



**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**RAFAEL GONÇALVES VALENÇA**

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E A DESCARACTERIZAÇÃO DAS  
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**BRASÍLIA**

**2017**

**RAFAEL GONÇALVES VALENÇA**

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E A DESCARACTERIZAÇÃO DAS  
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Professor Doutor Valcir Gassen.

**BRASÍLIA**

**2017**

**RAFAEL GONÇALVES VALENÇA**

**DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E A DESCARACTERIZAÇÃO DAS  
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Professor Doutor Valcir Gassen.

Apresentada em 27 de novembro de 2017.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

**Professor Doutor Valcir Gassen (UnB)**  
**(Orientador)**

---

**Professor Doutor Antônio de Moura Borges (UnB)**

---

**Professor Mestre Pedro Júlio Sales D'Araújo (UnB)**

---

**Marco Antônio Moreira de Oliveira (Especialista)**  
**(Suplente)**

*A minha irmã Maysa Gonçalves Valença, pelo apoio  
incondicional.*

*À minha amada mãe, Márcia Gonçalves Valença, que é  
minha referência nas escolhas acadêmicas.*

*Ao meu pai, Roberto Hespanhol Valença, que me  
acompanha ainda que em outro lado da experiência da  
vida.*

*Aos meus familiares e amigos, em especial ao casal Pedro  
Alkas e Vanessa Pierobon, sem os quais eu não teria  
conseguido concluir este trabalho.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus amados pais, Márcia e Roberto, por todas as oportunidades, amor, carinho e valores que nunca faltaram à minha vida. Obrigada por sempre cobrarem que eu fosse o melhor que pudesse ser. Espero somente que um dia eu possa ser para vocês o que vocês são para mim.

Agradeço à minha irmã, Maysa Gonçalves Valença, pelos momentos de força e conforto.

Agradeço aos meus amigos e familiares por nunca faltarem em momento algum, em especial ao casal Pedro Alkas e Vanessa Pierobon, que foram essenciais para que eu conseguisse concluir o presente trabalho.

Agradeço também ao meu amigo e psicólogo, Renato José Thompson, sem o qual talvez me faltariam as forças para a conclusão do curso.

Agradeço ao professor Valcir Gassen, meu orientador, pelo apoio e orientação.

Finalmente, agradeço à Universidade de Brasília por proporcionar a oportunidade de crescimento profissional, pessoal e acadêmico.

The power to tax involves the power to destroy.  
Chief Justice John Marshall



## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a quebra do regime jurídico e consequente descaracterização das contribuições sociais previdenciárias, previstas no artigo 149 da Constituição Federal, em virtude do advento das várias emendas constitucionais que veiculam o instituto conhecido como Desvinculação de Receitas da União. O primeiro capítulo compreende o estudo da formação da previdência e suas fontes de custeio, partindo de seus conceitos de tal forma que seja possível a compreensão da vontade do legislador e a origem das características dessas exações que servem para a composição do Orçamento da Seguridade. O segundo capítulo aborda os elementos constituintes das contribuições sociais, a parafiscalidade, a norma matriz de incidência aplicada a essas exações, suas espécies e princípios aplicáveis. Por fim, no terceiro capítulo, serão verificados a origem do conceito da Desvinculação de Receitas da União, o impacto da desafetação do produto das contribuições sociais previdenciárias e a jurisprudência pertinente ao tema.

Palavras-chave: parafiscalidade; orçamento da seguridade social; contribuições sociais; desvinculação do produto arrecadado; Constituição Federal de 1988.



## **ABSTRACT**

The present article has the objective to examine the disrespect toward the tributary legal framework and, therefore, the disfigurement suffered by the social security contributions, brought by article 149 of the 1988 Federal Constitution, which were caused by the wrongful use of the constitutional amendments, responsible for conveying the device known as Union's Income Disentanglement. The first chapter contains the analysis of social security's foundation and its sources of income, starting from its concept (seeking an understanding regarding the original legislator's intention) and the classification of the social security contributions, which compose the social security's budget. The second chapter studies the social security's elements, which embraces its parafiscality, its norm of incidence, its types and its principles. Finally, in the third chapter, the concept of Union's Income Disentanglement will be analyzed, as will be the effect of the social contribution's revenue disentanglement. Also studied in the third chapter, are the precedents relevant to the theme.

