só se dará com a proteção ao trabalho, a qual (proteção) é responsável pelo atingimento da tão almejada justiça real.

A propósito dos termos bem-estar e justiça, afirma Balera (1998, p. 12): “Esses axiomas fundamentais – bem-estar e justiça – representam o centro de gravidade de todo o sistema constitucional no campo social”.

São também de Balera (1998, p. 24) os ensinamentos a seguir:

Quando, pois, a seguridade social – combinação da igualdade com a solidariedade – proporcionar equivalente quantidade de saúde, de previdência e de assistência a todos quantos necessitem de proteção, poder-se-á dizer daquele momento histórico: o bem-estar e a justiça estão concretizados.

Com freqüência, constata-se que, após a introdução do termo seguridade social na CF/88, tem-se grande confusão gerada entre as expressões “seguridade social” e “proteção social”. Esta, segundo Leite (2002, p. 20-21)¹, apresenta um significado mais amplo que inclui outros direitos previstos no art. 6º da CF-88, como educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados. A expressão “proteção social” também pode apresentar um significado mais restrito, referindo-se tão-somente à assistência privada, assistência pública, seguro ou previdência social.

Confusão também tem sido gerada entre os termos “seguridade” e “previdência”, como se aquela tivesse substituído esta. Todavia, como é sabido, não foi isto que aconteceu, pois perante a CF-88, tem-se uma acentuada diferença, como se segue.

Demonstra-se pelos subtítulos “origem e importância”, como também dos conceitos da “seguridade social”, respectivamente nos subitens 1.1 e 1.2, que ela visa a dar proteção às necessidades básicas de qualquer indivíduo, nas áreas da saúde e assistência social, independentemente de contribuição.

¹ “Quando falamos em maneiras, no plural, de atender a necessidades essenciais do ser humano, podemos estar indo além da seguridade social, no rumo do conjunto mais amplo formado por ela e outros programas congêneres: a proteção social. Trata-se, porém, de expressões de significados tão próximos que podemos deixar de distinguir uma coisa da outra, pelo menos no tocante às considerações que se seguem”. (LEITE, Celso Barroso. Curso de Direito Previdenciário. In: BALERA, Wagner (Coord.). *Homenagem a Moacyr Velloso Cardoso de Oliveira*. São Paulo: Editora LTr, 2002. p. 20-21.).

Quanto à “previdência social”, também ficou consignado que ela tem como característica ser um regime de seguro social de caráter contributivo e de filiação obrigatória, visando à cobertura de eventos que reduzam ou retirem a capacidade laborativa do segurado, conforme art. 201, da CF/88 (BRASIL, 1988).

No Brasil, a previdência, resumidamente, é apenas uma das espécies do gênero seguridade social; aquela, em verdade, está compreendida dentro desta, como mais uma das ações estatais destinadas às necessidades sociais do trabalhador.

A previdência social é administrada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), autarquia criada pela Lei nº 8.029/90 (BRASIL, 1990), para esta finalidade, por meio do aporte de contribuições.

A saúde e a assistência social são deveres primários do Estado e, por isso, sua prestação está desvinculada de qualquer contribuição e sua gestão fica a cargo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, responsáveis solidários, pode-se assim dizer, pelo custeio e manutenção do Sistema Único de Saúde (SUS) e das políticas assistenciais. Acrescente-se a este custeio, a contribuição prevista no art. 195 da CF-88 (BRASIL, 1988). Portanto, a previdência social, não mais é, a partir da Constituição Federal de 1988, responsável pelos programas de saúde e de assistência social aos trabalhadores.

É salutar lembrar que a seguridade brasileira não tem as características daquelas arquitetadas por países europeus, nos quais, o Estado é que tem a responsabilidade pela implementação e execução dos programas de concessão de

benefícios, de assistência social e de saúde, sem nenhuma contribuição direta por parte dos interessados, sendo o custeio, em alguns casos, oriundo exclusivamente do orçamento fiscal do Estado. Na seguridade social brasileira, os entes da federação não possuem qualquer responsabilidade pela implementação e execução dos programas de concessão dos benefícios previstos no Regime Geral de Previdência Social, de que trata a Lei nº 8.213, (BRASIL, 1991), que é administrado pelo INSS, como anteriormente citado.

Decorre do exposto até aqui e do dispositivo supratranscrito que a seguridade, na forma como colocada pelo constituinte de 1988, é o resultado da união das áreas de saúde, previdência e assistência social, cujos benefícios, em sua maioria, já vinham sendo garantidos aos segurados e dependentes da previdência, anteriormente à promulgação da Carta Magna. Mesmo assim, tomou o constituinte a louvável iniciativa de dar *status* constitucional ao rol dos benefícios e serviços tradicionalmente concedidos pela “previdência”, instituindo a “seguridade social”, pelo art. 194 (BRASIL, 1988), com rígidas regras de custeio e certos princípios, os quais serão descritos no capítulo III.

Apesar de a Constituição trazer estampado os objetivos da seguridade social, compreendendo um conjunto de ações que assegurem direitos na área de saúde, previdência e assistência social, na prática essas áreas têm atuações autônomas, como só decorrem da colocação delas, em seções distintas do Capítulo II - da Seguridade Social (BRASIL, 1991). Ademais são organizadas por leis que dispõem sobre suas próprias regras (BRASIL, 1991), caracterizando regimes peculiares a cada um destes setores.

Cumprе lembrar que, no interior do sistema de seguridade social, são visíveis a existência e a combinação de programas de natureza distinta, visando à satisfação das necessidades do cidadão garantidas pela Constituição, ou seja, saúde, previdência e assistência social. Ressalta-se que nem mesmo a seguridade está a cargo de um único órgão gestor, inexistindo até mesmo um Ministério da Seguridade Social, no qual se pudessem concentrar todas essas atividades. Tem-se, ao contrário, desde 1990, a administração da seguridade social sendo realizada por três Ministérios, como estatuído pelo art. 17 da Lei nº 8.028/90 (BRASIL, 1990), que criou o Ministério da Saúde, para gerir ações relativas à saúde; o Ministério do Trabalho e da Previdência Social, para as ações de previdência social; e o Ministério da Ação Social, para gerir a assistência social.

É oportuno também lembrar que o orçamento da seguridade social engloba os recursos financeiros que irão custear as três áreas – saúde, previdência e assistência social -, fazendo parte integrante da lei orçamentária anual, nos termos do art. 165, § III, da Constituição (BRASIL, 1988):

Art. 165 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

III - Os orçamentos anuais.

[...]

§ 5º- A lei orçamentária anual compreenderá:

[...]

III - O orçamento da seguridade social, abrangendo as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Emerge da leitura desse dispositivo, que a seguridade social não é “una”. O próprio constituinte se encarregou de fracioná-la em três áreas de atuação, com características de independência entre elas, o que descaracteriza a seguridade, nos moldes como se pretendia, ou seja, atendimento a todas as pessoas e cobertura de todos os riscos sociais, por meio de custeio advindo de orçamento fiscal do poder público, e não como plasmada na Constituição, isto é, custeio tripartite advindo das empresas, dos trabalhadores e do Estado. Entretanto, acredita-se que em um futuro, mesmo que distante do presente, o Brasil alcançará um estágio de evolução do sistema, onde a seguridade não seja custeada diretamente pelos interessados e todos os benefícios e serviços sejam concedidos aos cidadãos, pelo simples fato de eles serem integrantes da sociedade, desde que atendam os requisitos relacionados com os riscos sociais.

Também no inciso III do § 5º do art. 165, e no § 2º do art. 195 (BRASIL, 1988), a seguir transcritos, respectivamente, fica claro o desejo do constituinte em autonomizar estas áreas, quando dispõe:

III - O orçamento da seguridade social, abrangendo as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

§ 2º - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos, responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

Como se vê, esses dispositivos também corroboram com o entendimento, no sentido de que a seguridade não é “una”, pois foi atribuído nome de seguridade social ao conjunto de benefícios, serviços e assistência social prestado por várias

entidades, com gestão administrativa independente entre si, além da gestão de seus próprios recursos orçamentários.

Com relação a esses dispositivos, é merecedor de destaque, o seguinte:

a) o fato de o orçamento ser elaborado de forma integrada pelos órgãos incumbidos de realizar os programas da seguridade, ou seja, dentro do orçamento maior, existem os menores;

b) a garantia de autonomia na gestão de seus recursos conferida na parte final do dispositivo, isto é, cada área administra seu orçamento menor, que se encontra dentro do orçamento maior.

Assim, uma vez que a previdência foi concebida pela Constituição, nos moldes do sistema alemão, ela em muito se diferencia daquela que seria ideal, a exemplo da existente na Grã-Bretanha, cujas características básicas desta, são assistenciais, como seguem:

a) os beneficiários não são apenas os empregados, e sim, genericamente, a população necessitada. Seus direitos não decorrem da profissão ou do trabalho efetivamente realizado, mas da condição de súdito britânico;

b) as prestações, reduzindo seu papel indenizatório, realçam sua finalidade: a integração do homem na vida comunitária, por meio da garantia, em qualquer condição, de um nível de vida condigno e justo;

c) o custeio do sistema é feito por contribuições que abandonam o critério do salário efetivamente percebido, para adotar o regime de “índices” fixados dentro de limites suportáveis pelos contribuintes em geral, cabendo ao Estado responder pelas insuficiências orçamentárias de cada exercício.

Na seqüência, são tecidas algumas considerações sobre as áreas integrantes da seguridade social brasileira, de *per si*.

2.2 SAÚDE

Quanto à saúde, no contexto da seguridade social, dispõe o art. 196 da CF/88 (BRASIL, 1998):

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 igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Decorre dessa leitura que o bem concedido nesta modalidade de ação é a saúde, a qual é devida a todos os vitimados pelo risco saúde, indistintamente e independentemente de qualquer tipo de contribuição, apesar de na prática, a qualidade dos serviços prestados estarem abaixo dos níveis tolerados, como se tem conhecimento por constantes denúncias da imprensa.

O rol de prestações compreende ou deveria compreender aquelas implementadas pelas diferentes instâncias governamentais, e que consta da Lei Orgânica da Saúde, nº 8.080, de 19 de setembro de 1990 (BRASIL, 1990), que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes, acrescentadas das seguintes leis:

- a) Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990 – Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área de saúde (BRASIL, 1990);
- b) Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999 – Cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (BRASIL, 1999);
- c) Lei nº 9.936, de 20 de dezembro de 1999, que modifica a Lei nº 8080, de 1990, criando o subsistema de atenção à saúde indígena (BRASIL, 1998);
- d) Lei nº 9.961, de 28 de janeiro de 2000, converte a Medida Provisória nº 1928, de 1999, e cria a Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) (BRASIL, 2001).

Como é de se notar, a CF/88 incluiu a saúde como ação da seguridade social, envolvendo políticas e serviços que atualmente transbordam o campo de proteção da “previdência social”, muito embora, no passado estivesse incluída no seu campo de atuação. Ela passou a ser direito de todos e dever do Estado, que deve adotar políticas sociais que reduzam o risco de doença e permitam o acesso universal e igualitário, além de serviços para sua promoção, proteção e recuperação,

compatíveis com as exigências da Organização Mundial de Saúde, apesar dos seus programas ainda estarem a depender de disponibilidade financeira.

2.3 ASSISTÊNCIA SOCIAL

São programas que dão pagamento em dinheiro a indivíduos, em uma base de assistência social. São referidos de vários modos em diferentes países, como assistência pública, assistência nacional, pensões sociais, assistência à velhice, assistência ao desempregado, pagamento de equalização e outros. Os aspectos importantes, que tais programas têm em comum, são a limitação dos pagamentos a pessoas necessitadas ou de renda mínima.

Por oportuno, o conceito de “assistência social”, segundo Assis (1963, p. 71):

E por assistência social, também às vezes denominada assistência pública, devemos entender aquela série de medidas que os governos costumam adotar em favor dos necessitados, sem, porém, que haja da parte destes qualquer direito a exigir tais medidas; especificamente, nada pagam estes para usufruírem dos benefícios da assistência social, que só são outorgados pelos governos na medida dos recursos disponíveis.

Nos termos do art. 203, da Constituição Federal (BRASIL, 1998), tem-se que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

- I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Assim, a exemplo do direito à saúde, a assistência social também será prestada a quem dela necessitar, independentemente de qualquer tipo de contribuição. Entretanto, deixa claro o dispositivo que só onde não é devida proteção previdenciária, é que será oferecida alguma espécie de cobertura assistencial, faltando aqui, a universalidade de atendimento.

As políticas de assistência social estão traçadas pela Lei Orgânica da Assistência Social, Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que dispõe sobre a organização da Assistência Social, alterada pela Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998 e pela Lei nº 9.720, de 20 de novembro de 1998 (BRASIL, 1973; 1998; 1998), as quais vêm somar-se as seguintes leis:

- a) Lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989 - Dispõe sobre o apoio às pessoas portadoras de deficiência e sua integração social (BRASIL, 1989);
- b) Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 – Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente, alterada pela Lei nº 8.242, de 12 de outubro de 1991; pela Lei nº 9.455, de 7 de abril de 1997; pela Lei nº 9.532, de 10

de dezembro de 1997 e pela Lei nº 9.975, de 23 de junho de 2000 (BRASIL, 1990; 1991; 1997; 1997; 2000).

- c) Lei nº 9.533, de 10 de dezembro de 1997 – trata do programa de apoio à garantia de renda mínima a ser implementado pelas unidades federativas (BRASIL, 1997);
- d) Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1999 – Institui o Programa Comunidade Solidária (BRASIL, 1999);
- e) Emenda Constitucional nº 31/2000, institui o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (BRASIL, 2000);
- f) Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001 – Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (BRASIL, 2001).

Assim, na assistência social, o princípio expresso no inciso I, § único do art. 194 da CF-88 – universalidade da cobertura e do atendimento - não se concretiza, pois inexistente cobertura a todos os riscos a que está sujeito o cidadão, e tampouco atende a todos, isto é, o cidadão que tem alguns riscos sociais cobertos pela previdência não preenche os requisitos da assistência social, o que evidencia o não atendimento a todos, indistintamente.

Constata-se que como não há a exigência de contribuição prévia por parte do beneficiário, é a receita decorrente do orçamento da seguridade social que fornecerá os meios adequados às ações nesta área, ficando a amplitude do programa quanto ao atendimento à população necessitada, dependendo de disponibilidade do orçamento e do interesse dos políticos detentores do poder,

como na prática tem se comprovado. Por isso, a assistência social caracteriza-se e é conceituada como um tipo de política social distinta da previdência social.

2.4 PREVIDÊNCIA SOCIAL

Em 1983, Russomano (1983, p. 52) definiu Previdência Social como todas as formas de previdência, consistindo na

Captação de meios e na adoção de métodos para enfrentar certos riscos (invalidez, velhice, acidente etc.) que ameaçam a segurança da vida humana e que são inevitáveis, por sua própria natureza, em toda a sociedade, por melhor organizada que ela seja.

Como decorre da definição de Russomano, e dos comentários antes tecidos, a captação de recursos para proteger os riscos sociais é da própria natureza do sistema de previdência, inexistindo, nela, caráter de universalidade de atendimento a todos, mas tão-somente aos trabalhadores a ela filiados e contribuintes do sistema.

Abrindo um rápido parêntese, e a propósito do termo “riscos sociais”, Coimbra (1999, p. 17) o define nos termos seguintes:

Risco é o evento futuro e incerto, cuja verificação independe da vontade do segurado. [...].
Contudo, o leque das atividades de amparo do estado tornou-se mais amplo e abrangeu, em breve, certos eventos de que o seguro privado não cogitara, convencionando-se denominar seu conjunto de riscos sociais. [...].
Desse modo, no conjunto dos riscos visados pelas medidas protetoras do Estado, passaram a integrar-se: os riscos derivados de meio físico, os oriundos de deficiências orgânicas do segurado e os decorrentes da flutuação da economia.

Em sentido amplo, com objetivo de cobertura pessoal ou patrimonial, “risco”, para Daibert (1978, p. 36) é “Todo acontecimento futuro e aleatório, independente da vontade ou ação humana, capaz de produzir conseqüências danosas à pessoa, natural ou jurídica, ou ao seu patrimônio”.

Continuando, ainda afirma Daibert (1978, p. 36):

Todos os eventos suscetíveis de afetar a vida do trabalhador podem constituir objeto do seguro social. E quaisquer deles, quando produzem a invalidez, a morte ou outro efeito danoso em relação ao segurado, devem ser considerados de índole social eis que, como adverte Severino Montenegro “tem repercussões profundas, porquanto ameaçam diretamente o bem-estar geral, concorrendo para reduzir a aptidão física, moral e econômica dos integrantes”. E é precisamente o fato desses riscos afetarem a comunidade que o tornam merecedores do qualificativo de sociais.

Voltando ao tema central – previdência social -, dispõe o art. 201 da CF-88 (BRASIL, 1988) que “A previdência social 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 [...]”.

Da só leitura do supratranscrito dispositivo, observa-se que ela manteve a tradicional linha de atuação anteriormente conhecida, não concedendo direito a todos, indistintamente, ao contrário do que ocorre com a área da saúde.

Extraí-se também do dispositivo que a previdência brasileira, nos termos colocados pela Carta Magna de 1988, inspirou-se no modelo alemão fundado por Bismarck, já que a característica do sistema está na circunstância de estarem as leis voltadas para a pessoa do trabalhador e seus dependentes, isto é, daquele que

exerce atividade profissional, cuja natureza das prestações é predominantemente indenizatória, visando a compensar o beneficiário, pelos prejuízos econômicos sofridos em virtude da inatividade ou da redução de sua capacidade de trabalho, com seu custeio garantido pelo próprio empregado, empregador e parcela do Estado.

Portanto, repita-se, a previdência brasileira não alcança a totalidade dos cidadãos, mas tão-somente aqueles que preenchem os requisitos mínimos estabelecidos pela legislação própria, situação que leva a não vislumbrar a universalidade de atendimento, já que este (atendimento) só ocorre para aqueles que para tal contribuem.

De tudo isto, pode-se afirmar de maneira sintética que a previdência social cobre geralmente um “risco” genérico ou específico, isto é, um evento futuro e incerto, mediante contribuição direta dos trabalhadores, empresas, empregadores e repasses da União, nos termos do § único do art. 16 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991), diferentemente da assistência social que cobre sempre uma necessidade acidental, no momento em que se verifica, sem prévia acumulação de contribuições ou meios por parte dos interessados, e recai sobre toda a coletividade, por meio de contribuições das empresas e de recursos advindos do orçamento fiscal do Estado. Quanto à saúde, a todos é devida, indistintamente, sem qualquer tipo de contribuição dos interessados.

CAPÍTULO III

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SEGURIDADE SOCIAL

Na abordagem do tema Seguridade Social, torna-se imprescindível, mesmo que de forma elementar, tecer considerações a respeito de “princípios”, por sua importância no contexto de qualquer ordenamento jurídico. Todavia, neste momento, o objeto não é o de adentrar ao tema com a profundidade que merece e a riqueza que o assunto “princípios constitucionais, regras e normas”, oferece, por não ser meta específica.

Etimologicamente, o termo “princípio” (do latim *principium, principii*) encerra a idéia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer.

Da mesma forma, em qualquer Ciência, “princípio” é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo.

A propósito do tema, oportunas são as palavras de Temer (2000, p. 22), sobre a importância dos princípios na interpretação da norma constitucional quando leciona que:

Para a boa interpretação constitucional é preciso verificar, no interior do sistema, quais as normas que foram prestigiadas pelo legislador constituinte, ao ponto, de convertê-las em *princípios* regentes desse sistema de valoração. Impende examinar como o constituinte posicionou determinados preceitos constitucionais. Alcançada exegeticamente essa valoração, é que teremos os *princípios*. Estes, como assinala Celso Antônio Bandeira de Mello, são mais do que normas, servindo como vetores para soluções interpretativas. De modo que é preciso, para tal, conhecer cada sistema normativo.

Tem-se também, nas palavras de Carrazza (2002), que

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Sabe-se que o ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das normas inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas inferiores buscam “validade” nas normas que lhes são superiores e, assim, sucessivamente, até as normas constitucionais.

É por isso que as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade no ordenamento jurídico. Assim, o decreto deve buscar fundamento de validade na lei, e esta, na Constituição. Se eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará fora da pirâmide, a ninguém

podendo obrigar. O mesmo se pode dizer da lei, se em descompasso com a Constituição.

Robert Alexy (apud BONAVIDES, 2001, p. 249), ao lecionar sobre a diferença de princípios e regras, afirma : “[...] os princípios são normas dotadas de alto grau de generalidade relativa, ao passo que as regras, sendo também normas, têm, contudo, grau relativamente baixo de generalidade”.

Afirma também Bonavides (2001, p. 259), que tudo quanto se escreve fartamente acerca dos princípios, em busca de sua normatividade, a mais alta de todo o sistema, se resume no seguinte:

[...] não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios a espécie.

Para este autor, as regras vigem, os princípios valem; o valor que neles se insere se exprime em graus distintos. Os princípios, enquanto valores fundamentais, governam a Constituição, o régimen, a ordem jurídica. Não são apenas a lei, mas o Direito em toda a sua extensão, substancialidade, plenitude e abrangências.

Destaca também Bonavides (2001, p. 260) que:

[...] a esta altura, os princípios se medem normativamente, ou seja, têm alcance de norma e se traduzem por uma dimensão valorativa, maior ou menor, que a doutrina reconhece e a experiência consagra. Consagração observada de perto na positividade dos textos constitucionais, donde passam à esfera decisória dos arestos, até

constituírem com estes, aquela jurisprudência principal, a que se reporta, com toda a argúcia, García de Enterría.

O ponto central da grande transformação por que passam os princípios reside, em rigor, no carácter e no lugar de sua normatividade, depois que esta, inconcussamente proclamada e reconhecida pela doutrina mais moderna, salta dos códigos, onde os princípios eram fontes de mero teor supletório, para as constituições, as quais hoje se convertem em fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais.

Com essas breves lições a respeito de “princípios”, possibilita-se conhecer sua importância no contexto de qualquer ordenamento jurídico moderno, especialmente quanto aos princípios constitucionais que norteiam a seguridade social que a seguir serão enumerados.

3.1 UNIVERSALIDADE DA COBERTURA E DO ATENDIMENTO – Art. 194, I

Este princípio revela a adoção de um sistema protetivo amplo, o único capaz de atingir o bem-estar e a justiça social, que são objetivos da ordem social. Está em

consonância com o sistema adotado — seguridade social —, uma vez que esta amplia a idéia de seguro social, concebida por Bismarck².

O princípio em comento prevê a universalidade da cobertura e do atendimento. A universalidade da cobertura está relacionada com as situações de riscos - objetos da seguridade social, e os incisos do art. 201 arrolam alguns - é elemento objetivo da universalidade e constituem, ainda, um *vir a ser* no Brasil, pois haverá a universalidade propriamente dita quando todas as situações de risco forem cobertas, o que ainda não é o caso.

Quanto aos trabalhadores, segurados da previdência, pode-se afirmar que todos os riscos possíveis estão cobertos, não se podendo afirmar o mesmo em relação aos demais cidadãos, atendidos pela saúde e pela assistência social.

Quanto à universalidade do atendimento, que é a dimensão subjetiva do princípio, está ligada às pessoas. Também no Brasil é um *vir a ser*, no que tange à seguridade como um todo, sendo já efetivada, ao menos juridicamente, na saúde, vez que o art. 196 da Carta Magna estabelece “é um direito de todos e dever do Estado [...]”. Entretanto, a previdência, como integrante da seguridade, não pode atender a todos, indistintamente, como explicitado no subitem 2.4.

Para Balera (1989, p. 48),

A universalidade da “cobertura” refere-se às situações da vida que serão protegidas. Quais sejam: todas as contingências que podem gerar necessidade. Já a universalidade do “atendimento” diz respeito

² Autor da Lei do seguro-doença, aprovada na Alemanha em 1883, sendo considerada a primeira norma previdenciária do mundo.

aos titulares do direito à proteção social. Todas as pessoas possuem tal direito.

Por outro ângulo, entende-se que enquanto a seguridade não for “una”, em relação à sua gestão, e seu custeio decorrer diretamente do orçamento fiscal da União, não será possível ver concretizados os objetivos do sistema em todas as suas dimensões – saúde, previdência e assistência social.

Nesse entendimento observava-se que, como a seguridade não é “una” e encontra-se estruturada em áreas com autonomia de atuação e gestão, custeio de forma direta e indireta e orçamento elaborado separadamente pelas respectivas áreas, não será possível a aplicação de todos os princípios que emergem do art. 194 da CF a todas às respectivas áreas, ou seja, certos princípios se aplicam a uma, mas não se aplicam a outras, e vice-versa.

3.2 UNIFORMIDADE E EQUIVALÊNCIA DOS BENEFÍCIOS E SERVIÇOS ÀS POPULAÇÕES URBANAS E RURAIS – ART. 194, II

Sabe-se que, historicamente, a proteção ao trabalhador rural foi ignorada. Somente em 1958 foi criado o Serviço Social Rural, com meras atividades assistenciais de serviços. Em 1971, é implantado o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), administrado pelo Fundo de Assistência ao

Trabalhador Rural (FUNRURAL), tendo com isso, uma proteção aos trabalhadores urbanos e outra aos rurais. A Constituição de 1988 as uniformizou.

O referido princípio também consagra a equivalência dos benefícios, não encontrando fundamento de validade na Constituição, a regra da legislação infraconstitucional, que não atenda ao conteúdo do princípio. Deve ser usado o mesmo critério de apuração do valor do benefício previdenciário, o que não foi considerado pela Lei 8.213/91 que prevê o salário-mínimo como valor dos benefícios dos segurados especiais³, cuja denominação foi dada pela Lei nº 8.213/91 ao segurado a que se refere o art. 195, § 8º da Constituição Federal.

A propósito deste “princípio”, são oportunas as palavras de Balera (1998, p. 49), ao afirmar que

Sobre ser a implantação definitiva da isonomia entre os residentes, a regra em exame também traz em seu bojo, e como resultado, a identidade de prestações entre urbano e rural integrando, ao fim e ao cabo, num único sistema toda a população do País.

3.3 SELETIVIDADE E DISTRIBUTIVIDADE NA PRESTAÇÃO DOS BENEFÍCIOS E SERVIÇOS – ART. 194, III

Verifica-se que a seguridade social tem como objetivo a universalização. Para atingir a universalização, o legislador infraconstitucional, discricionariamente, deverá escolher etapas, selecionando os riscos sociais que serão cobertos por

³ A Lei nº 9.876/99 acrescentou o § 6º ao art. 29 da lei nº 8.213/91, possibilitando a tais segurados, benefícios além do salário mínimo.

prestações. A discricionariedade, porém, não é total, pois, além de a própria Constituição, nos incisos do art. 201, ter apresentado vetores como doença, velhice, invalidez e outros, o segundo comando do princípio — distributividade — determina que a escolha dos riscos a serem cobertos recaia sobre prestações que concretizem os objetivos da ordem social.

Balera (1989, p. 39) afirma que:

[...] a diretriz da seletividade permite a realização, pelo legislador, de legítima estimativa acerca daquele tipo de prestações que, em conjunto, concretizem as finalidades da Ordem Social. A regra da distributividade, por seu turno, autoriza a escolha de prestações que – sendo direito comum a todas as pessoas – contemplam de modo mais abrangente os que demonstrem possuir maiores necessidades.

3.4 IRREDUTIBILIDADE DO VALOR DOS BENEFÍCIOS – ART. 194, IV

É direcionado às prestações pecuniárias e deve ser verificado em dois momentos distintos: Primeiro, na concessão do benefício (renda inicial); caso esteja errada, compromete o princípio.

A Emenda Constitucional nº 20/98 (BRASIL, 1998), desconstitucionalizou o período do cálculo, que antes estava previsto no *caput* do art. 202 da Constituição (na redação original, os trinta e seis últimos salários de contribuição). O atual § 3º do art. 201 não estabelece o período, mas mantém por meio da atualização monetária dos salários de contribuições utilizados no cálculo, em números que a legislação infraconstitucional fixar.

O segundo momento ocorre quando os benefícios são reajustados. O § 4º do art. 201 da Constituição (BRASIL, 1988) assegura:

[...] o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei”. Portanto, os critérios são fixados em leis e não podem afetar a preservação do valor real, caso contrário, não encontrará fundamento de validade na Constituição, o indexador fixado pelo legislador, que não preservar o valor real do benefício.

Para Balera (1998, p. 51), este princípio é “Corolário da garantia individual que protege o direito adquirido (art. 5º, XXXVI), a irredutibilidade aparece, no contexto da seguridade social, como objetivo a ser respeitado pela legislação e pela administração previdenciária”.

3.5 EQÜIDADE NA FORMA DE PARTICIPAÇÃO NO CUSTEIO – ART. 194, V

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, nascera, dentre outras, uma diretriz que norteou o financiamento da seguridade social – saúde, previdência e assistência social -, trata-se do princípio insculpido no inciso V do parágrafo único do artigo 194 da CF: “eqüidade na forma de participação no custeio”.

A palavra “eqüidade” tem, para Ferreira (1986, p. 675), o significado seguinte:

1. Disposição de reconhecer igualmente o direito de cada um.
2. Conjunto de princípios imutáveis de justiça que induzem o juiz a um critério de moderação e de igualdade, ainda que em detrimento do

direito objetivo. 3. Sentimento de justiça avesso a um critério de julgamento ou tratamento rigoroso e estritamente legal. 4. Igualdade, retidão, equanimidade.

A Constituição de 1988 já sinalizou nesse sentido, pelo § 9º do art. 195, com a redação que lhe fora atribuída pela Emenda Constitucional nº 20/98 (BRASIL, 1998), quando consagrou a possibilidade de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou do nível de utilização da mão-de-obra.

No âmbito da previdência, a eqüidade, na forma de participação no custeio, exige que quanto maior o risco social da atividade do contribuinte, maior seja o seu encargo previdenciário, evidenciando, então, uma relação na proporção entre risco e contribuição. Neste sentido Wagner Balera⁴ sustenta “a necessidade da observância da relação entre a contribuição e as prestações, devendo ser estabelecidas contribuições segundo o risco apresentado pelo contribuinte. Se maior o risco social, maior a contribuição”.

Entende-se que, no caso da contribuição ser maior, em função do risco oferecido pela atividade da empresa, não poderá este acréscimo ser aplicado a todas as contribuições, indistintamente, mas àquelas que se destinam exclusivamente ao custeio da previdência, como será identificada no subitem 4.1, tendo em vista ser ela (a previdência) que vai suportar o ônus de garantir o pagamento dos benefícios aos empregados destas empresas, e que em decorrência destes riscos, poderão gozar, durante a vida, inúmeros benefícios, e até se

⁴ Conforme curso ministrado aos Juizes Federais de São Paulo, no período de 10 a 12 de maio de 1999.

aposentarem antes daqueles empregados de empresas que nenhum ou menores riscos ofereçam aos trabalhadores.

Daí, então, não servir a capacidade contributiva “quem ganha mais, paga mais”, como princípio a nortear a instituição da contribuição social.

São oportunas, por se enquadrarem perfeitamente ao tema, as palavras de Ataliba (1997): “Como a contribuição se afasta dos princípios informadores dos impostos, não há que se falar de que a equidade se equivale à capacidade contributiva.”.

As palavras do mestre Ataliba são de tamanha pertinência que, se a “equidade” equivalesse à “capacidade contributiva”, bastaria o constituinte ter mandado observar esta capacidade e não a eqüidade no custeio.

Por sua vez, Balera (2002, p. 20) entende que “para se mostrar conforme com a *isonomia*, a norma que trata dos recursos deve impor equidade na forma de participação no custeio”.

Assim, cabe ao legislador ordinário definir a proporção certa da contribuição a ser vertida ao sistema, por aqueles contribuintes expressamente escolhidos pela Constituição, para garantirem o custeio da seguridade social, tendo como rumo a seguir, no caso da previdência, o risco social oferecido pela atividade da empresa e a relação entre a base de incidência da contribuição e o benefício que irá receber.

Continua o mestre Balera (2002, p. 20): “Em suma, a regra ordena que o legislador, ao produzir a norma de custeio, atue com o propósito indireto de reduzir as desigualdades, mediante a prudente e adequada repartição dos encargos sociais”.

Balera (2002, p. 20) entende que, ao se definir o desenho genérico das fontes de recursos para a seguridade social, o constituinte já tratou de pôr em evidência, como pode ser concretizada a “eqüidade”.

Desta forma pode-se afirmar que a contribuição dos empregadores, para respeitar a eqüidade no custeio, deve guardar relação com o risco social inerente à atividade econômica do contribuinte e não ao porte da empresa, como é o caso das microempresas e empresas de pequeno porte (ver subitem 7.2).

3.6 DIVERSIDADE DA BASE DE FINANCIAMENTO – ART. 194, VI

Diversificação significa utilizar outras bases, além da folha de salário, uma vez que somente ela já não conseguia responder pelas despesas com pagamento de benefícios. Necessitava de outras bases de financiamento. Em alguns países europeus, dá-se a incidência sobre o valor agregado, ou alternativamente, sobre o faturamento. Nesse sentido, o § 9º do art. 195 da Constituição (BRASIL, 1988), acrescentado pela Emenda nº 20/98, dispõe que “As contribuições previstas no

inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou de utilização intensiva de mão-de-obra”.

É oportuno trazer à memória que, no modelo de Bismarck, o financiamento estava relacionado com a remuneração do trabalho, contribuindo tanto o empregador como o trabalhador, constituindo-se em modelo de seguro social. Já no modelo inglês, preconizado por William Beveridge, o financiamento é efetivado de forma indireta, por meio dos impostos, configurando um modelo assistencial.

O Brasil, ao longo da história do sistema de proteção social, adotou o modelo implementado na Alemanha, e até antes da CF-88, a folha de salário era a maior e mais importante fonte de receita da previdência e agora seguridade, por conter maior expressão econômica. Entretanto, essa situação foi alterada, isto é, passou-se a também utilizar o capital como base de incidência da contribuição.

3.7 CARÁTER DEMOCRÁTICO E DESCENTRALIZADO DA GESTÃO ADMINISTRATIVA, COM A PARTICIPAÇÃO DA COMUNIDADE, EM ESPECIAL DE TRABALHADORES, EMPRESÁRIOS E APOSENTADOS – ART. 194, VII

É traduzido pelo Princípio de Gestão e caracteriza-se pelo “caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados”.

O constituinte estabeleceu caráter democrático e descentralizado na gestão da seguridade social, que concretiza em seu âmbito, o Estado Democrático de Direito, instituído no art. 1º da Constituição Federal, pois exige que, nos órgãos de poder, os destinatários do sistema estejam presentes.

A Organização Internacional do Trabalho, em 1919, já tinha disposto sobre a gerência pelos trabalhadores, patrões e governo. Toda a estrutura da OIT é tríplice, modelo que também é recomendado à seguridade social e acolhido pela Constituição Pátria.

Os vetores da gestão estão definidos no inciso II do art. 204 da Constituição Federal: formulação de políticas e controle das ações. Isso significa definir o que deve ser feito em termos de seguridade, bem como o controle das ações definidas.

Os conselhos compostos de representantes dos trabalhadores, empregadores, aposentados e governo, de certa forma concretizam o princípio democrático. Todavia, essa participação, sem a outorga de poderes para fiscalizar aplicação dos recursos da seguridade e exigir o cumprimento das decisões tomadas pelo Conselho, fará com que suas ações se tornem inócuas, e ele, não passando de figura decorativa.

Oportunas são as lições de Balera (1998, p. 54), quando teceu comentários sobre referido “princípio”, afirmando que:

Somente com a efetiva participação dos interessados os conflitos serão resolvidos. Cabe aos trabalhadores, aos empregadores e aos aposentados erigir o instrumental com que irão lutar contra os *males*

gigantes que a questão social desvela. E, o futuro de cada um, depende do ajustamento dos recursos disponíveis a adequadas medidas de proteção (destaque do autor).

3.8 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

Há uma regra especial, prevista no art. 195, § 6º da Constituição Federal, determinando que as contribuições para a seguridade social somente poderão ser exigidas após noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado (BRASIL, 1988).

Esse princípio visa a evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de contribuições. Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja surpreendido com uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado das contribuições que lhe serão exigidas ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica. Caso contrário, estaria ameaçada a segurança jurídica do contribuinte.

3.9 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE DO FINANCIAMENTO

O *caput* do art. 195 da Constituição (BRASIL, 1988) dispõe que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”. Entretanto, algumas

exceções de não incidência foram previstas, como sobre as aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência (art. 195, II), sobre as entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º). Tem-se, ainda, a “imunidade”, constante do inciso I do § 2º do art. 149, introduzida na Constituição Federal, pela Emenda Constitucional nº 33/2001 (BRASIL, 2001).

No julgamento dos Recursos Extraordinários nº 227.832/PR; 230.337/RN e 233.807/RN – sobre a compatibilidade da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com a tributação especial estabelecida pelo art. 155, § 3º, da Constituição⁵, o STF consagrou o princípio da universalidade do financiamento da seguridade social, pois considerou legítima a cobrança da COFINS, tendo em vista o disposto no art. 195 da Constituição, que prevê o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta.

Ao proferir seu voto, o ministro Sepúlveda Pertence ressaltou o princípio constitucional da universalidade do custeio da seguridade social.⁶ Todavia, entende Balera (1989) que esta universalidade se dá por meio da forma indireta de se contribuir e que é representada pelas respectivas dotações orçamentárias dos quatro entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e por meio da contribuição sobre a receita de concurso de prognósticos.