**Key-words:** parafiscality; social security's budget; social contributions; revenue's disentanglement; 1988 Federal Constitution.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>8</b>
<b>1 FORMAÇÃO HISTÓRICA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL E DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA SEU FINANCIAMENTO</b> .....	<b>10</b>
1.1 Origem Histórica da Concepção de Previdência e de Seguridade Social.....	10
1.2 Os Seguros Sociais .....	15
1.3 A Origem da Seguridade Social e Previdência Social no Brasil .....	17
1.4 Decreto Legislativo nº 4.682/23, a Lei Eloy Chaves e a primeira face do perfil previdenciário no Brasil.....	19
1.5 Modelo de Previdência brasileira a partir dos anos de 1930 .....	23
1.5.1 Aperfeiçoamento dos Institutos de Pensão .....	24
1.6 O Financiamento da Previdência Após a Unificação do Sistema Previdenciário Brasileiro .....	26
1.7 O Sistema Atual da Constituição de 1988 .....	29
<b>2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E SUAS CARACTERÍSTICAS</b> .....	<b>32</b>
2.1 A Parafiscalidade .....	32
2.2 A origem da parafiscalidade .....	33
2.2.1 A Tentativa de Elaboração de Doutrina Adequada a Parafiscalidade .....	35
2.2.2 Jean-Guy Mérigot .....	36
2.2.3 Sylvio Santos Faria e a Parafiscalidade no Brasil .....	38
2.3 Configuração Jurídica da Parafiscalidade e o Regime jurídico das Contribuições Sociais .....	39
2.4 Norma Matriz de incidência nas Contribuições Sociais .....	42
2.4.1 O Construtivismo Lógico-Semântico .....	43
2.4.2 Critérios da Norma Matriz de Incidência Tributária .....	43
2.4.2.1 Critério Material .....	45
2.4.2.2 Critério Espacial .....	47
2.4.2.3 Critério Temporal .....	47
2.4.2.4 Critério Pessoal.....	48
2.4.3 Determinação Subjetiva.....	49
2.5 A importância da Finalidade e Destinação do Produto Arrecadado.....	50
2.6 As espécies de Contribuições Sociais.....	52
2.6.1 As Contribuições Sociais para a Previdência Social .....	52
2.6.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.....	54
2.6.3 Contribuições Sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas .....	55

2.7 Princípios aplicáveis às Contribuições Sociais.....	56
2.7.1 Princípio da Legalidade .....	56
2.7.2 Princípio da Irretroatividade .....	57
2.7.3 Princípio da Anterioridade Tributária .....	58
2.7.4 Princípio da Nonagesimidade.....	59
2.7.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	60
2.7.6 Princípio da Equidade.....	61
<b>3 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E SEUS DESDOBRAMENTOS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS .....</b>	<b>63</b>
3.1 O Desvio de Finalidade do Produto Arrecadado das Contribuições Sociais Previdenciárias.....	64
3.1.1 Desvio no Plano Legal e suas Consequências .....	66
3.1.2 Desvinculação no Plano Infralegal e Fático .....	68
3.1.3 Aspectos Relevantes para a Desvinculação no Plano Constitucional (DRU) .....	69
3.1.4 Origem da DRU, Fundo Social de Emergência e Fundo de Estabilização Fiscal ...	69
3.1.5 A Desvinculação de Receitas da União .....	71
3.1.6 A Descaracterização das Contribuições Sociais Previdenciárias e Demais consequências da DRU .....	72
3.2 Posição Jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal .....	77
3.3 Repensando o significado do Sistema Tributário Nacional e da DRU por meio da concepção de Matriz Tributária. ....	81
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>84</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>86</b>

## INTRODUÇÃO

A manifestação dos direitos sociais por meio de ações positivas do Estado, é um fenômeno que surgiu no contexto da superação do paradigma do Estado Liberal de Direito pelo Estado Social de Direito. Apesar de, por diversas vezes, os avanços no campo de atuação do Estado terem sido percebidos com desconfiança em virtude da frequente associação entre regimes autoritários e elementos prestacionais do Estado, não há como negar que o nascimento de uma terceira geração de direitos humanos, em que minorias e grupos difusos têm representação e garantias, é consequência das conquistas do campo social onde efetivamente o Estado abandona a política da não interferência.

Contudo, atividades prestacionais necessitam de receitas de natureza diversa daquelas provenientes das até então atividades típicas de Estado. O caso brasileiro não foi diferente, porém, a presença do Estado, que deveria trazer segurança jurídica e transparência, tanto na formação do caixa dessas atividades como no empenho efetivo das receitas, frequentemente resultou em verdadeira “imprevidência social”. Isso porque não foram poucos os momentos em que o mesmo se omitiu em relação às suas responsabilidades constitucionalmente estabelecidas, além de sacrificar aqueles que sustentavam essas atividades solidariamente em nome de saciar a sua constante busca por receitas para o sustento dos mais variados empreendimentos.

No contexto atual, com a possibilidade de uma reforma previdenciária, a qual se tornou necessária pelas circunstâncias em que a nação se encontra, evidencia-se o momento propício para o estudo de parte esquecida da relação previdenciária, qual seja, o financiamento da previdência social. Essa exação tributária tão peculiar, que sustenta as missões constitucionalmente estabelecidas, frequentemente intriga os juristas no que concerne o desvio da destinação do seu produto arrecadado. Com isso, o presente trabalho se propõe a estudar essas exações e seus desvios inconstitucionais ainda que devidamente escondidos sob o manto dos mecanismos de modificação da Constituição Federal.

O mecanismo que possibilita a chamada trestinação dos recursos das contribuições sociais previdenciárias é conhecido por Desvinculação de Receitas da União (DRU). O instituto nasceu atrelado a um fundo constitucional, contudo há muito perdeu essa característica e o seu caráter provisório. Nesse sentido, parte da doutrina acredita que, em um futuro próximo, o infame dispositivo possa ser inserido no corpo da Constituição Federal. Entretanto, é frequente a associação entre o DRU e ineficácia de alguns direitos sociais e até mesmo o questionamento do pacto federativo em relação à competência tributária.

O estudo da formação do perfil de financiamento da previdência em conjunto com o aprofundamento teórico acerca das contribuições sociais previdenciárias leva o operador do direito à percepção de que é íntima a relação entre essas espécies tributárias e a sua finalidade constitucionalmente descrita. Contudo, se essa relação é estrita e a ausência de finalidade pode levar até mesmo a inexistência da obrigação, eis que surge o questionamento: estaria a Desvinculação de Receitas da União descaracterizando a figura das contribuições sociais previdenciárias?

O questionamento proposto será respondido de forma que se conceitue a formação da previdência e conseqüentemente a evolução histórica de seu perfil de arrecadação. Assim, torna-se possível a compreensão de seus princípios e valores. Ademais, será necessária a correta conceituação das contribuições sociais previdenciárias por meio de seu regime jurídico e elementos constituintes.

Posteriormente, o terceiro capítulo que conclui o presente trabalho abordará a definição da Desvinculação de Receitas da União e seus efeitos sobre o regime das contribuições sociais previdenciárias. Além dessa análise, será realizada uma breve exposição do posicionamento do Supremo Tribunal Federal em relação ao tema.

Serão observados, no intuito de ampliar a compreensão dessas contribuições, os pontos de vista defendidos por autores como: Sérgio Pinto Martins, Nicolau Konkel Jr., Kiyoshi Harada, Paulo Ayres Barreto e Geraldo Ataliba. Esses doutrinadores serão instrumentais para a construção do conceito e motivo de ser da exação aqui examinada, que objetiva possibilitar a realização dos direitos sociais em relação à previdência social. Sendo assim, a sistemática de realização das desvinculações gera questionamentos de ordem constitucional dos quais decorre a justificativa da referida pesquisa.

## 1 FORMAÇÃO HISTÓRICA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL E DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA SEU FINANCIAMENTO

Para que seja possível a compreensão das contribuições sociais previdenciárias, é necessário analisar o objeto que as mesmas financiam. Apenas através do estudo das referidas exações conjugado com a observação de sua missão constitucional é que será possível o conhecimento dos seus regimes jurídicos, tornando factível a posterior crítica às desvinculações constitucionais do produto arrecadado.