De qualquer forma, estão afastadas as discordâncias sobre a existência ou não do referido princípio, pois as “divergências doutrinárias existem até o momento

⁵ Cezar Saldanha Souza Junior, “Memorial da Fazenda Nacional” in: RE nº 227.832/PR; 230.337/RN; e, 233.807/RN.

⁶ O julgamento deu-se em seção plenária realizada em 01-07-99.

em que é fixado um julgamento final sobre determinada interpretação da Constituição” (GRECO, 1997, p. 477v).

CAPÍTULO IV

REGRA DA CONTRAPARTIDA - § 5º, ART. 195

Quando se pensa num sistema de previdência ou de seguridade social, logo surge a preocupação com o equilíbrio financeiro entre receita e despesa, pressuposto necessário à sua sobrevivência e que tem, na Regra da Contrapartida, atrelada a um Plano de Custeio elaborado com base em avaliação técnica atuarial, seus pilares de sustentação.

4.1 ORIGEM

Com esta necessidade de equilíbrio financeiro é que apareceu pela vez primeira na legislação previdenciária, a Regra da Contrapartida, por meio da Lei nº 3.860/1960 – Lei Orgânica da Previdência Social –, estampada no art. 158 (BRASIL, 1960), que dispunha o seguinte: “Nenhum outro benefício de caráter assistencial ou previdenciário, se não previsto nesta lei, poderá ser criado pelos poderes competentes sem que, em contrapartida, seja estabelecida a respectiva receita de cobertura”.

Tecendo ilustrativos comentários a respeito do art. 158 da Lei 3.807/60 — Lei Orgânica da Previdência Social - Rosa (1960, p. 242) traz entendimento no sentido de que:

[...] trata-se de uma regra endereçada ao legislador, porquanto é do Congresso Nacional a competência constitucional para legislar sobre previdência social. Tem ela por fim evitar a criação de novas prestações, além das asseguradas por esta lei, sem a necessária cobertura financeira. Nesta Lei Orgânica, o plano de benefícios corresponde ao plano de custeio, de maneira que se estará estabelecendo o desequilíbrio entre os dois planos, se criado benefício novo sem que, em contrapartida, seja prevista a respectiva receita de cobertura.

O Regulamento Geral da Previdência Social, expedido naquela ocasião, por meio do Decreto nº 48.959-A, de 19 setembro de 1960, não repetiu literalmente o texto do art. 158 acima, todavia, também trouxe estampado de forma expressa, referida regra, dispondo em seu art. 261 (BRASIL, 1960), o seguinte:

Art. 261- As importâncias destinadas ao custeio da previdência social são de exclusiva propriedade das respectivas instituições, ressalvado o disposto no art. 343, e em caso algum terão aplicação diversa da estabelecida na Lei Orgânica da Previdência Social, consoante o disposto neste Regulamento, pelo que serão nulos de pleno direito os atos em contrário, ficando seus autores sujeitos às penalidades

cabíveis, sem prejuízo da responsabilidade civil ou criminal em que venham a incorrer.

Mesmo com a previsão legal da Regra da Contrapartida, ela corria o risco de não produzir os resultados almejados, pois, como decorre das palavras de Russomano que se seguem, sendo da competência constitucional do Congresso Nacional legislar sobre previdência social, esta Regra poderia a qualquer momento ser derogada por lei posterior, bastasse ocorrer interesse por parte dos políticos detentores do poder. Posto isto, o ilustre doutrinador manifestou sua preocupação com o simples texto ordinário, entendendo Russomano (1977, p. 590-591) que a regra devesse constar da Constituição, quando assim se expressou:

Se é da competência do Congresso Nacional legislar, como diz a Constituição, sobre Previdência Social, não pode a lei ordinária limitar ou restringir por qualquer meio aquela competência.

O art. 158, como norma ordinária, poderá ser derogado, a qualquer momento, por lei posterior, embora, naturalmente, em princípio, se possa admitir que qualquer medida legislativa que envolva acréscimo de despesa para a Previdência Social, deva oferecer cobertura dos gastos determinados.

Parece-nos, sim, que o espírito do legislador foi outro: ele deve ter tido a preocupação de jungir á norma do art. 158 — tanto que fala, genericamente, em poderes competentes — as autoridades governamentais e, inclusive, os próprios órgãos da previdência, que estão (eles, sim) subordinados a lei ordinária e que poderiam criar, lateralmente ás prestações estabelecidas no art. 22, outros benefícios análogos, sem indicar os recursos orçamentários para cobertura da despesa.

Nesse sentido, efetivamente, o dispositivo acima transcrito tem um significado. Caso contrário, ele será, praticamente, inócuo, eis que — se endereçado ao legislador, como disse o autor citado — em nada pode obrigar o Poder Legislativo, já que constitui mero preceito ordinário, revogável por preceito posterior, na forma da Lei de Introdução ao Código Civil.

4.2 REGRA DA CONTRAPARTIDA E OS TEXTOS CONSTITUCIONAIS

Em decorrência do comentado, passou a emergir a preocupação maior em outorgar *status* constitucional à Regra da Contrapartida, pois assim não se correria o risco que era iminente, de revogação do dispositivo, com ela constando apenas de texto de legislação ordinária, e sua maior efetividade estava garantida no plano normativo. Tem-se a partir daí essa Regra figurando pela vez primeira na Constituição Federal de 1946, apesar de ter surgido pelas mãos do constituinte reformador, que ao promulgar a Emenda Constitucional nº 11, de 31 de março de 1965, acrescentou ao art. 157 daquela Constituição, o § 2º, com a redação seguinte (BRASIL, 1965), *in verbis*:

Art. 57 [...]

Parágrafo 2º. Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendido na previdência social poderá ser criada, majorada ou estendida sem a correspondente fonte de custeio total.

A partir desta Emenda Constitucional, a Regra da Contrapartida passou a ter previsão garantida em todos os textos constitucionais que se sucederam, como segue:

a) Constituição Federal de 1967 (BRASIL, 1967):

Art. 158 [...]

Parágrafo 1º- Nenhuma prestação de serviço de caráter assistencial ou de benefício compreendida na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total.

Oportunas são as palavras de Roberto Magalhães (apud UGATTI, 2001, p. 83), ao proferir seus comentários sobre a Constituição Federal de 1967, mais precisamente sobre o conteúdo do § 1º do art. 158, demonstra sua satisfação pela iniciativa do constituinte, nos termos a seguir transcritos:

O parágrafo 1º do art. 158 proíbe o chamado projeto eleitoreiro, de pura demagogia, em que se atribuem novos benefícios da previdência social, sem a correspondente fonte de custeio total. A realidade brasileira demonstra o acerto deste freio.

b) A Emenda Constitucional nº 1, de 31 de março de 1969 (BRASIL, 1969), manteve a Regra da Contrapartida, mas deslocou-a para o § único do art. 165, da Constituição Federal de 1967, dispondo que “Nenhuma prestação de serviço de assistência ou de benefício compreendido na previdência social será criada, majorada ou estendida, sem a correspondente fonte de custeio total”.

No mesmo sentido, são oportunos os ensinamentos de Ferreira Filho (1969, p. 171-172), comentando o mesmo dispositivo:

Fontes de Custeio. Nesse passo a Constituição vigente mantém o texto que foi acrescentado à Constituição de 1946 pela Emenda nº 11, de 1965. A exigência assim feita de que nenhuma prestação de serviço de assistência fosse criada, majorada ou estendida, sem que ao mesmo tempo se estabelecesse a sua correspondente fonte de custeio era necessária ao tempo da citada Emenda nº 11, para coibir excessos demagógicos, quais sejam, as criações e extensões de benefícios, sem que ao mesmo tempo se dessem as fontes de custeio dos mesmos. Assim, estabelecia-se inexoravelmente o déficit cada vez mais pronunciado das entidades de previdência.

Por sua vez, Miranda (1968, p. 258) nos comentários proferidos ao § único do art. 165 da CF-1967, muito bem destacou a importância desta Regra, quanto ao fato de ela se estender aos três Poderes da República, e ainda: à União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

Não é válido, qualquer ato do Poder Executivo, ou (administrativo) do Poder Judiciário, ou mesmo do Poder Legislativo, que crie, aumente, ou estenda o serviço assistencial ou de benefício, sem que haja o fundo para o custeio total. Cumpre, porém, advertir-se que a regra jurídica constitucional do art. 165, parágrafo único, não só se refere à União: atinge os Estados-membros, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios.

c) Por último, depara-se com a Regra da Contrapartida estampada no § 5º do art. 195 da CF-88, delimitando a competência do legislador ordinário e a ação das autoridades responsáveis pela implementação das políticas no campo da seguridade social, dispondo *in verbis* (BRASIL, 1988): “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

Como visto, o constituinte não deu tratamento de princípio a esta Regra, todavia, o aplicador do direito assim deverá considerá-la, segundo entendimentos de Balera (1998, p. 67), que a cognominou de “Regra da Contrapartida”. Comentando esta regra ele (1989, p. 67) afirma que “Impondo regra de conduta ao legislador, a Lei das Leis garante um permanente equilíbrio financeiro ao esquema protetivo que nela se acha concebido”.

Quanto à imperiosa necessidade de se observar a Regra da Contrapartida, atrelada a uma avaliação técnica atuarial do sistema, por ocasião da criação ou extensão de benefícios e serviços, são muito ilustrativos os ensinamentos de Balera (2000, p. 300), nos termos seguintes:

Se, na vida social, novos riscos determinarem a ampliação necessária da cobertura, rumo ao ideal da universalidade expresso no art. 194, parágrafo único, I, da CF, as despesas decorrentes serão custeadas ou por intermédio da majoração das contribuições existentes ou pela instituição de outras, na faixa de competência residual da União e com as limitações ditadas pelo art. 154, I, da Lei das Leis.

No entanto, só terão validade constitucional as providências que ampliam a cobertura se houver expressa previsão normativa das fontes de custeio das prestações.

Sem a contrapartida, o sistema de seguridade social não estaria, jamais, apto a proporcionar proteção.

Vivendo, como nos últimos tempos, em permanente crise financeira, o sistema gera insegurança social, o oposto que lhe cumpre por missão constitucional.

Ainda sobre esta regra, Balera (p. 118-119) afirma que “por força do estatuído na regra da contrapartida, a Lei Magna impõe ao legislador a observância do equilíbrio financeiro do ‘Caixa previdenciário’”. Afirma ainda que (1989, p. 68):

[...] a idéia nuclear que todas as pessoas possuem a respeito de um sistema estatal de proteção está associada a uma noção elementar de contabilidade: a noção de caixa. [...] No caixa, entram e saem recursos. Na “caixa”, ingressam contribuições e saem prestações.

E continua Balera (2002, p. 43), “a chave para a inteligência dessa relação entre contribuição e risco e entre contribuição e prestação, ele encontra nesta “regra

da contrapartida” que funciona, como limitação constitucional específica ao poder de criar as contribuições para a seguridade social”.

Como ficou evidenciado, a Regra da Contrapartida veda ao legislador ordinário a criação, majoração ou extensão de benefícios e serviços sem a correspondente fonte de custeio. Entretanto, caso aconteça referida criação, majoração ou extensão, mas havendo respeito a esta Regra, estará se propiciando aos gestores das ações de seguridade social, elaborar planejamento das receitas e despesas que deverão ser realizadas no futuro, e, sem dúvida, estará garantindo maior segurança ao sistema.

A propósito de planejamento no sistema de seguridade, oportunas são as palavras de Balera (2002, p. 45), quando afirma que:

Formalmente, pois, o planejamento governamental da seguridade – e *Russomano*, com extrema argúcia, bem associa a Regra da Contrapartida com o princípio a que enfaticamente denomina de *necessidade absoluta de planejamento* – é instrumento sem o qual o sistema de seguridade não pode cumprir suas finalidades tão importantes” (destaques do autor).

4.3 REGRA DA CONTRAPARTIDA E O ARTIGO 201 DA CF-88

Ressalta-se, ainda, mais uma importante previsão constitucional, no sentido de se preservar o equilíbrio financeiro do sistema, prestigiando com mais rigor a já comentada Regra da Contrapartida, quando se consagrou no texto constitucional, regra expressa para observância por parte do legislador ordinário, de critérios atuariais que preservem o equilíbrio financeiro, quando da organização da previdência social. Nesse sentido, foi alterada por meio da EC 20/98, a redação original do art. 201⁷, *caput*, da Constituição Federal de 1988, que atualmente prescreve, *in verbis*:

Art. 201. A previdência social 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: [...].

Como demonstrado neste subitem, a Regra da Contrapartida foi introduzida nos textos constitucionais a partir de 1965, e na legislação ordinária a partir de 1960, entretanto, ao longo da trajetória da previdência e agora seguridade social, poucas foram as vezes em que o legislador infraconstitucional obedeceu ao comando nela previsto, como se pode citar, *verbi gratia*, quando da criação do benefício salário-família para os segurados da previdência, em que se constata rigorosa observância dos critérios atuariais, quando da edição da Lei nº 4.266, de 3 de outubro de 1963 (BRASIL, 1963), mais precisamente em seus artigos 1º a 3º e 7º, *in verbis*:

⁷ Redação do *caput* do art. 201, antes da promulgação da EC 20/98: “Os planos de previdência social, mediante contribuição, atenderão, nos termos da lei”.

Art. 1º. O salário-família, instituído por esta lei, será devido, pelas empresas vinculadas a Previdência Social, a todo empregado, como tal definido na Consolidação das Leis do Trabalho, qualquer que seja o valor e a forma de sua remuneração, e na proporção do respectivo número de filhos.

Art. 2º. O salário-família será pago sob a forma de uma quota percentual, calculada sobre o valor do salário-mínimo local, arredondado este para o múltiplo de mil seguinte, por filho menor de qualquer condição, até 14 anos de idade.

Art. 3º. O custeio do salário-família será feito mediante o sistema de compensação, cabendo a cada empresa, qualquer que seja o número e o estado civil de seus empregados, recolher, para esse fim, ao Instituto ou Institutos de Aposentadoria e Pensões a que estiver

vinculada, a contribuição que for fixada em correspondência com o valor da quota percentual referida no art. 2º.

§ 1º. A contribuição de que trata este artigo corresponderá a uma percentagem incidente sobre o salário-mínimo local multiplicado pelo número total de empregados da empresa, observados os mesmos prazos de recolhimento, sanções administrativas e penais e demais condições estabelecidas com relação às contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social.

§ 2º. As contribuições recolhidas pelas empresas, nos termos deste artigo, constituirão, em cada Instituto, um "Fundo de Compensação do Salário-Família", em regime de repartição anual, cuja destinação será exclusivamente a de custeio do pagamento das quotas, não podendo a parcela relativa às respectivas despesas de administração exceder de 0,5% (meio por cento) do total do mesmo Fundo.

Art. 7º. Ficam fixados, pelo período de 3 (três) anos, os seguintes valores relativos à presente lei:

— de 5% (cinco por cento) para cada quota percentual a que se refere o art. 2º;

II — de 6% (seis por cento) para a contribuição de que trata o art.3º;

§ 1º. Se, findo o período previsto neste artigo, não forem revistos os valores nele fixados, continuarão a vigorar até que isto se venha a efetuar.

§ 2º. A qualquer alteração no valor de uma das percentagens deverá corresponder proporcionalmente o da outra, de modo a que seja assegurado o perfeito equilíbrio do custeio do sistema, no regime de repartição anual.

Assim, cuida-se no próprio corpo da lei, do benefício criado e a respectiva fonte de custeio, em uma rigorosa obediência à Regra da Contrapartida. Contrariamente à obediência explícita à regra aqui comentada e observada pelo legislador ordinário quando da edição da lei do salário-família citada, tem-se o total

desrespeito a esta mesma regra quando da edição da Lei nº 9.311/1996, que criou a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), como decorrem dos comentários proferidos por Wagner Balera (apud UGATTI, p. 109-110), nos termos seguintes:

Devido à urgência de solução para o problema dos recursos destinados ao setor de saúde e, também, à vacilação quanto aos rumos da Reforma Fiscal, optou a autoridade pública pela edição de Emenda específica disciplinando a CPMF.

É bem possível que tenha sido essa urgência a justificativa política que ensejou a configuração — ainda que não explicitada, formalmente, em nenhum momento, embora o tema tenha sido alardeado durante todo o período que antecedeu a discussão da Proposta de Emenda Constitucional, notadamente pelo então Ministro da Saúde Adib Jatene — do tributo com a nota de provisoriedade de que se viu revestido.

Ocorre que, ao se inclinar pelo financiamento específico da seguridade social, com fontes de custeio próprias, o Estado brasileiro não poderá desconsiderar o Plano de Custeio.

Sem Plano de Custeio não se cuida de financiamento específico da seguridade social. Os gastos com o setor, a serem vertidos pelo Tesouro Nacional, devem figurar, mediante estimativa, na proposta orçamentária da seguridade, a ser apresentada ao Congresso Nacional, anualmente, pelo Executivo.

A compreensão do problema, pois, exige que se recorde a noção de Plano de Custeio, que, em preceito didático, se acha estampada no Regulamento do Regime da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 72.771/73, hoje não mais em vigor.

Assim vinha redigido o comando regulamentar (BRASIL, 1973):

Art. 273. O Plano de Custeio consistirá em um conteúdo de normas e previsões de despesas e receitas estabelecidas com base em avaliações atuariais e destinadas à planificação econômica do regime e seu conseqüente equilíbrio técnico-financeiro.

No assunto que cabe tratar aqui, tal peça está vocacionada a planificar a economia da saúde e a fixar o equilíbrio técnico-financeiro do setor.

A elaboração do Plano de Custeio, adotada essa perspectiva, será plena de dificuldades.

Deveras, sobre ser falto dos elementares dados dos tipos estatístico, demográfico e atuarial, é sem dúvida o setor de saúde brasileiro o que se apresenta como o mais deficiente e ineficiente dos serviços públicos. Além disso, como a experiência demonstra, fica difícil limitar os dispêndios, em cada caso, pois os recursos da medicina moderna levam ao extremo as possibilidades de tratamento dos doentes, mormente aqueles atingidos pelas enfermidades revestidas de maior

gravidade. Como, nesse quadro, elaborar projeções que justifiquem a exigência da tão controvertida exação que acaba de ser criada?

A fim de superar certos obstáculos, o constituinte definiu, previamente, alguns elementos de flexibilidade que acabaram conferindo à nova fonte de financiamento da seguridade social esse perfil jurídico *sui generis* que causa tanta espécie.

Com efeito, as necessidades financeiras do setor de saúde foram dadas como pressupostas, sem cabal demonstrativo em projeção matemático-atuarial.

Ademais, desaparece, no perfil da nova exação, a nota distintiva das demais contribuições sociais, que é o nexo sempre presente entre contribuição e prestação.

Deveras, a relação entre contribuição e risco e entre contribuição e prestação foi estabelecida pela chamada “Regra da Contrapartida”, que funciona, segundo tenho sustentado, como limitação constitucional ao poder de criar contribuições para a seguridade social.

Essa regra, erigida à dignidade de preceito constitucional assim se acha estabelecida (BRASIL, 1988):

Art. 195 [...]

Parág. 5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

Ao instituir a contribuição sobre movimentação financeira, o constituinte esgarçou quase que por completo o rígido liame entre contribuição e prestação.

Ainda pode-se citar como exemplo da flagrante inobservância ao texto do *caput* do art. 201 da CF, como também da Regra da Contrapartida, a extensão do “benefício auxílio-acidente” aos segurados da previdência social que vierem a sofrer lesões que os incapacitem para o trabalho, em decorrência de acidentes de “qualquer natureza”, promovida pelo art. 11 da Lei nº 9.528⁸, de 10 de dezembro de 1997, que alterou a redação original do artigo 86 da Lei nº 8.213/91⁹, que concedia tal benefício, tão-somente àqueles segurados vitimados por lesões que os incapacitassem para o trabalho, em decorrência de acidente do trabalho¹⁰.

Ainda no mesmo sentido, cita-se a Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou a redação original dos incisos XII¹¹ do art. 7º e I¹² do art. 201, da Constituição, que concedia, respectivamente, o benefício de salário-família e auxílio-reclusão a todos os dependentes dos segurados da previdência, independentemente da remuneração percebida, introduzindo por meio do inciso IV do mesmo artigo, nova redação para conceder referido benefício, tão-somente aos dependentes dos segurados de baixa-renda, *in verbis* (BRASIL, 1998): “Art. 201. [...]. IV - Salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa-renda;”.

⁸ Redação do art. 11 da Lei nº 9.528/97, alterando o *caput* do art. 86 da Lei nº 8.213/91: “o auxílio-acidente será concedido, como indenização, ao segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultar seqüelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia”.

⁹ Redação original do *caput* do art. 86 da Lei nº 8.213/91: “O auxílio-acidente será concedido ao segurado quando, após a consolidação das lesões decorrentes do acidente do trabalho, resultar seqüela que implique:”.

¹⁰ Considera-se acidente do trabalho, segundo a redação original do *caput* do art. 19 da Lei nº 8.213/91: “Acidente do trabalho é o que ocorre pelo exercício do trabalho a serviço da empresa ou pelo exercício do trabalho dos segurados referidos no inciso VII do art. 11 desta Lei, provocando lesão corporal ou perturbação funcional que cause a morte ou a perda ou redução, permanente ou temporária, da capacidade para o trabalho”.

¹¹ A redação original do inciso XII do art. 7º da CF-88, antes do advento da EC 20/98, dispunha: “salário-família para os seus dependentes.

¹² A redação original do inciso I do art. 201 da CF-88, antes do advento da EC 20/98, dispunha: “cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte, incluídos os resultantes de acidentes do trabalho, velhice e reclusão;

Como visto, apesar da Emenda Constitucional ter reduzido o direito aos benefícios salário-família e auxílio-reclusão apenas aos dependentes dos segurados de baixa renda, não se tem conhecimento da edição de legislação ordinária, reduzindo em contrapartida, a fonte de custeio destes benefícios, as quais eram feitas em valores que permitiam sua concessão a todos, independentemente da remuneração recebida, enquanto que agora passou a conceder referidos benefícios a um reduzido número de dependentes. Também se desconhece qualquer legislação ordinária - apesar do tempo decorrido da promulgação da EC 20/98 - que, em decorrência desta alteração, tenha deslocado os recursos financeiros sobrados do custeio destes benefícios para criar, majorar ou estender benefícios.

Muito tempo já decorreu, a partir do ano de 1960, ocasião em que a Regra da Contrapartida passou a figurar nos textos da legislação ordinária; entretanto, os fatos e a situação financeira do sistema de previdência e agora da seguridade comprovam que o respeito a esta Regra, bem como às determinações de confecção de um Plano de Custeio alicerçado em rígidas regras da ciência atuarial, tem mesmo ficado apenas no papel, pois como se acaba de demonstrar, até o constituinte reformador tem feito letra morta dos dispositivos constitucionais que tratam da matéria.

É de se destacar, ainda, que o desejado equilíbrio, gerador de um sistema de previdência ou de seguridade, não se efetiva apenas com a Regra da Contrapartida, sem que esta esteja acompanhada de uma ampla avaliação técnica e

atuarial do sistema, por meio de um Plano de Custeio, do qual se passam a trazer algumas considerações.

4.4 REGRA DA CONTRAPARTIDA E O PLANO DE CUSTEIO

A preocupação aqui não é a de aprofundar o tema, mas sim de deixar registradas noções básicas a respeito do assunto e para tanto, inicia-se com as lições de Nogueira (1985, p. 34) sobre o conceito de Plano de Custeio:

Ora, de acordo com sua própria finalidade, o Plano de Custeio de uma entidade securitária seria o conjunto de normas quantificadoras das receitas que deverão ser investidas pela entidade, a fim de gerar os recursos necessários e suficientes à cobertura dos compromissos por ela assumidos em relação a toda a massa amparada, quer em relação a prestações já iniciadas, quer em relação a prestações a conceder.

A propósito do tema, há de se ressaltar que o conceito de Plano de Custeio, bem como sua elaboração, já era exigência expressa do ordenamento jurídico desde o advento do Regulamento da Lei Orgânica da Previdência Social — Lei nº 3.807, de 23 de agosto de 1960 —, quando o art. 273 do Decreto nº 72.771/73, assim definia, *in verbis*: “O Plano de Custeio consistirá em um conteúdo de normas e previsões de despesas e receitas estabelecidas com base em avaliações atuariais e destinadas à planificação econômica do regime e seu conseqüente equilíbrio técnico-financeiro”.

Para Balera (1992, p. 312), decorrem deste dispositivo duas finalidades atribuídas ao Plano de Custeio:

a) a planificação econômica do regime; e b) a busca do equilíbrio técnico financeiro do sistema. Nele é fixado, decerto, o catálogo das diversas fontes financeiras do sistema de seguridade social. Todavia, não cuida das projeções que legitimariam tanto a criação como a majoração de contribuições sociais.

Na elaboração de um plano de custeio, há de se destacar a figura de um profissional muito importante, conhecido como Atuário, e que para José Weber Ferreira (apud UGATTI, 2001, p. 86):

[...] é um executivo profissionalmente treinado na ciência das probabilidades matemáticas. Ele usa conhecimentos matemáticos para definir, analisar e resolver negócios complexos e problemas sociais. Planeja programas de seguros e de pensões que vão ao encontro das necessidades e desejos do público e que são financeiramente sólidos. Prevê probabilidades e compromete sua companhia ou seus clientes em obrigações financeiras de longo alcance por uma geração ou mais.

Nogueira (1985, p. 34), lecionando sobre a importância do Atuário na elaboração de um Plano de Custeio de uma entidade securitária, ensina que:

Ao fixar essas normas, num dado momento inicial (data avaliação), o atuário tem vasto campo para a escolha dos fluxos de receitas a que alude a definição, devendo atender, todavia, a duas condições:

- a) Princípio do equilíbrio financeiro: o valor descontado provável do fluxo constituído pelas receitas deve igualar o valor descontado provável do fluxo das despesas de prestações;
- b) Princípio da solvência: o montante capitalizado das receitas previstas para um lapso qualquer, contado a partir da data da implantação, não pode ser inferior ao montante capitalizado das despesas previstas para esse mesmo lapso.

O primeiro princípio (PEF) exprime a equivalência financeira entre os fluxos de receitas e despesas, assegurando com certeza prática, que os recolhimentos constituam fundos garantidores dos pagamentos previstos para as despesas das prestações.

Por outro lado, o segundo princípio (PS) impõe, também com certeza, prática que jamais se torne negativo o investimento acumulado dos excessos (positivos, negativos ou nulos) das receitas sobre as despesas, a fim de que a entidade não entre no déficit de caixa.

Para A. F. Júnior (apud UGATTI, 2001, p. 87), a essencialidade do atuário no custeio da seguridade social encontra-se positivada no ordenamento, desde o advento do Decreto-Lei nº 3.941, de 16 de dezembro de 1941:

25.2.25. Serviço Atuarial — O Serviço Atuarial (Sat), com a organização e as atribuições que lhe são conferidas por sua legislação própria (Decreto-lei nº 3.941, de 16 de dezembro de 1941, e Regimento aprovado pelo Decreto nº 515, de 18 de janeiro de 1962), tem a assistência de um Conselho Atuarial, órgão de deliberação coletiva, presidido pelo Diretor do Serviço e constituído de 4 chefes do mesmo Serviço, e de 4 atuários designados pelo Ministro do Trabalho.

Competem ao Sat, entre outras, as seguintes atribuições: I - determinar a realização pelo INPS de pesquisas estatísticas de interesse atuarial, expedindo normas para a sua execução: II - expedir normas para as avaliações atuariais do INPS e controlar sua execução: III - estudar, do ponto de vista atuarial, os orçamentos do INPS e reger os cálculos de custo de riscos e de despesas administrativas a serem por ele observados; IV - examinar, do ponto de vista atuarial, os balanços do INPS: V - colaborar com o DNPS na elaboração do Plano de Custeio da Previdência Social.

Balera (2000, p. 300), lecionando sobre a importância do Plano de Custeio num sistema de proteção social, traz os seguintes ensinamentos:

Por força do estatuído na regra da contrapartida, a Lei Magna impõe ao legislador a observância do equilíbrio financeiro no fundo previdenciário.

É claro que esse equilíbrio não se verificara sem avaliação técnica atuarial do sistema. Avaliação que depende, como se sabe, dos dados estatísticos, demográficos, econômicos e institucionais. Dados que invocam cálculos de probabilidade e que devem ser revistos periodicamente.

[...]

Ademais, a implementação dos programas a serem desenvolvidos pela seguridade social exige prévia definição a respeito do regime financeiro de todo o arcabouço de proteção; fixação precedente das contribuições por meio das quais os segurados e as empresas a ele aderem e, finalmente, disciplina minudente da aplicação de reservas a serem auferidas em cada exercício.

Se se põe o problema nestes termos, é fácil perceber que nenhuma lei de tributação que institua quaisquer das contribuições sociais poderia ter sido ou poderá vir a ser editada sem que, antes, esteja examinado, discutido e aprovado pelas instâncias competentes o Plano de Custeio, no qual estarão devidamente demonstradas as necessidades financeiras do sistema e o destino das receitas a serem instituídas, majoradas ou estendidas.

Temeroso com os rumos que o legislador ordinário pudesse seguir, quando viesse a criar ou estender benefícios, o constituinte de 1988 entendeu que seria necessária uma previsão constitucional, para garantir maior efetividade ao Plano de Custeio, quando então, no art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (BRASIL, 1988), ficou estabelecido que caberia ao legislador ordinário a elaboração de uma lei de organização da seguridade social e dos planos de custeio e de benefícios, *in verbis*:

Art. 59. ADCT. Os projetos de lei relativos á organização da seguridade social e aos planos de custeio e de beneficio serão apresentados no prazo máximo de seis meses da promulgação da Constituição ao Congresso Nacional, que terá seis meses para apreciá-los.

Parágrafo Único. Aprovados pelo Congresso Nacional, os planos serão implementados progressivamente nos dezoito meses seguintes.

Em decorrência da prescrição constitucional, elaboraram-se os Planos de Custeio por meio da Lei nº 8.212/91 e o de Benefícios com a Lei nº 8.213/91,

todavia, desprovidas desta peça técnica, elaborada nos estritos rigores da ciência atuarial. A propósito, as críticas tecidas por Balera (2002, p. 42; 45):

Embora a respectiva ementa assim tenha enunciado, a Lei n. 8.212/91 não é um verdadeiro Plano de Custeio. Referido diploma legal carece de qualquer tipo de levantamento (estatístico, demográfico e atuarial), cria bases de financiamento sem nenhum apoio técnico. Nele é fixado, decerto, o catálogo das diversas fontes financeiras do sistema de seguridade, como veremos adiante. Todavia, não cuida das projeções que legitimariam tanto a criação como a majoração de contribuições sociais. Lei que cria ou aumenta contribuições para a seguridade deve ter por pressupostos certos estudos, elaborados na seara técnica, que demonstrem as necessidades financeiras do sistema e o destino do incremento de receitas que advirão do plano aprovado. Pelo grande relevo que teriam, na construção do plano, os atuários. É estranhável que, em 1990, a já citada Lei nº 8.029 tenha extinguido o Conselho Atuarial do Ministério da Previdência Social no exato momento em que, pela mola do sistema de seguridade, mais e mais se exige permanente avaliação a respeito da solidez atuarial do esquema protetivo. É verdade que, para tentar suprimir essa lacuna, impeditiva da elaboração da projeção de que cuida o art. 96 da Lei nº 8.212/91, o Ministério da Previdência Social instituiu a Comissão Permanente de Estudos Atuariais. Mas o órgão nem está integrado formalmente na estrutura do MPAS nem a respectiva composição é apta a desempenhar as graves tarefas que incumbiram, outrora, ao Conselho Atuarial.

Não bastasse a relevância do Plano de Custeio, como visto, até por ser uma consequência implícita da Regra da Contrapartida e dela inseparável, ainda tem-se que o orçamento da seguridade social só será apreciado pelo Congresso Nacional, à vista desta peça atuarial, nos termos do art. 96 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991):

O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, anualmente, acompanhando a Proposta Orçamentária da Seguridade Social, projeções atuariais relativas à Seguridade Social, abrangendo um horizonte temporal de, no mínimo, 20 (vinte) anos, considerando hipóteses alternativas quanto às variáveis demográficas, econômicas e institucionais relevantes.

Apesar da existência, como constou na referida Lei, de regra constitucional, e também da legislação ordinária, que sempre submeteram os dirigentes da seguridade à observância de um Plano de Custeio, verifica-se que, por parte dessas autoridades, nenhum esforço foi feito no sentido de se efetivar tais comandos normativos, o que tem causado desacertos e falta de controle das despesas perante as receitas, fatos que por si só justificam a outorga de poder fiscalizador a certos órgãos, para atuarem na defesa dos interesses do sistema, contra a ação nefasta dos governantes.

4.5 REGRA DA CONTRAPARTIDA E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ao longo dos subitens anteriores, arrolaram-se várias considerações a respeito da Regra da Contrapartida, além de transcrições dos textos constitucionais e legislações esparsas versando sobre o assunto, quando, então, ficou evidenciada não só sua importância em um sistema de proteção social, mas também a necessária e rigorosa observância, quando da instituição, majoração ou extensão de benefícios e serviços garantidos pela seguridade social.

Na seqüência transcrevem-se decisões do Egrégio Supremo Tribunal Federal, tratando do conteúdo normativo do art. 195, § 5º, da Constituição, as quais,

trazem ilustrativas lições sobre a matéria, no que diz respeito ao entendimento desta Corte¹³, como a seguir se demonstra:

Constituição Federal, arts. 195, *caput*, e § 5º, 194, parágrafo único, e 149. Lei federal nº 8.213, de 24.7.1991.

1. Havendo dispositivo impugnado incluído, para fins previdenciários, como dependentes dos associados, os pais, que forem aposentados e pensionistas do Instituto Nacional de Seguridade Social (sic) — INSS e outros, cujas rendas não ultrapassem o valor de dois salários mínimos, sem atender à determinação do § 5º do art. 195 da Constituição Federal, segundo o qual “nenhum benefício ou serviço de seguridade social pode ser criado, majorado ou estendido sem correspondente fonte de custeio total” é de se deferir medida cautelar, para suspensão de sua eficácia, até o julgamento final da ação, atendidos, que estão, os requisitos da plausibilidade jurídica da ação (*fumus boni iuris*) e do risco da demora no processamento (*periculum in mora*).

2. Até porque a referida norma constitucional federal (art. 195, § 5º) está inserida nas Disposições Gerais da Seguridade Social, a serem observadas, por isso mesmo, também pelos Estados, sem prejuízo do disposto no parágrafo único do art. 149.

3. O parágrafo único do art. 194 da CF deixou claro que ao Poder Público compete, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com observância dos princípios enunciados em seus incisos, dentre eles o da equidade na forma de participação no custeio, como estabelecido no *caput*, seus incisos e parágrafos do art. 195.

4. E a Lei nº 8.213, de 24.7.1991, que dispôs sobre Planos de Benefícios da Previdência Social, não incluiu, como dependentes do segurado, “os pais, que forem aposentados e pensionistas do INSS e outros, cujas rendas não ultrapassem o valor de dois salários mínimos”, como fez a norma impugnada, sem a correspondente fonte de custeio total.

5. Medida cautelar deferida, nos termos do voto do Relator, por votação unânime.

No mesmo sentido¹⁴:

Contribuição social. Majoração percentual. Causa suficiente. Desaparecimento. Conseqüência. Servidores públicos federais. O dispositivo no art. 195, § 5º da Constituição Federal, segundo o qual “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio”, homenageia o equilíbrio atuarial, revelando princípio indicador da

¹³ Adin nº 1002 (Medida Cautelar) – RO – Rel. Min. Sydney Sanches, decisão unânime, RTJ 160.

¹⁴ Adin nº 790 – DF – Rel. Min. Marco Aurélio, decisão unânime, RTJ 145/505.

correlação entre, de um lado, contribuições e, de outro, benefícios e serviços. O desaparecimento da causa da majoração do percentual implica o conflito da lei que a impôs com o texto constitucional. Isto ocorre em relação aos servidores públicos federais, considerado o quadro revelador de que o veto do Presidente da República relativo ao preceito da Lei 8. 112/90, prevendo o custeio integral da aposentadoria pelo Tesouro Nacional, foi derrubado pelo Congresso, ocorrendo, no interregno, a edição de lei — a de nº 8.162/91 — impondo percentuais majorados.

Como visto, essas decisões expressam o entendimento do Supremo Tribunal Federal, quanto ao fato de lei ordinária que estendeu benefício sem a correspondente fonte de custeio total, como, também, aquela que instituiu fonte de custeio sem a correspondente destinação expressa da receita, para atendimento das despesas decorrentes de benefícios e serviços concedidos pela seguridade social, em uma clara e inequívoca demonstração de prestígio à Regra da Contrapartida que preserva o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

CAPÍTULO V

CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

Desde seus primórdios com a Lei Eloy Chaves, de 24 de janeiro de 1923, a previdência social tem sido alicerçada por contribuições tríplices. Os textos constitucionais posteriores mantiveram a forma de custeio mista, que sempre caracterizou seu financiamento, ou seja, arrecadação paga diretamente pelos segurados e pelas empresas aos órgãos de previdência, assim como repasses da União.

O constituinte de 1988 não fugiu à tradição verificada ao longo da história da legislação previdenciária, ou seja, manteve o custeio da seguridade social, por conta daqueles que de forma direta ou indireta, são beneficiários do sistema, nos termos seguintes (BRASIL, 1988):

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos

provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concurso de prognósticos.