### 1.1 Origem Histórica da Concepção de Previdência e de Seguridade Social

Sérgio Pinto Martins, no início de sua obra *O Direito da Seguridade Social*, assevera que: “O Direito tem uma realidade histórico-cultural, não admitindo o estudo de qualquer de seus ramos sem que se tenha uma noção do seu desenvolvimento dinâmico no transcurso do tempo”<sup>1</sup>. Em decorrência da necessidade da contextualização histórico-cultural, esse primeiro capítulo busca evidenciar o panorama de criação das contribuições previdenciárias e a sua evolução no tempo.

Nas palavras de Nicolau Konkel Jr.: “[...] previdência social é um modelo de seguro social e indica [...] o conjunto de medidas destinadas a proteger os indivíduos contra os riscos dos infortúnios, tendo como objetivo final a proteção social ou seguridade social”.<sup>2</sup>

Nota-se que o autor fez referência à previdência e à seguridade como elementos distintos e a diferenciação dos conceitos se dá na medida em que a previdência é elemento essencial para que se realize a seguridade, sendo que esta configura a concretização do dever de proteção que Estado tem para com os indivíduos.

A história da seguridade é tipicamente mais difusa e não consta dela um marco que efetivamente delimite o seu nascimento. A maioria dos estudiosos que têm contato com o assunto tendem a acreditar que o fenômeno da seguridade nasce junto ao paradigma do Estado Social do Direito. Nesse contexto, percebe-se que a ação negativa do Estado com relação às iniciativas dos privados, apenas exercendo o monopólio do poder de polícia, não é elemento suficiente para a garantia de efetiva manutenção da cidadania.

---

<sup>1</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 03.

<sup>2</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 27.

<sup>2</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 27.

A primeira notícia segundo Sérgio Martins da “[...] preocupação do homem em relação ao infortúnio é de 1344. Ocorre neste ano a celebração do primeiro contrato de seguro marítimo, posteriormente surgindo a cobertura de riscos contra incêndio.”<sup>3</sup>

Contudo, o chamado seguro social, por sua vez, tem data de nascimento específica e essa coincide com a criação das leis alemãs que o instituem, afinal, o mesmo nada mais é do que o aperfeiçoamento de métodos mais antigos de economia coletiva, ou seja, aplicação de meios contratuais especificamente a mitigação do risco social.

Faz-se importante destacar, então, que a ideia de seguridade social, assim como a de previdência, está amplamente relacionada a essa própria noção de risco social. Nicolau Konkel estabelece que essa noção deve ser analisada segundo duas perspectivas: a objetiva, em virtude “[...] da possibilidade desse risco de acometer qualquer indivíduo e de serem inerentes a vida em sociedade”<sup>4</sup>; e a subjetiva, uma vez que pode “[...] se tratar de riscos cuja prevenção só a coletividade de condições de organizar e cujos danos só ela pode promover a reparação, pois os indivíduos, isoladamente, não têm meios técnicos ou econômicos para lhe fazer frente”.<sup>5</sup>

É possível fazer um paralelo direto entre o nascimento de elementos de minimização do sofrimento coletivo (medidas essas que podem ser a poupança, a caridade, o mutualismo e o seguro privado) e a perspectiva objetiva, que é mais antiga,

A poupança é uma técnica onde o indivíduo vai abrir mão de fazer um gasto atual, em nome da possibilidade de atender a uma necessidade futura. A crítica que Nicolau Konkel faz é que ela é uma forma insuficiente de previdência, tendo em vista que a parcela da população que mais fica exposta aos riscos sociais, que é a população mais pobre, dificilmente tem condições de realizá-la.

Já a caridade, como já deve ser de conhecimento geral, é a reparação de uma situação de necessidade por mero altruísmo daquele que a pratica e como tal está amplamente ligada a uma noção de discricionariedade, sendo assim não poderá ser elemento suficiente para a formação da previdência e seguridade social.

O mutualismo, por sua vez, é uma técnica que teve uso frequente na Idade Média pelas corporações de ofício, nas quais se afastavam os elementos problemáticos da poupança individual e substituía-se a ideia de caridade pela de solidariedade para a persecução do bem comum.

---

<sup>3</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 04.

<sup>4</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 04.

<sup>5</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 30.

A última técnica relevante de se estabelecer é o seguro privado, que é um instituto mais moderno que os citados anteriormente. O referido seguro surgiu no auge do mercantilismo como maneira de mitigar os riscos das atividades de exploração e transporte de grandes valores em mercadorias, basicamente, aquele encarregado dessas atividades, mitiga seu risco em contratos com bancos ou companhias seguradoras especializadas.

Novamente nas palavras de Konkel<sup>6</sup>, essas formas de redução de riscos (ainda que não fossem criadas especificamente com intuito solidário típico de elementos constituintes da previdência e seguridade social) em geral eram criadas por motivos religiosos, econômicos e profissionais, mesmo assim são de fato o embrião da previdência social.

Apresentadas as formas de mutualismo, criadas e mantidas por membros da sociedade, fica evidente que ainda assim não era um tipo de proteção que podia ser considerada suficiente. Isso porque a percepção crítica da necessidade do grupo, a fim de evitar os riscos sociais, era um elemento associado a determinadas minorias as quais se encontravam em posições mais privilegiadas que os demais membros da sociedade, estes, por sua vez, se encontravam majoritariamente nas camadas mais pobres.

Após a superação do pensamento medieval, que foi elemento fundamental na afirmação do pensamento mutualista como elemento protetional para redução do risco social, em 1601, surge o primeiro real instrumento normativo que transmite alguma responsabilidade ao Estado, surge na Inglaterra, então, a chamada *Poor Relief Act*, pela qual o Estado literalmente se torna prestador de socorro aqueles em real situação de incapacidade de garantir subsistência.

A grande diferença desse instituto, porém, é que ele pressupôs uma perspectiva que era extremamente avançada para a época. Essa perspectiva consistia na concepção de que as modalidades típicas de proteção contra o risco social estavam relacionadas à capacidade econômica de formar uma poupança coletiva e, como já citado anteriormente, quem efetivamente necessitava não tinha meios de fazer essa economia, logo a referida Lei foi essencial no sentido de compelir a sociedade a se solidarizar. Nesse sentido, Sérgio Martins Pinto destaca a fiscalidade como possibilidade de sustento por parte do Estado à atividade de assistência social.

Em 1601, a Inglaterra editou o *Poor Relief Act* (lei de amparo aos pobres), que instituía a contribuição obrigatória para fins sociais, consolidando outras leis sobre assistência pública. O indigente tinha direito de ser auxiliado pela paróquia. Os juízes da Comarca tinham o poder de lançar um imposto de

---

<sup>6</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 30 .



caridade, que seria pago por todos os ocupantes e usuários de terras, e nomear inspetores em cada uma das paróquias, visando a receber e aplicar o imposto arrecadado.<sup>7</sup>

Ficou claro, então, que a *Poor Relief Act* é a inauguração da fase de consciência coletiva da sociedade em relação ao risco social e sua capacidade de atingir a coletividade. Nesse diapasão, origina-se a concepção subjetiva desse risco, sendo que, não mais a mitigação fica relacionada a uma reação ao risco de uma determinada atividade ou à formação de um grupo que desempenha atividades comuns como uma corporação de ofício.

Naturalmente, com a evolução da sociedade para um modelo capitalista liberal e com o advento da revolução industrial, o risco social se incrementou, seja pela natureza do trabalho, seja pela aglomeração de novos habitantes que deixavam o campo e começavam a se habituar a uma vida cosmopolita. Surge, assim, uma verdadeira pressão social, afinal, a classe operária, extremamente explorada, cada vez ansiava mais por elementos emancipatórios e por uma maior proteção do Estado, e este, por sua vez, chegou ao seu ápice em aspectos de abstenção.

Konkel<sup>8</sup> adverte, citando José Manuel Almansa Pastor, que nesse panorama o Estado optou pelo uso de técnicas antigas que já tinham eficácia comprovada. Além disso, os novos elementos de solidariedade, que a classe operária buscava, estavam ligados a conceitos revolucionários, os quais ainda não eram aceitos de maneira generalizada principalmente pela classe burguesa patronal.

Após a revolução industrial, três técnicas surgem como resposta a esse momento de inauguração da concepção subjetiva do risco social: o mutualismo obreiro, as leis de acidentes de trabalho e, não menos importantes, os próprios seguros sociais.