Emerge desse dispositivo que o financiamento da seguridade social pela sociedade dar-se-á de forma direta e indireta.

A forma direta de financiamento é aquela decorrente de contribuições vertidas pelos beneficiários do sistema, na forma dos incisos I “a” e II do art. 195. Quanto a essa forma de financiamento, são oportunas as palavras de Balera (1989, p.48) quando afirma:

Como todos serão protegidos, é mister que o custeio recaia sobre o conjunto da sociedade. A forma de participação deve se dar de modo direto e indireto, consoante dispõe a Lei Maior. Remanesce, e aqui se situa o modo direto de participação, a fórmula do seguro social: trabalhador e o empregador, por se beneficiarem da segurança oferecida pelo sistema. O empregador, por se livrar do ônus de ter que suportar o custo social da permanente situação em que vivem os obreiros. E os trabalhadores, por serem os beneficiários diretos das prestações da seguridade social.

Quanto à forma indireta, ela é financiada nos termos da lei, por toda a sociedade, mediante as respectivas dotações orçamentárias dos quatro entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e por meio da

contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos¹⁵ prevista no art. 195, III. Por oportuno, trazemos à colação ensinamentos de Balera (1989, p. 48), no sentido de que:

A forma indireta de contribuição é a que abrange o conjunto da sociedade. Em primeiro lugar, aqui se situam as dotações orçamentárias devidas por cada uma das pessoas de direito público que fazem parte da estrutura fundamental do Poder: a União, os Estados e Territórios, o Distrito Federal e os Municípios. É também pela via indireta que participam os apostadores em concursos de prognósticos, já que o fato jurídico que os obriga não possui nenhuma relação com a seguridade proporcionada pela contribuição que vertem.

Da só leitura desse dispositivo, decorre também que a igualdade no custeio da seguridade, entre União, empregador, empresa e empregado, constantes nas constituições anteriores, deixa de existir. Também não ficou estabelecido o percentual de participação da União nas despesas com pagamentos de benefícios previdenciários, vindo então, o legislador ordinário, ditar estas bases, no que se refere à previdência, como previsto no § único do art. 16 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991), dispondo que: “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”.

Assim, a União responde apenas se faltar recursos financeiros decorrentes das contribuições plasmadas no art. 195, I, “a” e II, para pagamento dos benefícios

¹⁵ A denominação “concursos de prognósticos” foi instituída pela Lei nº 6.717/79 (autoriza modalidade de concurso de prognósticos da Loteria Federal) que no art. 1º estabelece: “A Caixa Econômica Federal fica autorizada a realizar, como modalidade da Loteria Federal regida pelo Decreto-Lei nº 204, de 27 de fevereiro de 1967, concursos de prognósticos sobre o resultado de sorteios de números, promovidos em datas prefixadas, com distribuição de prêmios mediante rateio”. Exemplo de modalidade de tais sorteios é o concurso denominado “loto”.

previdenciários do regime geral. Entretanto, não havendo falta destes recursos, não há que se exigir contribuição da União.

5.1 CONTRIBUIÇÕES COM DESTINAÇÃO EXCLUSIVA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA

As contribuições sociais como plasmadas na Constituição, custeadoras que são da seguridade social, destinam-se a cobrir não só as prestações concedidas pela previdência obrigatória, mas também as da saúde e assistência social.

Como exhaustivamente demonstrado pela doutrina mais autorizada, a contribuição social não se caracteriza somente pela vinculação da receita a uma contrapartida do Estado, mas, sobretudo, por sua finalidade exteriorizada na atividade estatal desenvolvida, e que se conecta direta ou indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal.

Assim, *prima facie*, é difícil identificar, dentro das contribuições instituídas para a seguridade social, aquelas que são exclusivamente destinadas ao custeio da previdência, haja vista não ter o constituinte feito expressamente qualquer separação, pois ao definir as diversas bases de financiamento, utilizou o termo “seguridade social”, conforme se constata do texto do art. 195, já transcrito.

E da leitura do referido texto, vislumbra-se que a identificação das fontes de custeio específica para a previdência é corroborada pelo fato de se deparar com a

feliz iniciativa de instituição da seguridade social, todavia, desacompanhada de um único órgão de arrecadação, fiscalização e cobrança de seus recursos, e de gestão administrativa das áreas de saúde, previdência e assistência social, que pudesse concentrar todo o sistema em um único Ministério, por exemplo, da Seguridade Social. Entretanto, não é isto que acontece no Brasil. Aliás, a própria Constituição se encarregou de separar as três áreas, à luz dos artigos 196 a 204, e que anteriormente foram feitas algumas considerações.

Como salientado, é difícil identificar dentre as contribuições sociais instituídas pelo art. 195 da CF-88, aquelas que têm destinação ao custeio da previdência, entretanto, tem-se que a melhor identificação a ser dada é aquela que vislumbra serem as contribuições sociais previstas no artigo 195, inciso I “a” e II, como também as do § 8º deste mesmo artigo, aquelas destinadas exclusivamente ao custeio da previdência social, sendo receita pertencente ao órgão próprio de gestão, *in casu*, o INSS¹⁶, o qual, foi instituído pelo art. 14 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, cuja competência é oriunda dos extintos INPS e IAPAS, previstas nos artigos 5º e 13 da Lei nº 6.439, de 1º de setembro de 1977:

Lei nº 6.439/77: Art. 5º- Ao INPS compete conceder e manter os benefícios e outras prestações em dinheiro, inclusive as atualmente a cargo do IPASE e do FUNRURAL, e os serviços não redistribuídos por força desta Lei a outra entidade, de acordo com os seguintes programas:

[...].

Lei nº 6.439/77: Art. 13- Ao IAPAS compete:

I - promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições e demais recursos destinados à previdência e assistência social;

[...]

§ 1º- São atribuídas ao IAPAS os atuais poderes, competência e atribuições do INPS, do FUNRURAL, do IPASE e das demais

¹⁶ Art. 33 da Lei nº 8.212/91.

entidades do SINPAS para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições e demais recursos destinados à previdência e assistência social, e aplicar as sanções previstas para os casos de inobservância das normas legais respectivas.

Art. 14 da Lei nº 8.029/90: É o Poder Executivo autorizado a instituir o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), como autarquia federal, mediante fusão do Instituto de Administração da Previdência e Assistência Social (IAPAS), com o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), observado o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 2º desta lei.

Ainda quanto à capacidade ativa do INSS, o art. 33 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991), que dispõe sobre a Organização da Seguridade Social e institui o Plano de Custeio, estabelece que:

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: [...].

A contribuição da letra “a” corresponde à da empresa, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; a da letra “b”, dos empregadores domésticos e a “c”, dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição.

Pelas razões expostas, fica evidente que no tocante à competência do INSS, não há de se falar ser ele o órgão encarregado da seguridade social no Brasil, com capacidade ativa para arrecadar, fiscalizar e cobrar todas as contribuições previstas no art. 195 da CF/88. Ele é tão-somente em relação às contribuições previstas no art. 195, I, “a”, II e § 8º, conforme capacidade ativa que decorre do art. 33 da Lei nº

8.212/91. Esta é a interpretação que parece ser a única cabível, pela letra dos dispositivos, supratranscritos.

A propósito desse entendimento que versa sobre a identificação das fontes de custeio exclusiva da previdência, também ficam evidenciadas quando o legislador constituinte de forma expressa, veda a utilização das contribuições constantes do inciso I “a” e II, do art. 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), com despesas que não sejam, exclusivamente, as decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários:

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.

As contribuições do inciso I, letra “a”, correspondem àquelas devidas pelo empregador e pela empresa, incidentes sobre a folha de salários dos empregados e as do inciso II, são as devidas pelo trabalhador (empregados e contribuintes individuais), e essas contribuições se destinam ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS), tendo o legislador ordinário, pela Lei nº 8.212/91, como visto, atribuído capacidade ativa ao INSS¹⁷, para arrecadar, fiscalizar, controlar e cobrar referidas contribuições.

Assim é possível concluir que, excluindo as contribuições acima citadas, as demais instituídas para a seguridade social são utilizadas com despesas não

¹⁷ Art. 33 da Lei nº 8.212/91.

decorrentes de pagamentos de benefícios previdenciários, ou seja, não é contribuição destinada ao custeio previdenciário.

Como já transcritos, tem-se, então, de forma expressa no inciso XI do art. 167 da CF, e no § único do art. 16 da Lei nº 8.212/91, manifestação, respectivamente dos legisladores constituinte e ordinário, no sentido de identificação dos recursos financeiros destinados ao custeio da previdência.

Corroborando ainda com esse entendimento quanto à identificação das contribuições exclusivas para a previdência, tem-se também que, obediente aos ditames do art. 250 da *Lex Mater*, introduzido pela Emenda Constitucional nº 20/98, que previa a criação de um Fundo para o pagamento de benefícios, concedidos pelo Regime Geral de Previdência Social, a Lei Complementar nº 101 (BRASIL, 2000) criou o Fundo do Regime Geral da Previdência Social em seu artigo 68, “com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social”, estabelecendo que: “§ 1º: O Fundo será constituído de: [...]. 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;”.

As contribuições da alínea “a” do inciso I, repita-se, são aquelas devidas pelo empregador e pela empresa, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados. As do inciso II correspondem àquelas devidas pelos trabalhadores, e demais segurados da previdência social. Ainda foi estabelecido no § 2º, que o Fundo será gerido pelo INSS, na forma da lei.

Como é de se notar, de todas as contribuições sociais previstas no art. 195, as únicas que integram o referido fundo são aquelas arrecadadas, fiscalizadas e cobradas pelo INSS, e que são decorrentes da folha de salário e da contribuição dos demais trabalhadores não empregados, em uma clara e inequívoca demonstração de identificação da contribuição social que exclusivamente custeia a previdência.

Para o custeio previdenciário, tem-se ainda a contribuição do “segurado especial”, assim definido pela lei do custeio¹⁸, como sendo o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, previsto no § 8º do art. 195 da CF¹⁹, e a contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, de que fala o art. 25 da Lei nº 8.212/91²⁰.

Muito embora, tenha gerado discussão, a regra-matriz de incidência da contribuição, que determina ao empregador rural pessoa física, a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, comungamos do pensamento daqueles que defendem a falta de fundamento de validade na Constituição da referida exação, com base de cálculo no “resultado da comercialização”, vez que, esta base de incidência só se aplica aos agricultores que trabalham em regime de economia familiar²¹, caracterizando a previsão do art. 25 da Lei nº 8.212/91, dirigida aos empregadores rurais pessoa

¹⁸ Art. 12, inc. VII, da Lei nº 8.212/91.

¹⁹ § 8º do art. 195: 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.

²⁰ 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 o financiamento das prestações por acidente do trabalho.

²¹ Parágrafo 8º do Art. 195 da CF.

física, nova fonte de custeio e, como tal, deveria obedecer o comando do § 4º do art. 195 da CF.

Portanto, as contribuições sociais previstas no inciso I “a” e II do art. 195 da CF, bem como aquelas decorrentes dos trabalhadores, expressamente citadas no § 8º do mesmo artigo, e ainda aquelas previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, destinam-se tão-somente a cobrir as prestações concedidas pela previdência obrigatória, a todos aqueles filiados ao Regime Geral de Previdência Social de que fala o art. 201 da CF, vedada sua utilização para cobrir despesas realizadas com saúde e assistência social.

Assim, restou evidenciada, a identificação dentre as contribuições sociais do art. 195 da CF, aquelas que se destinam exclusivamente ao custeio previdenciário, o que permitirá a seguir expressar entendimentos quanto à incoerência da isenção prevista no § 7º do art. 195, em relação às contribuições das entidades beneficentes de assistência social incidentes sobre a folha de salário, como também da imunidade prevista no inciso I, § 2º do art. 149 (introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001) e sobre a renúncia de contribuição provocada pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e pelos Clubes de Futebol Profissional.

CAPÍTULO VI
IGUALDADE – INCISO II DO ART. 150
E O § 9º DO ART. 195

Questão relevante fica por conta de se saber se a introdução do § 9º do art. 195 da CF-88, pela Emenda Constitucional nº 20/98, dispondo que “As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra²²”, não fere de morte “o princípio da igualdade tributária”, também conhecido como isonomia, previsto no inciso II do art. 150, nos termos seguintes (BRASIL, 1988):

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

²² Redação do art. 195 inc. I, CF-88: “do empregador, da empresa e da entidade a ela equipara 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; e c) o lucro”;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da determinação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

É de se destacar que quando a Constituição outorga competência à União no campo residual, para instituição de novas contribuições sociais, remete o legislador ordinário à observância de algumas regras plasmadas no art. 149, *in verbis* (BRASIL, 1988):

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.

Como resta cristalina, a regra do dispositivo supratranscrito não determina que deverá ser observada, quando da instituição de contribuições sociais, a regra prevista no inciso II do art. 150, a qual contempla a igualdade tributária. Então, dentre as regras obrigatoriamente aplicáveis, estão apenas as do inciso I²³ e III²⁴ do mesmo artigo. Nesta trilha comunga-se do entendimento de Souza (1992, p. 449-450), expresso da forma seguinte:

57. Não infirma as conclusões do texto a referência que o artigo 149 da Constituição faz apenas aos princípios da legalidade e da irretroatividade, com aparente exclusão do da igualdade. De fato, o artigo 150, II, da Constituição Federal, proíbe “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função” exercida, o que, na

²³ Texto do inc. I do art. 150 da CF-88: “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”;

²⁴ Texto do inc. III do art. 150 da CF-88: “cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”;

verdade, consiste em elemento não muito próprio do princípio em questão. A jurisprudência americana admite diferenças em razão de ocupação profissional ou função, desde que fundadas em critérios razoáveis. No Brasil, em tema de tributos, isso não é possível. Em matéria de contribuições, é. Daí a razão de a elas não se aplicar a regra constitucional mencionada. Aplica-se, contudo, a regra geral de igualdade prevista no artigo 5º da Constituição, cujo conteúdo não é idêntico àquela do artigo 150, inciso II.

Quanto à não aplicabilidade do inciso II do art. 150 às contribuições, também é entendimento de Souza (1992, p. 422), que:

[...] Por essas razões, aliadas à redação do artigo 149 da Constituição Federal que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus artigos 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais tributárias a elas não se aplicam, parece-me que entre nós não foram essas figuras tratadas como tributos.

Ainda em relação à inaplicabilidade da “igualdade tributária” – inc. II do art. 150 - às contribuições sociais, são ilustrativos os ensinamentos de Souza (1992, p. 448-449):

7.3.7. [...] Assim, é perfeitamente possível – e até desejável – que se um sujeito passivo (empregador) não contribui ou contribui insuficientemente com base em um dos parâmetros, seja isso compensado, contribuindo mais intensamente com base em outro dos fatores previstos. Exemplo concreto dessa situação encontra-se na Lei Complementar nº 70/91, cujo artigo 11 prevê maior contribuição sobre o lucro por parte de instituições financeiras pelo fato de não estarem elas sujeitas à contribuição sobre o faturamento. Aliás, esse exemplo demonstra claramente que a contribuição do empregador é figura unitária. 7.3.8. Nessa ordem de idéias, não há quebra da isonomia quando uma classe de empregadores contribui mais do que outras no que respeita a uma determinada base, como forma de compensar o que não contribui quanto a outra. Todavia, se uma classe de empregadores é mais onerada que outras sem que isso decorra de algum mecanismo compensatório e por razões apenas de uma suposta capacidade econômica (e não de um benefício maior, ainda que suposto) haverá inconstitucionalidade por afronta ao princípio da igualdade.

No mesmo sentido são as lições de Greco (2000, p. 204):

Em suma, sendo a contribuição uma figura que visa uma finalidade global (do grupo) obrigatoriamente só estará regida pela igualdade geral (artigo 5º) e não pela igualdade tributária; isto significa que, em tese, a contribuição pode contemplar desigualdades no tratamento tributário sem ferir a Constituição (o que não é possível em se tratando de imposto).

6.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – § 1º DO ART. 145 - E O § 9º DO ART. 195

Em relação ao § 9º do art. 195, há de se levar em consideração que quando da faculdade para instituição das contribuições, também não exige o texto do art. 149, transcrito, que fosse observada a regra prescrita no § 1º, art. 145 – capacidade contributiva -, *in verbis* (BRASIL, 1988):

Art. 145 [...].

Parágrafo 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, não há de se falar quando da instituição de contribuição social, em observância ao “princípio da capacidade contributiva” (capacidade econômica como literalmente consta do § 1º do art. 145), vez que esta nem sempre, e nem em todas as contribuições, indistintamente, será aplicada. Entretanto, não se pode falar o

mesmo em relação à instituição de imposto, já que este tem como fundamento aquele princípio, por manifestação da capacidade econômica do contribuinte, motivo pelo qual a isonomia do inciso II, art. 150, sempre terá aplicação. Neste sentido, comunga-se do entendimento de Greco (2000, p. 196), expresso da forma seguinte:

Em primeiro lugar, a capacidade contributiva pode ser um elemento relevante em matéria de contribuições se a própria Constituição, para fins de atribuição da competência legislativa, contiver a previsão de um fato caracterizador de capacidade contributiva. Tratando-se de consagração constitucional, não pode a lei instituidora deixar de atender a tais exigências, sob pena de configurar-se hipótese de inconstitucionalidade. É o caso, por exemplo, do artigo 195, I, “c” da CF-88 quando admite a instituição de contribuição para a seguridade social a cargo de empregadores, empresas ou entidades equiparadas, incidente sobre o respectivo “lucro”. Este é um conceito tipicamente denotador de capacidade contributiva.

Ainda na mesma trilha, isto é, quanto ao fundamento para exigência da contribuição, Greco (2000, p. 195) tem o entendimento de que:

Como exposto, nas contribuições, o fundamento da exigência não está na manifestação de capacidade contributiva, mas no princípio solidarístico que emana da participação a um determinado grupo social, econômico ou profissional ao qual está relacionada a finalidade constitucionalmente qualificada.

Do constante relatado decorre, logicamente, ser irrelevante a “capacidade contributiva” como fundamento para se exigir contribuição, já que neste caso há de estar presente a contrapartida por parte do Estado, ou seja, a caracterização da contribuição se dá quando está presente um benefício direto ou indireto aos interessados, como tão bem já deixou pacificado Ataliba (1997, p.130), ao afirmar que:

Na contribuição, ou se tem uma atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal.

Aduz ainda Ataliba (1997, p. 130) que “a contribuição se afasta dos princípios informadores dos impostos (capacidade contributiva) e das taxas (remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal)”.

E explicitando melhor o conceito jurídico, Ataliba (1997, p. 130) esclarece que:

[...] a contribuição é uma prestação pecuniária exigida de pessoas que causam despesa especial ou recebem benefício especial de uma atuação estatal, de modo direto ou indireto (o modo indireto diz de perto com a circunstância, muitas vezes, o serviço deve ser custeado por outrem que não o beneficiário de sua ação).