O mutualismo obreiro é exemplo de uma situação na qual uma classe oprimida aperfeiçoa técnicas antigas para a prevenção do risco social em virtude da própria dificuldade do operariado de conseguir reformas sociais de cunho mais profundo. A técnica em questão não é distinta do mutualismo das corporações de ofício medievais. O uso dessa técnica ultrapassada (associada à incapacidade de organização e de exercício de pressão popular do movimento operário e à ausência de poder econômico para construção de uma poupança considerável) fez com que os avanços associados a este momento fossem extremamente restritos.

---

<sup>7</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 05.

<sup>8</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 33.

Entretanto, como a própria história evidencia, o movimento operário, apesar de inúmeras repressões especialmente frente à incapacidade do Estado Liberal burguês de absorver suas demandas, cada vez se organizou mais e como grupo passou a conseguir conquistas de natureza social, em especial destaca-se esse avanço frente à difusão das teorias socialistas utópicas no final do século XIX.

O momento histórico (século XIX) é rico em relação à própria noção da justiça, pois, a inversão do ônus da prova em situações de trabalhadores frente a seus patrões, é um dos produtos desse contexto e decorre da própria impossibilidade de admissão da teoria do risco objetiva de ser aplicada, haja vista a inexistência do instrumento do contrato de trabalho. Então, o trabalhador desamparado passou a contar com instrumentos judiciais capazes de contornar a própria hipossuficiência natural das relações de trabalho no paradigma do Estado Liberal.

O advento da situação relatada anteriormente é o plano de fundo necessário para destacar a próxima técnica surgida para mitigar o risco social: o contrato de seguros por parte dos patrões como elemento de proteção a eventuais prejuízos decorrentes dos acidentes de trabalho nas empresas. O passo em questão é essencial para a formação da própria noção de seguro social, esta técnica já era extremamente próxima da obrigatoriedade dos mecanismos modernos de previdência, uma vez que o que ocorre é a garantia de proteção tanto ao trabalhador como ao próprio empregador (proteção mediante situações imprevistas relacionadas à própria natureza do trabalho).

Neste ambiente de fins do século XIX, destaca-se o papel da Alemanha na formação da concepção da necessidade da mitigação do risco social. A essa concepção foram acrescentadas as ideias de repressão aos trabalhadores e suas demandas e ganharam espaço os movimentos sociais em virtude da própria formação cultural e econômica da jovem nação que começa a se destacar perante os demais Estados europeus, nas palavras de Konkel:

Ou seja, as novas condições sociais impuseram uma atualização da mentalidade burguesa, arrefecendo-lhe o caráter repressor e estimulando políticas de integração da classe trabalhadora, o que se pode comprovar pela criação de diversos seguros sociais na Alemanha de Bismarck: o seguro doença, em 1883; o de acidentes de trabalho, em 1884, o de invalidez e velhice, em 1889 – todos reunidos posteriormente em um chamado “Código de Seguros Sociais”(1911). A disseminação do modelo alemão de proteção contra os riscos, em pouco tempo, ganhou o mundo e fez carreira.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 34.

No bojo das transformações sociais citadas, surgem os chamados Seguros Sociais, justamente como meio de assegurar as relações de trabalho eminentemente privadas, os mesmos serão tratados no tópico a seguir.

## 1.2 Os Seguros Sociais

Os seguros sociais nascem em virtude da reunião dos elementos do mutualismo obreiro, responsabilidade empresarial por acidente de trabalho e a intervenção do Estado. Esses institutos dão forma a um modelo com as características de obrigatoriedade em virtude das disposições legais que eram impostas: financiamento tri-partidário, entre trabalhadores, classe patronal e o próprio Estado; gestão pública (tanto por meio direto, como por meio indireto) com entes criados para essa função e; beneficiários definidos entre as camadas necessitadas, que têm condições contributivas.