Também Diva Malerbi²⁵ (apud ATALIBA, 1997) observa que:

[...] a característica diferencial mais marcante das contribuições em relação aos impostos e às taxas, reside na circunstância de ser ela – contribuição – necessariamente relacionada com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes).

Assinala ainda Diva Malerbi (apud ATALIBA, 1997):

²⁵ Voto proferido na Arg. Inconst. Na MAS nº 38.950-SP – TRF – 3ª região – Plenário em 12.12.91.

o sujeito passivo deve ser sempre pessoa cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial a ele respeitante, podemos concluir que a base imponible da contribuição deverá refletir precisamente essa característica peculiar, guardando relação de pertinência lógica e quantitativa com o benefício fiscal auferido ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo.

Souza (1992, p. 445-446), não discrepa deste entendimento, quando nos fala sobre o traço conceitual das contribuições:

12. [...]. Assim, a finalidade para a qual foi instituída não é essencial para definir o tributo. Ao contrário, a contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador, mas, sobretudo, por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo.

7.3.3 Parece, pois, claro que o benefício, enquanto traço conceitual das contribuições, está presente nas destinadas à seguridade social. É bem verdade que se está em face de um benefício de um grupo de indivíduos, o que significa que a repartição de encargos entre eles há de ser feita a partir de referenciais ou parâmetros que sejam sinais de uma suposta vantagem. Porém, a vantagem, ainda que presumida, há de sempre estar presente, sob pena de não se tratar de contribuição. O tema, como se viu no número 3.9, retro, tem especial relevo na interpretação da lei respectiva, pois há o intérprete de supor que a norma examinada contenha algo que seja um signo presuntivo de benefício. Visto de outra forma, ainda que a hipótese de incidência de outra forma, ainda que a hipótese de incidência contemple um fato do mundo fenomênico, este deve estar de alguma forma atrelado ao suposto fundamental da contribuição, que é o benefício. Se se entender que da realização do fato, por uma determinada pessoa, não resulta, nem possa resultar, qualquer benefício, não se tratará de contribuição.

Neste diapasão Balera (1992, p. 110), também afirma que “Nota distintiva da contribuição para a seguridade é o nexo entre contribuição e prestação”.

Portanto, por esses entendimentos em relação à inaplicabilidade da “capacidade contributiva” a todas as contribuições sociais, indistintamente, pode-se concluir que também a “igualdade tributária” não tem aplicabilidade, salvo a

constante no art. 5º da CF-88, pois não há que se tratar igualmente, o contribuinte, perante todas as situações de instituição de contribuições.

Ressalta-se, todavia, que não comporta aqui qualquer argumento quanto à natureza tributária das contribuições, consagrada pela jurisprudência e doutrina, com o propósito de se justificar a aplicabilidade de todos os princípios tributários, indistintamente às contribuições, pois, se assim fosse, o legislador constituinte não teria expressamente determinado no artigo 149 da CF-88, quais as normas aplicáveis a elas quando de sua instituição.

Portanto, o § 9º do art. 195, introduzido na Constituição pela Emenda Constitucional nº 20/98, está em sintonia com o texto do art. 149 que estabelece as regras a serem obedecidas quando da instituição de novas contribuições.

CAPÍTULO VII

ISENÇÕES E IMUNIDADES NO DIREITO BRASILEIRO

Neste capítulo aborda-se a questão das isenções previstas no § 7º do art. 195 e inc. I, § 2º do art. 149, da CF; por isso julga-se necessário conhecer o alcance dos termos “isenção” e “imunidade”, analisando seus conceitos.

7.1 ISENÇÕES

Apesar de terem conseqüências semelhantes, no que se refere aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a “isenção” difere da “imunidade”.

A “isenção” se dá no plano infraconstitucional e nela há o nascimento da obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente, em decorrência da lei que concedeu isenção, como decorre do art. 175 do Código Tributário Nacional (CTN), dispondo que: “Art. 175 - Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - [...]”.

Então, é da característica da “isenção”, nascer a obrigação tributária, contudo não nasce o crédito tributário, conforme disposição expressa na lei que concede isenção.

É também característica da isenção, ser revogável a qualquer tempo, por lei do ente competente para instituir o tributo, nos termos do art. 138 do CTN, *in verbis*: “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

A propósito, quanto à competência de isentar, Borges (1996) afirma que “Na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar”.

Então, diante da previsão de não-incidência de tributo sobre pessoa, ato, fato ou situação, estampado em lei, seja complementar, federal, distrital, estadual ou municipal, ocorre o fenômeno da “isenção” tributária.

7.2 IMUNIDADES

Quanto à imunidade, por consagração doutrinal e jurisprudencial, como instituto jurídico, está radicada na Constituição e não nas leis, podendo-se afirmar

que as previsões de não-incidência de tributo sobre pessoa, ato, fato ou situação que tiver sede na Constituição, denomina-se “imunidade”. Neste sentido, Machado (1996, p. 152) leciona que:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese tributária aquilo que é imune. É limitação da competência.

Para Baleeiro (2001, p. 226), imunidade são “Limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Com essas explanações, conclui-se que “imunidade” é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. Nela, o poder tributante não tem qualquer poder, não podendo se falar na abdicação do exercício de nenhum direito, porque não tem nenhum direito à imposição. Daí não haver o nascimento da obrigação fiscal nem do conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Por isso, a imunidade é congênita à Constituição, sua sede é inelutavelmente constitucional.

Em resumo, pode-se afirmar que toda imunidade é obra do constituinte, enquanto que a isenção é instituída pelo legislador ordinário do ente tributante.

CAPÍTULO VIII

RENÚNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

O normal de qualquer governante é que diligencie o recebimento de todas as receitas. Com elas é que se podem atingir as metas a que se propôs e prestar bons serviços à coletividade a que deve servir. Ocorre que, por razões políticas, até importantes, o governante é levado a abrir mão de parte de sua arrecadação para estimular outras políticas, caracterizando verdadeira renúncia de receitas.

A propósito do termo renúncia de receitas, o § 1º, do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal -, traz uma definição nos termos seguintes, *in verbis*:

§ 1º- A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Em se tratando de renúncia de receita, são ainda oportunas, as transcrições do *caput* do art. 14 e incisos desta lei complementar, *verbis*:

Art. 14- A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no

exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

- I- demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
- II- estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Como se vê, o comando da lei complementar é no sentido da impossibilidade de renúncia de receitas, salvo se houver estimativa do impacto orçamentário-financeiro, atender a lei de diretrizes orçamentárias e a uma das condições do inciso I e II transcritos.

Neste diapasão, vê-se que em se tratando de renúncia de receita, a lei de responsabilidade fiscal impõe regras a ser exigida quando da concessão de um benefício fiscal, sendo imprescindível que o Executivo diga de onde tirará a compensação para manter o equilíbrio fiscal, ou, então, o meio que irá compensar a perda de arrecadação com o incentivo concedido. Em relação ao sistema de seguridade social, não é diferente, tem-se no texto constitucional a Regra da Contrapartida impondo ao legislador ordinário, os mesmos deveres, ou seja, prever o ressarcimento do caixa quando ocorrer concessão de favores fiscais que venham a reduzir a respectiva receita.

Para maior clareza, entenda-se aqui como renúncia de contribuições sociais, aquelas contribuições que deixam de adentrarem ao caixa previdenciário, em

decorrência das isenções concedidas pela Constituição Federal²⁶, bem como aquelas que são vertidas por meio de regime especial estabelecido pela lei do Simples²⁷, e ainda, aquelas decorrentes da forma diferenciada de contribuir, outorgada aos clubes de futebol profissional²⁸.

No subitem 4.1, teve-se a oportunidade de identificar as contribuições sociais instituídas no art. 195, que custeiam exclusivamente a previdência social, cuja identificação foi necessária para justificar o porquê dos comentários que a seguir serão abordados sobre as “renúncias de receitas de contribuições”²⁹, que ocorrem com as concessões de certos favores pelo Governo e chanceladas pelo Congresso Nacional.

Dentre os segmentos econômicos que recebem esses favores, estão as “entidades beneficentes de assistência social, empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, produtores rurais e clubes de futebol profissional”, dos quais passa-se a tecer comentários a cada um de *per si*, abordando aspectos jurídicos e sua inconveniência do ponto de vista da receita da previdência, já que deixam de adentrarem em seus cofres, valores significativos em relação à receita total.

Deve-se esclarecer que não se trata de ser contra os favores fiscais concedidos aos segmentos econômicos aqui elencados, desde que constem, no

²⁶ Art. 149, § 2º, I e § 7º do art. 195 da CF-88.

²⁷ Lei nº 9.317/96.

²⁸ § 6º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

²⁹ Para maior clareza, entenda-se como renúncia de contribuição, as isenções (imunidades) e outros incentivos fiscais mediante disposições especiais, concedidas pelo governo a determinadas empresas e equiparadas, eliminando ou reduzindo o montante dos valores devidos pela cota patronal.

mesmo dispositivo que concedeu tal favor, de onde viriam os recursos para, em contrapartida, compensar os desfalques causados na receita previdenciária, tudo devidamente justificado com estudo técnico-atuarial do impacto financeiro que causaria.

8.1 ISENÇÃO DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

8.1.1 ORIGEM

Ao iniciar a abordagem sobre o tema deste subitem, são necessárias algumas considerações, como resgate histórico e do porquê destas entidades terem gozado de isenção, em relação às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salário, antes da promulgação da atual Constituição.

A instituição pública de previdência no Brasil, como demonstrado, além dos benefícios concedidos em espécie, também prestava atendimento médico aos segurados e dependentes do sistema. Por isso, os hospitais particulares eram chamados a auxiliarem neste atendimento, contribuindo com a redução de gastos médico-hospitalares da autarquia previdenciária.

Isto também se dava com a assistência social, que era prestada aos segurados da previdência, pelas entidades espalhadas pelo país. Daí, então, ter surgido a isenção concedida pela previdência a essas entidades, que atendessem requisitos legais, como forma de compensação pelo auxílio prestado na efetivação destes objetivos.

Nesta linha de raciocínio entende-se serem estes os plausíveis e justos motivos que levaram o legislador ordinário a conceder isenção às entidades que prestavam tais atendimentos, antes da CF-88.

Infraconstitucionalmente, os primórdios da legislação que concedeu isenção na previdência social, datam de 4 de julho de 1959, quando entrou em vigor a Lei nº 3.577, que concedia isenção da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixa de Aposentadoria e Pensões, às entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública, nos termos seguintes (BRASIL, 1959):

Art. 1º. Ficam isentas da taxa de contribuição de previdência aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebam remuneração.

Art. 2º As entidades beneficiadas pela isenção instituídas pela presente lei ficam obrigadas a recolher aos Institutos, apenas, a parte devida pelos seus empregados, sem prejuízo dos direitos aos mesmos conferidos pela legislação previdenciária.

Em 1º de setembro de 1977, passou a vigor o Decreto-Lei nº 1.572, que revogou a Lei nº 3.577, de 1959, resguardando o direito da instituição que tinha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal, até a data em que aquele decreto foi publicado, fosse portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos, com validade por prazo indeterminado e já estivesse isenta da contribuição. Este decreto deu prazo para que a entidade que não estivesse de

posse de todos os documentos, os pleiteasse junto aos órgãos competentes, nos termos dos artigos 1º e 2º, e respectivos parágrafos³⁰.

Como decorre dos termos desse Decreto-Lei, as entidades filantrópicas criadas a partir de então, por falta de previsão legal, contribuíram normalmente para a previdência social, sem poder usufruir a isenção nesta área.

8.1.2 ISENÇÃO A PARTIR DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A partir da Constituição de 1988, voltou a se discutir a matéria, por causa da regra estabelecida no § 7º do art. 195, que dispõe: “Parágrafo 7º- São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Da leitura do dispositivo constitucional extrai-se que o emprego da expressão “isentas” não deixa de ser norma excludente de tributação, sendo apenas uma atecnia da linguagem utilizada pelo constituinte, pois a Constituição não outorga isenções e sim imunidades, o que evidencia um descuido do legislador

³⁰ Art. 1º- Fica revogada a Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, que isenta da contribuição de previdência devida aos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões unificados no Instituto Nacional de Previdência Social – INPS, as entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos diretores não percebem a remuneração.

§ 1º- A revogação a que se refere este artigo não prejudicará a instituição que tenha sido reconhecida como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data da publicação deste Decreto-Lei, seja portadora de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado e esteja isenta daquela contribuição.

§ 2º- A instituição portadora de certificado provisório, de entidade de fins filantrópicos que esteja no gozo da isenção referida no “caput” deste artigo e tenha requerido ou venha a requerer, dentro de 90 (noventa) dias a contar do início da vigência deste Decreto-lei, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal, continuará gozando da aludida isenção até, que o Poder Executivo delibere sobre aquele requerimento.

§ 3º- O disposto no parágrafo anterior, aplicase às instituições cujo certificado provisório de entidade de fins filantrópicos esteja expirado, desde que tenham requerido ou venham a requerer, no mesmo prazo, o seu reconhecimento como de utilidade pública federal e a renovação daquele certificado.

§ 4º- A Instituição que tiver o seu reconhecimento como de utilidade pública federal indeferido ou que não o tenha requerido no prazo previsto no parágrafo anterior, deverá proceder ao recolhimento das contribuições previdenciárias a partir do mês seguinte ao do término desse prazo ou ao da publicação do ato que indeferir aquele reconhecimento.

Art. 2º- O cancelamento da declaração de utilidade pública federal ou a perda da qualidade de entidade de fins filantrópicos acarretará a revogação automática da isenção, ficando a instituição obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária a partir do mês seguinte ao dessa revogação.

constituinte ter chamado de isenção, o que é imunidade, como anteriormente ficou elucidado no capítulo VII.

Apesar da utilização do termo isenção pelo constituinte, repita-se, trata-se de uma autêntica “imunidade”, por versar sobre impedimento à competência tributária com manifesta raiz constitucional, sendo irrelevante o vocábulo “isenção” utilizado pelo constituinte, pois “não é o nome que dá essência à coisa, a coisa é o que é, pela sua morfologia ou elementos componentes” (CARLOS MAXIMILIANO).

Como visto oportunamente, é de se conceber que a isenção concedida às entidades beneficentes de assistência social (antes denominadas entidades filantrópicas) era decorrente, logicamente, dos serviços desenvolvidos por elas em suas respectivas áreas de atuação (saúde, educação e assistência social), os quais caracterizavam atividades essenciais do Estado, e que este não conseguia realizá-los, tendo a isenção surgida como estímulo a essas entidades, visando seu auxílio às tarefas de exclusiva competência do ente público.

Hodiernamente, como a seguridade social compreende saúde, previdência e assistência social, não se pode afirmar que os serviços prestados por essas entidades, venham auxiliar a autarquia previdenciária a concretizar os objetivos constitucionais da “previdência social”, que pela sua característica contributiva e de concessão de benefícios em espécie, isto seria impossível. Portanto, essas entidades em nada mais contribuem com a autarquia previdenciária, a ponto de se justificar a concessão de qualquer incentivo que recaia sobre as contribuições previstas no art. 195, I, “a”. É assim, inquestionável a incoerência de tal concessão.

Evidente que o mesmo não se pode afirmar, isto é, que em nada auxiliam os serviços das respectivas entidades, quando prestados às áreas da saúde e da assistência social, uma vez que são elas verdadeiras parceiras do Estado, na consecução destes objetivos, inquestionavelmente, merecendo gozarem de incentivos fiscais.

Diante dessa situação, é de se indagar do porquê conceder a isenção prevista no § 7º do art. 195 da CF/88, às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salário destas entidades, já que elas³¹, como visto no subitem 5.1, se destinam exclusivamente ao custeio da previdência, e não ao da saúde e da assistência social.

Em decorrência dessas considerações, entende-se que o ideal seria não mais gozarem essas entidades de tal isenção, em relação às contribuições incidentes sobre a folha de salário, em perfeita consonância com essas exposições feitas, e também com o pensamento de Leite (1998, p. 7) de que “O ideal seria que não existisse a isenção, pois beneficência, ou caridade, como filantropia em geral, só faz quem quer e deve ser feita por conta própria, sem favores fiscais ou outros, com o que passa a ser uma espécie de cortesia com chapéu alheio [...]”.

A continuar a concessão desta isenção nas condições postas pelo § 7º do art. 195, mantém-se a prática de filantropia às custas das contribuições vertidas por patrões, empregados e demais contribuintes da previdência, quando deveria ser às custas de toda a sociedade, mediante repasses do orçamento da União, ou, ao

³¹ Art. 195, I, “a”.

menos então, houvesse uma contrapartida para com o caixa previdenciário, em detrimento do que se deixa de arrecadar destas entidades.

Muito embora essa isenção esteja prevista na CF-88, certo é que houve um cochilo do constituinte nesse sentido, pois, como visto, nada se justifica tal benefício outorgado com “chapéu alheio”, isto é, às custas da previdência, quando deveria ser às custas das outras contribuições vertidas à seguridade ou do próprio tesouro nacional.

Ressalta-se que essa isenção provoca uma diminuição na receita da previdência, chegando nos de 2001 e 2002, em bilhões, aos totais, respectivamente de R\$ 1.912,81 e R\$ 2.210,12, sem contudo, haver uma diminuição de despesas com benefícios e serviços na mesma proporção, o que contribui para o desequilíbrio financeiro do sistema, já tão sobrecarregado de obrigações decorrentes do pagamento de benefícios e serviços, além dos desvios praticados pelo governo e da sonegação que atinge percentual assustador, a exemplo do ano de 2002, que correspondeu a 40% das receitas da seguridade³², atingindo o total de R\$ 157,40 bilhões³³.

Quanto à sua inconstitucionalidade, ela é duvidosa frente a Regra da Contrapartida³⁴ e do que consta no art. 201³⁵ da CF-88. Todavia, nada há de se contestar, já que este foi o desejo expresso do constituinte, mesmo que ausentes motivos plausíveis e justificadores para tal, pois como visto é uma isenção que recai

³² Seguridade Social e Estado Mínimo – Junho de 2002, p. 73 – Publicação da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social.

³³ Revista de Seguridade Social, ano XI nº 76, p. 32 – Publicação da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social.

³⁴ § 5º do art. 195 da CF-88: Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

³⁵ Art. 201: A previdência social 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: (destaquei).

sobre contribuições que seriam vertidas com base na folha de salário que são fontes exclusivas de custeio da previdência e não das demais áreas – saúde e assistência social. Acrescente-se ainda que, conforme aqui já demonstrado, não mais sendo a previdência responsável pelo atendimento à saúde e à assistência social, estas entidades, repita-se, em nada contribuem para a efetivação dos objetivos da previdência social, que é a concessão e manutenção de benefícios e serviços aos trabalhadores filiados e contribuintes do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Entretanto, como esta isenção tem sua outorga fundada em interesse da seguridade social como um todo inseparável e conveniência política, mesmo que sem razão plausível que justifiquem sua instituição e sem falar nos desfalques para com os cofres da previdência, não se vislumbra até aqui, quaisquer iniciativas do Congresso Nacional, no sentido de eliminá-la, até porque ele já tem dado sinais de submissão aos interesses obscuros de muitas destas instituições.

8.2 SIMPLES - SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

8.2.1 ORIGEM

Como é sabido, a proteção às pequenas empresas vem recebendo tratamento especial por parte de alguns países, e pela importância desse segmento no contexto da geração de empregos, tributação, e da economia de forma mais

abrangente, os governantes brasileiros tomaram consciência da necessidade de também outorgar tratamento diferenciado a essa classe empresarial.

Daí, então, veio o constituinte de 1988, determinando tratamento especial às microempresas e empresas de pequeno porte, estabelecendo o seguinte (BRASIL, 1988):

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Para Ferreira (1986, p.1.857), a palavra “simplificação” é: “Ato ou efeito de simplificar”.

Como decorre do dispositivo citado (art. 179), ele está a falar de “tratamento jurídico diferenciado” e não de “tratamento jurídico tributário”, que são situações bastantes diferentes. Emerge ainda da definição dada por Ferreira (1986) que a palavra “simplificação” traz o entendimento que outro não poderia ser, senão de simplificar obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou ainda, pela sua eliminação ou redução. Isto nada mais é que determinar aos entes públicos que simplifiquem as rotinas do dia-a-dia da administração, para atender esse segmento empresarial, quando estão em questão exigências do tipo burocráticas nas áreas administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias (reduzir a quantidade de formulários, isentar de taxas de registros e outras, diminuir a quantidade de documentos e outros).

Quanto a essa simplificação na área da previdência social, acrescente-se, também, a diminuição da burocracia nos mecanismos de recolhimentos das contribuições, bem como das suas obrigações acessórias, previstas no art. 32 da Lei nº 8.212/91³⁶.

Pois bem, atendendo ao dispositivo constitucional citado, a Lei nº 9.317/96 veio instituir o sistema “Simples”, que por sua vez, integra a legislação tributária a partir de janeiro de 1997, com o intuito de simplificar, como decorre do próprio nome, e unificar a arrecadação de vários impostos e contribuições que outrora vinham sendo recolhidos individualmente, pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Como se verifica, tem-se arrecadação unificada de impostos e contribuições, e como demonstrado no capítulo VI, ambos os tributos nem sempre estão sujeitos ao mesmo tempo a iguais princípios tributários, gerando questões inconciliáveis no campo jurídico.

Segundo a lei de regência, só podem optar³⁷ pelo Simples as empresas de pequeno porte com receita bruta anual superior a R\$ 244.000,00 e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00, e as microempresas com receita bruta anual, igual ou inferior a R\$ 244.000,00³⁸.

³⁶ Art. 32. A empresa é também obrigada a : I- preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; II- lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos; III- prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e ao departamento da Receita Federal – DRF todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecidas, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; IV- Informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro social – INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

³⁷ O termo optar, contido no art. 8º da Lei nº 9.317/96, refere-se à escolha entre a adesão ao Simples ou a submissão às normas de tributação aplicadas àqueles contribuintes que não se enquadram na conceituação de microempresas ou de pequenas empresas.

³⁸ Art. 2º da Lei nº 9.841/99.

Vale salientar que o requisito para ser microempresa ou empresa de pequeno porte está relacionado com a receita bruta auferida anualmente por essas empresas, não se levado em consideração, para o caso das contribuições previdenciárias, o grau de risco social que as atividades possam oferecer aos empregados, nem mesmo a relação que deve existir entre a base de incidência da contribuição e o benefício a ser auferido pelo segurado do sistema e seus dependentes.

A inscrição no Simples implica em pagamento mensal unificado de impostos e contribuições federais, em formulário único, cujos impostos e contribuições, entre outros, incluem-se as da seguridade social a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91.

O recolhimento mensal dessas empresas dar-se-á mediante aplicação de percentuais que variam de 3% a 7%, incidentes sobre a receita bruta mensal auferida³⁹. Quanto à partilha destes valores recolhidos, cabe à seguridade social, e não à previdência, um percentual que varia de 1,2% a 2,7%⁴⁰, incidentes sobre a receita bruta auferida mensalmente por estas empresas.

Como visto, todos os tributos e contribuições cobrados unificadamente no sistema Simples não mantêm nenhuma correlação com suas respectivas hipóteses de incidências⁴¹ e fatos imponíveis⁴², levando, assim, à inevitável

³⁹ Art. 5º da Lei nº 9.317/96.

⁴⁰ Art. 23 da Lei nº 9.317/96.

⁴¹ Hipótese de incidência - h.i., nas palavras de Geraldo Ataliba, é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto.

inconstitucionalidade do sistema, por infração ao princípio da legalidade e de seu decorrente, o da tipicidade.

Anote-se que, no sistema unificado de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, são cobrados tributos diversos, com alíquotas progressivas, de acordo com a sua receita bruta. Nestes casos, há exclusão das bases de incidência previstas na CF-88, e que no caso das contribuições previstas no art. 195, I, "a", deixa de ser a folha de salário, para em seu lugar figurar a receita bruta auferida. Daí ser visível a incompatibilidade com o preceito constitucional da estrita legalidade, que só pode ser afastada, admitindo-se, que em verdade, o Simples não seria mera cobrança unificada e simplificada de outros tributos, mas sim uma "nova" espécie tributária.

Com o Simples, pode-se afirmar que ocorre uma nova forma de tributação consistente em nova espécie tributária, com novas hipóteses de incidência tributária, novo fato imponible, novas alíquotas e novos contribuintes, isto é, as microempresas e empresas de pequeno porte estariam isentas do pagamento dos tributos englobados neste sistema, tendo somente a nova obrigação tributária, que seria o Simples.

Por isso é mera "previsão legal" (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral). (Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros Editores, 6ª edição, 1997).

⁴² Fato imponible, para Geraldo Ataliba, é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponible determina o nascimento de uma obrigação tributária. Então, a lei (h.i.) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos hic et nunc, com a consistência prevista na lei e revestindo a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigações tributárias concretas. A esses fatos, a cada qual, designamos "fato imponible" ou fato tributário (Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros editores, 6ª edição, 1997).

8.2.2 O SIMPLES E AS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL

Outro ponto que merece ser enfatizado é o fato de a base de incidência da contribuição não manter nenhuma correlação com as previstas no art. 195 I, “a” da CF, nem entre hipótese de incidência e o benefício a ser auferido pelos interessados, sendo oportuna as palavras de Balera (1992, p.110) afirmando que: “A nota distintiva da contribuição para a seguridade social é o nexo entre contribuição e prestação”.

Como mencionado, em se tratando de previdência social, o salário de cada empregado está diretamente relacionado com o montante que servirá de base para os cálculos dos benefícios a serem concedidos a eles. Mais um motivo para justificar o porquê das bases de incidência da contribuição estar relacionado com a folha de salário, o que também vem a contribuir com o equilíbrio financeiro tão almejado pela Constituição, já que se receberá benefício na proporção do valor vertido para com o custeio.

À vista disso, não é de se admitir que as empresas optantes pelo Simples e que se encontram na mesma situação em relação às demais (benefícios concedidos pela atividade estatal) possam ter excluída, da sua base de incidência da contribuição, a folha de salários, já que qualquer critério escolhido pelo legislador ordinário, neste sentido, deve ter uma relação de pertinência com a referida vantagem que receberá o beneficiário, além da observância à base de incidência plasmada no art. 195, I, “a”.

Ora, a forma de contribuir de uma empresa optante pelo Simples não implica em qualquer relação com o regime de cálculo dos benefícios da previdência, assegurados aos seus empregados, a ponto de se justificar a exclusão da folha de salário da incidência da contribuição, mesmo porque não têm seus trabalhadores regime previdenciário diverso daquele garantido aos empregados das demais empresas não optantes.

Não é demais lembrar que a adoção de outros referenciais⁴³ para incidência da contribuição social, deve-se ao fato de ser insuficiente apenas “um”, como era o caso da folha de salários, tendo em vista que há uma variação de emprego de mão-de-obra pelas empresas, sobretudo em face da automação. Por isso, a folha de salários não era mais instrumento que permitia uma adequada divisão entre empregadores que compõem o grupo beneficiado pela previdência, como vem sendo observado pelos especialistas do setor⁴⁴.

Em decorrência dessa situação, o constituinte até estabeleceu “novas fontes de custeio”, “diversidade da base de financiamento e alíquotas diferenciadas”, visando a compensar a diminuição da importância anteriormente atribuída à folha de salário. Como então justificar que por lei ordinária ocorresse a exclusão da folha de salário da base de incidência das contribuições das empresas optantes pelo

⁴³ Art. 195, § 9º da CF: As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

⁴⁴ Wagner Balera, A Seguridade Social na Constituição de 1988, Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 53. Assinala o mestre que “a onda tecnológica que envolve a humanidade (que é denominada “terceira onda” por Alvin Toffler), está transformando, por completo, a fisionomia das empresas. Grandes contingentes de trabalhadores vão sendo substituídos, gradativamente, pelas máquinas que dão plena conta das tarefas de produção. Por outro lado, há atividades, onde ainda hoje, a mão-de-obra é empregada em grande quantidade. Ao onerar apenas a folha de pagamento, a contribuição possuía um peso proporcionalmente maior no custo da produção das empresas que empregam mais operários. Ora, o peso relativo dessas atividades, no conjunto da economia nacional, não difere muito daquele representado pelas empresas onde a automação é mais intensa. Por isso, os estudiosos buscaram elementos que melhor traduzissem a real participação de cada empresa no conjunto da economia, a fim de que a carga fiscal pudesse ser melhor distribuída. A folha de salários já não era, pois, instrumento suficiente para dimensionar a grandeza do fato – ser empregador – que serve de suporte à contribuição social em estudo. Alguém é qualificado juridicamente como empregador pelo fato de ter a remunerar empregados. Impende relacionar essa situação (ser empregador) com um dado econômico, o faturamento, (e eu acrescentaria, o lucro), com vista aos objetivos da seguridade social”.

Simples, em oposição ao desejado pelo constituinte que é de sempre abastecer o caixa da previdência, e nunca dele retirar qualquer recurso financeiro, salvo para pagamento de benefícios e serviços?

Assim, utilizando-se da interpretação sistemática, tida como o método por excelência, pode-se concluir pela inconstitucionalidade de qualquer tratamento distintivo em relação às bases de incidências que não obedecem as fontes de custeio instituídas pela Constituição, além de também não ser constitucionalmente permitido nos termos do princípio previsto no art. 194, II⁴⁵, que os benefícios e serviços concedidos aos empregados das microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples (que não contribuem sobre a folha de salário) sejam diferentes daqueles concedidos aos empregados das empresas que contribuem sobre a folha de salários. Se fosse possível alterar as fontes de custeio, como no presente caso, não teria nenhum sentido jurídico a Constituição ter discriminado, rígida e exaustivamente, as bases de incidência da contribuição social, se o legislador infraconstitucional outras pudessem estabelecer.

Mesmo admitindo-se por hipótese que a lei do Simples tivesse sua fonte de validade na Constituição, impróprio seria comungar do pensamento daqueles que entendem que alterando a forma de contribuir destas empresas, em relação às contribuições de que trata o art. 195, I, “a”, da CF, estaria reduzindo sua carga tributária, haja vista que sendo esta contribuição, incidente sobre a folha de salário, estas despesas passam a ser custo delas, e, como tal, serão repassadas aos seus produtos, e conseqüentemente, suportados pelo consumidor final. Tem ainda estas empresas, a opção de abater referidas contribuições vertidas ao sistema, como

⁴⁵ Art. 194, II: uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais.

despesas no balanço anual, dos valores a serem recolhidos como imposto de renda da pessoa jurídica.

Então, resta reconhecer que o tratamento distinto dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, em relação às contribuições incidentes sobre a folha de salários, não tem guarida na dimensão do princípio da equidade na forma de participação no custeio⁴⁶, e muitos menos no do art. 195, I, “a”.

A exemplo do que acontece com a concessão da isenção prevista no § 7º do art. 195, às entidades beneficentes de assistência social, comentada no subitem anterior, é que também não se vislumbra com facilidade a aceitabilidade desse entendimento exposto sobre o Simples, se porventura esta forma de tributação vem trazendo resultados na diminuição dos custos das microempresas e empresas de pequeno porte, mesmo com enormes diminuições das receitas da previdência.

Por isso, mesmo sendo inquestionável a diminuição na receita da previdência, que alcançou nos anos de 2001 e 2002, um total em bilhões, respectivamente de R\$ 2.199,51 e R\$ 2.671,57, pode-se prever que as Cortes Nacionais de Justiça optarão por legitimar a cobrança por meio de julgamento político, e com isto afastar a rigidez jurídica, como em tantas outras oportunidades já o fizeram, deixando para patrões, empregados e demais contribuintes a conta que resulta desta renúncia de receitas de contribuições.

Portanto, não se poderia ter atribuído à palavra “simplificação”, interpretação extensiva a ponto de ter ela o condão de excluir a folha de salário da base de

⁴⁶ Art. 194, inc. V, da CF.

incidência da contribuição social plasmada no art. 195, I, “a”, da CF-88, até porque o Código Tributário Nacional⁴⁷ determina a interpretação restritiva da legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção.

Vale lembrar que essa lei do Simples ainda utilizou um critério alheio ao adequado, quando da instituição desse tipo de contribuição, ou seja, desprezou-se a correlação entre a base de incidência e o benefício a ser concedido, implicando afronta ao princípio da equidade na forma de participação no custeio⁴⁸, pois se a CF-88 consagrou a folha de salário como base de incidência da contribuição, não poderia lei ordinária ter deixado de observá-la, sob pena de configurar-se hipótese de inconstitucionalidade.

8.3 RECEITA DE PRODUTOR RURAL DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO

Como instituído pela CF-88 no já transcrito art. 195, inciso I, letra “a”, o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada, os produtores rurais pessoas jurídicas/físicas⁴⁹ e agroindústrias⁵⁰ também são contribuintes com um

⁴⁷ Art. 111- Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...), II- outorga de isenção;

⁴⁸ Inciso V, art. 194 da CF/88.

⁴⁹ Lei nº 8.212/91, Art. 25- A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que trata 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: (Redação dada pela Lei nº 10.256/01) **I**- 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97); **II**- 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

⁵⁰ Lei nº 8.212/91, art. 22A - A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta lei, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256/01) **I**- dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Redação dada pela Lei nº 10.256/01). **II**- zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício

percentual incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de toda produção oriunda do meio rural, a exemplo da pecuária e da agricultura, cuja receita é de exclusivo custeio da previdência. Entretanto, nem todos os produtores rurais estão sujeitos a essa contribuição, a partir de 12 de dezembro de 2001.

Como é de conhecimento de parcela significativa da população brasileira, as exportações do país necessitam de incentivos fiscais, a fim de que possam conquistar o mercado externo por meio da competitividade, não só pela qualidade dos produtos, mas também e, principalmente, pelo preço.

Nesse sentido, o Congresso Nacional tomou a louvável iniciativa de conceder “imunidade” total sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, introduzindo alteração no inciso I do § 2º, do art. 149 da CF-88, pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001), *in verbis*:

Art. 149 - [...].

§ 2º- As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Registre-se que a louvável iniciativa citada veio desacompanhada da respectiva contrapartida para com o caixa da previdência, frente ao desfalque que causa na sua arrecadação, pois o poder de tributação incidente sobre estes produtos ficou limitado apenas aos não exportados, o que evidencia mais uma renúncia de receita de contribuição, que alcançou nos anos de 2001 e 2002, em bilhões, o total respectivamente de R\$ 4.012,42 e R\$ 3.978,92.

8.4 CONTRIBUIÇÕES DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL

A Lei nº 8.212, em seu art. 22, § 6º (BRASIL, 1991), estabelece as bases de incidência da contribuição dos Clubes de Futebol Profissional, *in verbis*:

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

[...]

§ 6º- A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

A exemplo dos comentários já explicitados anteriormente no subitem. 7.2, a respeito do “sistema Simples”, aqui também se tem uma contribuição patronal em que a base de incidência não mantém nenhuma correlação com as previstas no art. 195 I, “a” da CF, e nem entre hipótese de incidência e o benefício a ser auferido pelos interessados, pois a contribuição que deveria incidir sobre a folha de salário é substituída por um percentual incidente sobre a renda líquida, não sendo isto que prevê o art. 195, como exaustivamente ficou demonstrado neste trabalho, sendo oportunas as palavras de Balera (1992, p. 110) quando afirma que “A nota distintiva da contribuição para a seguridade social é o nexo entre contribuição e prestação”.

Como ensinado por Balera (1992), em se tratando de previdência social, o salário de cada empregado está diretamente relacionado com o montante que servirá de base para os cálculos dos benefícios a serem concedidos a ele, como, também, com os valores vertidos ao sistema pela parte patronal. Mais um motivo para justificar que as bases de incidência da contribuição devem estar relacionadas com a folha de salário, o que também vem a contribuir com o equilíbrio financeiro tão almejado pela Constituição, já que se receberá benefício na proporção do valor vertido para o custeio.

Ora, a forma de contribuição de um clube de futebol profissional não implica em qualquer relação com o regime de cálculo dos benefícios da previdência assegurados aos seus empregados, a ponto de se justificar a exclusão da folha de salário da incidência contributiva, mesmo porque não têm, seus empregados, regime previdenciário diverso daquele garantido aos das demais empresas.

À vista disso, não encontra guarida no já transcrito art. 195, a contribuição dos “clubes de futebol profissional”, incidente sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos de que participem e dos patrocínios recebidos, em substituição à contribuição incidente sobre a folha de salários. Ao contrário, o dispositivo constitucional aqui citado (Art. 195) determina que seja a contribuição patronal incidente não só sobre a folha de salário, mas também sobre a receita ou faturamento e lucro.

Assim, utilizando-se da interpretação sistemática, pode-se concluir pela inconstitucionalidade de qualquer tratamento distintivo em relação às bases de incidências que não obedeçam às fontes de custeio instituídas pela Constituição, além de também não ser constitucionalmente permitido, nos termos do princípio

previsto no art. 194, II⁵¹, que os benefícios e serviços concedidos aos empregados dos clubes de futebol profissional sejam diferentes daqueles concedidos aos das demais empresas.

Portanto, é dedução lógica que se fosse possível alterar as fontes de custeio, como no presente caso, não teria nenhum sentido jurídico a Constituição ter discriminado rígida e expressamente as bases de incidência da contribuição social, se o legislador infraconstitucional, outras em lugar daquelas, pudesse estabelecer.

É ainda de se lembrar que esta fórmula especial de contribuir dos clubes de futebol profissional, também causa renúncia de receita, e que nos anos de 2001 e 2002, em milhões, chegou ao total, respectivamente, de R\$ 61,27 e R\$ 50,07, que parecem ser insignificantes frente ao orçamento da seguridade social, porém, quando estes totais são somados às demais renúncias de receitas de contribuições, chega-se a números assustadores.

8.5 RENÚNCIA DE RECEITA DA COFINS E DA CSSL DECORRENTES DE FATURAMENTO DE PRODUTOS EXPORTADOS

Apesar de não se destinarem ao custeio da previdência social, mas às outras áreas integrante do sistema de seguridade social, destaca-se ainda a isenção

⁵¹ Art. 194, II: uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais.

concedida⁵² à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e à Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSSL), quando decorrente de faturamento de produtos exportados, e que da mesma forma das renúncias anteriormente comentadas, registra-se que também nenhuma previsão, a título de contrapartida, por parte do legislador ordinário foi feita, no sentido de estancar a sangria de receitas que escoam por meio destes favores fiscais, em detrimento do caixa do sistema.

8.6 RENÚNCIA DE RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES E A REGRA DA CONTRAPARTIDA

Apresentamos até o presente momento apenas as que representam maior desfalques às receitas previdenciárias, entretanto pode-se afirmar que são diversas as renúncias de receitas decorrentes de contribuições destinadas ao custeio da previdência social.

Já se teve a oportunidade de ver neste trabalho a importância atribuída à Regra da Contrapartida na efetivação do equilíbrio financeiro e atuarial da seguridade social, vindo até constar expressamente do § 5º do art. 195 da CF-88.

Em relação aos favores fiscais concedidos, são, por um lado, desprovidos de qualquer plausibilidade jurídica que justifique e por outro, constata-se a total ausência dos pressupostos de validade destas normas que chegam ao extremo,

⁵² 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. § 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

quando alteram as fontes de financiamento da previdência em particular e da seguridade em geral, como plasmadas no art. 195. Alteram-se, ainda, as alíquotas e as bases de incidência, destruindo por completo a regra-matriz de incidência da contribuição, a exemplo da hipótese de incidência e do fato imponible.

Isto posto, e considerando tudo quanto já se abordou sobre a Regra da Contrapartida no capítulo IV, pode-se indagar se essas renúncias de contribuições não estariam em confronto direto com esta regra, já que seu objetivo é manter o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, enquanto que as renúncias de receitas atuam em sentido contrário, isto é, contribuem para desequilibrar as receitas destinadas ao custeio do sistema de previdência.

Portanto, à vista do que já ficou explicitado sobre a Regra da Contrapartida, conclui-se que ela deve atuar em todas as situações, quando está em questão a proteção à manutenção da saúde financeira do sistema de seguridade social no seu todo – saúde, previdência e assistência social – e não apenas restringir a aplicação desta regra, nos casos previstos no § 5º do art. 195 da CF. Seu raio de ação atua ou deveria atuar em todas as direções e sentidos, vez que ela (a regra) se dirige ao legislador, seja ele constituinte reformador ou ordinário.

Disto decorre que quando o constituinte previu a isenção às entidades beneficentes de assistência social⁵³ e às receitas decorrentes da venda de produtos destinados à exportação (art. 149, § 2º, inc. I)⁵⁴, não pretendia subtrair receitas da

⁵³ § 7º do art. 195 da CF-88.

⁵⁴ 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. § 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

seguridade social como um todo, e da previdência em particular, como vem ocorrendo em grandes montas, pois uma interpretação sistemática dos dispositivos que tratam da matéria, certamente, levará o intérprete à Regra da Contrapartida, e que implicaria para o legislador ordinário quando da regulação de tais isenções, prever expressamente no mesmo dispositivo legal, de onde deveriam vir a contrapartida financeira, em detrimento do que se deixaria de arrecadar. Todavia, não é isto que acontece, ou seja, tem-se uma concessão de isenção que gera diminuição de receita, desacompanhada de uma norma que estabeleça as regras para recompor o caixa em igual montante. A mesma situação pode-se afirmar em relação às renúncias de receitas decorrentes dos favores fiscais, concedidos pela Lei do Simples, e aos Clubes de Futebol Profissional.

Por um lado, não se vislumbra nenhuma plausibilidade jurídica na questão da Constituição ter vedado a criação, majoração ou extensão de benefício ou serviço, sem a correspondente fonte de custeio total⁵⁵, e por outro, os legisladores constituinte reformador e ordinário, respectivamente, concederem isenções e estabelecerem outras bases de incidência que destoa do art. 195, a certos segmentos de contribuintes, sem determinar de onde deveriam provir os recursos financeiros para compensarem as perdas que acarretam aos cofres da previdência.

Por isso, indaga-se: criar, majorar ou estender benefício e serviço sem fonte de custeio total não é o mesmo que conceder isenção ou estabelecer bases de incidência que destoa da CF-88, e que estejam desacompanhadas da respectiva

⁵⁵ Art. 195, § 5º da CF: Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

contrapartida financeira, já que ambas as situações causam a mesma consequência, ou seja, o desequilíbrio no custeio, tão repugnado pelo constituinte?

Acredita-se que sim, e só tem-se a lamentar por essa triste constatação que leva a imaginar o quanto é vulnerável, à ação nefasta dos governantes e dos congressistas, o sistema de seguridade social, pois aqueles que juraram em nome do povo brasileiro cumprir e fazer cumprir a Constituição Federal, são os primeiros a darem mau exemplo, fazendo letra morta de importantes dispositivos que protegem um bem de interesse e de propriedade dos trabalhadores e dos empresários brasileiros, restando à sociedade, em tais circunstâncias, a esperança de se socorrer da Suprema Corte, guardiã da Constituição Federal.

Portanto, em muito contribuíram para o péssimo estado financeiro em que se encontra o sistema, as renúncias de receitas de contribuições sem nenhuma observância à Regra da Contrapartida por parte do legislador ordinário, tornando-se imprescindível a defesa pelo fim das renúncias de contribuições ou sua concessão com observância rigorosa da Regra da Contrapartida, a fim de que se possa manter a integralidade das fontes de financiamento arquitetadas pelo constituinte, cujos resultados advindos proporcionarão à Previdência Social não mais sofrer os constantes ataques em sua saúde financeira, além de garantir seu equilíbrio sem a costumeira prática da majoração de alíquotas e instituição de novas fontes de financiamento, que sempre acabam recaindo no bolso daqueles escolhidos pelo legislador constituinte para financiar a previdência social, isto é, empresas, empregadores e trabalhadores.

CONCLUSÃO

É inquestionável a importância da seguridade social em seu conjunto, e em particular, da previdência social, nas questões que dizem respeito aos riscos sociais a que estão sujeitos não só os trabalhadores, mas também o cidadão como parte integrante da sociedade.

Assim, o constituinte de 1988 criou as fontes de financiamento da seguridade social, aí incluídas as da previdência social, acompanhadas da Regra da Contrapartida, na certeza de que o sistema se manteria equilibrado, e que para tanto permitiu ao governo, mediante o exercício da competência residual e observância de alguns critérios, instituir novas fontes de custeio.

Na atual Constituição Federal, o Orçamento da Seguridade Social, identifica-se com os direitos de cidadania, voltados para a universalização de cobertura e atendimento, uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbana e rural, seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços, irredutibilidade do valor dos benefícios, equidade na forma de participação no custeio, diversidade na base de financiamento e o caráter democrático e descentralizado da administração. Foram asseguradas, ainda, fontes de recursos financeiros destinados exclusivamente à previdência social, com vedação de sua utilização, a não ser para pagamentos dos benefícios e serviços concedidos.

A norma expressa por meio da Regra da Contrapartida é fundamental para se manter o equilíbrio da previdência social e da seguridade como um todo, pois sempre foi preocupação do legislador constituinte manter referida norma nos textos das constituições, desde a Emenda Constitucional nº 11, de 31 de março de 1965, até o último texto constitucional promulgado em 1988.

A partir da introdução desta Regra no texto constitucional, até hoje, verifica-se que raríssimas foram as vezes em que o legislador ordinário, observou com rigor o disposto nela contido, quando da criação, manutenção ou extensão de benefícios ou mesmo quando da instituição ou majoração de contribuições sociais destinadas ao custeio do sistema.

Quanto ao § 9º do art. 195 da CF-88, introduzido pela Emenda Constitucional nº 20/98, está ele em sintonia com o texto do art. 149 que estabelece as regras a serem obedecidas quando da instituição de novas contribuições sociais, não estando incluídas nestes requisitos, a igualdade tributária e a capacidade contributiva.

Em relação aos favores fiscais concedidos, são, por um lado, desprovidos de qualquer plausibilidade jurídica que os justifique e por outro, constata-se a total ausência dos pressupostos de validade destas normas, que chegam ao extremo, quando alteram as fontes de financiamento da previdência em particular, e da seguridade em geral, como plasmadas no art. 195. Alteram-se, ainda, as alíquotas e as bases de incidência, destruindo por completo a regra-matriz de incidência da contribuição, a exemplo da hipótese de incidência e do fato imponible.

Portanto, em muito contribuiu para o péssimo estado financeiro em que se encontra o sistema, as renúncias de receitas de contribuições sem nenhuma observância à Regra da Contrapartida por parte do legislador ordinário, já que em nenhum momento tais renúncias vieram acompanhadas da indicação das respectivas fontes de onde adviriam os recursos financeiros em contrapartida ao que se deixaria de ser vertido para os cofres da previdência.

Neste sentido, torna-se imprescindível a defesa pelo fim das renúncias de contribuições ou sua concessão com observância rigorosa da Regra da Contrapartida, a fim de que se possa manter a integralidade das fontes de financiamento arquitetadas pelo constituinte, cujos resultados advindos proporcionarão à Previdência Social não mais sofrer os constantes ataques em sua saúde financeira, além de garantir seu equilíbrio sem a costumeira prática da majoração de alíquotas e instituição de novas fontes de financiamento, que sempre acabam recaindo no bolso daqueles escolhidos pelo legislador constitucional para financiar a previdência social, isto é, empresas, empregadores e trabalhadores.

BIBLIOGRAFIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 5. ed. 1997.

ASSIS, Armando de Oliveira. *Compêndio de seguro social*. Teoria geral da legislação brasileira. Rio de Janeiro. Fundação Getúlio Vargas, 1963.

_____. Em busca de uma concepção moderna de risco social. *Revista dos Industriários*, Rio de Janeiro: IAPI, p. 29, 1950. Trabalho classificado em segundo lugar no concurso de Monografias.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu M. Derzi. Rio de Janeiro: Forense 2001.

BALERA, Wagner. A contribuição social sobre o lucro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 300.

_____. *A contribuição social sobre o lucro*. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 67, 2000.

_____. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 110-120.

_____. Contribuições sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 17, p. 313-345, 1992.

_____. Contribuições sociais sobre o lucro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 67

_____. (Org.). Curso de Direito Previdenciário. *Homenagem a Moacyr Velloso C. de Oliveira*. São Paulo: LTr, 2002.

_____. Da contribuição sobre movimentação financeira. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros Editores, n. 69, p. 262-263.

_____. Introdução à seguridade social. In: Introdução ao direito previdenciário. *Revista de Previdência Social*, São Paulo: LTr, 1998.

_____. O valor social do trabalho. *Revista LTr*. São Paulo: LTr, v. 58, outubro, p. 1167-1178, 1994.

_____. *Sistema de seguridade social*. 2. ed. São Paulo: LTr Editora, 2002.

BARROS JÚNIOR, Cássio de Mesquita. *Previdência social urbana e rural*. São Paulo: Saraiva, 1981.

BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. Tradução de Maria Ermentina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Isonções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1967.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil do ano de 1967, com as alterações da Emenda constitucional nº 1, de 31 de março de 1969.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Emenda constitucional nº 11, de 31 de março de 1965, acrescentou o § 2º ao artigo 157.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil do ano de 1988. Emenda constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1988. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil do ano de 1988. Emenda constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil do ano de 1988. Emenda constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os arts. 149, 155, 177.

_____. Decreto nº 48.959-A, de 19 de setembro de 1960. Regulamento Geral da Previdência Social.

_____. Decreto nº 72.771, de 6 de setembro de 1973. Aprova Regulamento da Lei número 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações introduzidas pela Lei nº 5.890, de 8 de junho de 1973. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 10 de setembro de 1973.

_____. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 5 de maio de 2000.

_____. Lei complementar nº 111, de 6 de julho de 2001. Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 9 de setembro de 2001.

_____. Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959. Concedia isenção da taxa de contribuição de previdência, aos Institutos e Caixa de Aposentadoria e Pensões, às entidades de fins filantrópicos reconhecidas como de utilidade pública.

_____. Lei nº 4.266, de 3 de outubro de 1963. Institui o salário família do trabalhador. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 8 de outubro de 1963.

_____. Lei nº 6.439, de 1º de setembro de 1977. Institui o sistema Nacional de Previdência e Assistência Social e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 19 de julho de 1977.

_____. Lei nº 7.853, de 24 de outubro de 1989. Dispõe sobre o apoio às pessoas portadoras de deficiência, sua integração social, sobre a Coordenadoria Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência - Corde, institui a tutela jurisdicional de interesses coletivos ou difusos dessas pessoas, disciplina a atuação do Ministério Público, define crimes, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 de outubro de 1989.

_____. Lei nº 8.028, 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 13 de abril de 1990.

_____. Lei nº 8.029, 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 13 de abril de 1990.

_____. Lei nº 8.142, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 31 de dezembro de 1990.

_____. Lei nº 8.212, 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 de julho de 1991.

_____. Lei nº 8.213, 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 de julho de 1991.

_____. Lei nº 9.311, 24 de outubro de 1996. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 25 de outubro de 1996.

_____. Lei nº 9.936, de 20 de dezembro de 1999. Abre ao Orçamento Fiscal da União, em favor do Ministério da Defesa, crédito suplementar no valor de R\$ 336.102.046,00, para reforço de dotações constantes do orçamento vigente. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 21 de dezembro de 1999.

_____. Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998. Dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a utilização de Títulos da Dívida Pública, de responsabilidade do Tesouro Nacional, na quitação de débitos com o INSS, altera dispositivos das Leis nºs 7.986, de 28 de dezembro de 1989, 8.036, de 11 de maio de 1990, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.742, de 7 de dezembro de 1993, e 9.639, de 25 de maio de 1998, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 21 de novembro de 1998.

_____. Lei nº 9.720, de 30 de novembro de 1998. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, que dispõe sobre a organização da Assistência Social, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1º de dezembro de 1998.

_____. Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999. Define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 27 de janeiro de 1999.

_____. Lei nº 9.961, de 28 de janeiro de 2000. Cria a Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 29 de janeiro de 2000.

_____. Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990. Dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 16 de julho de 1990.

_____. Lei nº 8.242, de 12 de outubro de 1991. Cria o Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente (Conanda) e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 16 de outubro de 1991.

_____. Lei nº 9.455, de 7 de abril de 1997. Define os crimes de tortura e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 8 de abril de 1997.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 11 de dezembro de 1997.

_____. Lei nº 9.533, de 10 de dezembro de 1997. Autoriza o Poder Executivo a conceder apoio financeiro aos Municípios que instituírem programas de garantia de renda mínima associados a ações sócio-educativas. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 11 de dezembro de 1997.

_____. Lei nº 9.975, de 23 de junho de 2000. Acrescenta artigo à Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, que dispõe sobre o Estatuto da Criança e do Adolescente. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 26 de junho de 2000.

_____. Lei orgânica da assistência social nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993. Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 7 de dezembro de 1993.

_____. Lei orgânica da previdência social nº 3.807, de 26 de agosto de 1960. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, de 05 de setembro de 1960.

_____. Lei orgânica da saúde, nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 20 de setembro de 1990.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

COIMBRA, Feijó. *Direito previdenciário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Edições Trabalhistas, 1999.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Curso de direito da seguridade social*. São Paulo: Saraiva, 2001.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuições sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária. São Paulo, n. 17, 1992.

_____. Seguridade social: problemas financeiros e soluções na Constituição de 1988. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 2, p. 21-41.

DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o SIMPLES–Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de pequeno Porte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, p. 18-25, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*; 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1986.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1967, com a emenda constitucional nº 1 de 1969*.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura “sui generis”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, 2000.

JENKINS, Michael. Extensión de la protección social a toda la población: problemas y planteos. *Revista Internacional de Seguridad Social*, v. 46, fev. 1993.

JUSTEN FILHO, Marçal. Contribuições sociais. *Caderno de Pesquisa Tributária*, São Paulo, n. 17, p. 149-170, 1992.

LACERDA, Maurício de. *A evolução legislativa do direito social brasileiro*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1980.

LEITE, Celso Barroso. *A proteção social no Brasil*. São Paulo: LTr, 1972.

_____. Curso de Direito Previdenciário. In: BALERA, Wagner (Org.). *Homenagem a Moacyr Velloso C. de Oliveira*. São Paulo: LTr, 2002.

_____. Filantropia e contribuição social. *Revista de Previdência Social*, São Paulo, n. 206, 7, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades de contribuições sociais: requisitos exclusivos da lei complementar: Inteligência do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, à luz da jurisprudência da Suprema Corte. *RDDT*, São Paulo, n. 40, p. 87-95.

MAZZONI, G. Existe um conceito jurídico de seguridade social? Traduzido para a *Revista de Previdência Social*, n. 4, págs. 23-29.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 01 de 1969, Tomo IV*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

MONTEIRO, Meire Lúcia Gomes (Coord.). *Introdução ao direito previdenciário*. São Paulo: LTr, 1988.

NOGUEIRA, Rio. *A crise moral e financeira da previdência social*. São Paulo: DIFEL, 1985.

OLIVEIRA, Moacyr Velloso Cardoso. *A previdência social brasileira e a sua nova lei orgânica*. Rio de Janeiro: Record, 1961.

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

PRATS, Celso Affonso Garreta. *Manual de previdência social e acidentes do trabalho*. São Paulo: Atlas, 1971.

REVISTA DE SEGURIDADE SOCIAL. Edição da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Previdência Social. Brasília DF, ano XI nº 76, p. 32.

ROSA, Albino Pereira. *A lei orgânica da previdência social*. Rio de Janeiro: Editora Melso, 1960.

RUSSOMANO, Mozart Victor. *Curso de previdência social*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

_____. *Comentários à lei orgânica da previdência social*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

SEGURIDADE social e estado mínimo. *Revista de Seguridade Social, Brasília DF*, jun. 2002. Publicada pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Previdência Social.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições para a seguridade social. *Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo*, n. 17, p.415-458, 1992. Em nota de rodapé n. 57.

_____. _____. _____. Em nota de rodapé n. 12.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

UGATTI, Uendel Domingues. *O princípio constitucional da contrapartida na seguridade social*. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2001.

VIANNA, Segadas. *Manual prático da previdência social*. Rio de Janeiro. Livraria Freitas Bastos S. A., 1978.