Quando se fala em seguridade propriamente dita, em geral se pensa diretamente na política do *New Deal*, que foi a resposta americana à crise de 1929. No entanto, como atesta Sérgio Martins, foi a Constituição mexicana de 1917 a primeira a incluir um seguro social em seu meio:

Previa que os empresários eram responsáveis pelos acidentes do trabalho e pelas moléstias profissionais dos trabalhadores, em razão do exercício da profissão ou do trabalho que executaram; por conseguinte, os patrões deverão pagar a indenização correspondente, conforme a consequência decorrente seja a morte, ou simplesmente a incapacidade temporária ou permanente para o trabalho, de acordo com o que as leis determinarem.<sup>10</sup>

Efetivamente, contudo, dentre os doutrinadores das questões de financiamento e custeio da seguridade social, o nome que se sobressai na consolidação da seguridade social é o de William Beveridge.

Beveridge foi um economista encarregado de uma comissão para o estudo dos dispersos instrumentos já existentes sobre a seguridade social, o que culminou na edição de dois relatórios: o “Seguro Social e Serviços Conexos” e o “Pleno Emprego em uma Sociedade Livre”. O primeiro desses relatórios se reverteu em verdadeiro sistema de seguridade no pós-guerra. Entretanto, o ponto de vital importância é a essencialidade de um sistema de atendimento das necessidades sociais da população em geral, e não mero conjunto de seguros que concedia proteção apenas àqueles que integravam classes específicas de trabalhadores.

---

<sup>10</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 05.

Acrescentam-se a essa noção um sistema nacional de saúde e assistência nacional, que seria uma espécie de ajuda familiar.

Sergio Martins inclusive estabelece que: “O Plano Beveridge, de 1941, da Inglaterra, também veio a propor um programa de prosperidade política e social, garantindo ingressos suficientes para que o indivíduo ficasse acobertado por certas contingências sociais, como a indigência, ou quando, por qualquer motivo, não pudesse trabalhar.”<sup>11</sup>

O segundo elemento essencial, a respeito dessa mudança de pensamento, é a forma de financiamento da seguridade social. Até a propositura do Plano Beveridge, os seguros sociais eram custeados com recursos provenientes dos salários recebidos pelo trabalhador (sem a característica da obrigatoriedade). Após esse marco, pela primeira vez, pode-se falar em contribuições, que eram índices fixados dentro de limites possíveis de serem suportados pelos trabalhadores.

Outrossim, Beveridge foi instrumental na associação da previdência e assistência social e, além disso, foi peça chave em relação à instituição de uma prestação não vinculada para o financiamento dessas atividades. Com isso, o cidadão poderia vir a fazer uso da prestação do Estado, mas não haveria certeza em relação à necessidade de seu uso, inaugura-se, assim, o princípio da solidariedade previdenciária.

Os pontos principais do plano de Beveridge, para que sua visão efetivamente se concretizasse, eram o estabelecimento do princípio da universalidade (de maneira a abolir a estrita relação que, até então, os seguros sociais mantinham com o trabalho), a igualdade da proteção e a tripartição do custeio (de modo que a maior parte dos encargos recaísse sobre o Estado). Os princípios que fundamentavam o sistema eram o da horizontalidade das taxas de benefícios, o da horizontalidade das taxas de contribuição, o da unificação de responsabilidade, o da unificação da responsabilidade administrativa, o da adequação dos benefícios, o da racionalização e o da classificação.

Finalmente, cumpre salientar que, em 1948, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu artigo 25 estabelecia que:

Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, o direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 06.

<sup>12</sup> ASSEMBLEIA GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração Universal dos Direitos Humanos*, de 10 de dezembro de 1948. Disponível em: < <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>>.

O Brasil, apesar de em momento posterior, também teve de fazer a adoção de um sistema que garantia ao indivíduo a proteção necessária para lidar com o risco social e com os infortúnios que pudessem ter origem na vida em coletividade. Em relação a esse sistema e às suas fontes de custeio é que se desenvolve o tópico a seguir.

### **1.3 A Origem da Seguridade Social e Previdência Social no Brasil**

É possível afirmar que a noção de seguridade social nasce no Brasil com a criação dos montepios e socorros mútuos. No entanto, em geral, a doutrina majoritária reconhece como marco preciso da origem da previdência social pátria o Decreto nº 4.682 de 24/01/1923, a famosa Lei Eloy Chaves.

É essencial estabelecer, contudo, que existiram diversos institutos anteriores à referida lei, os quais poderiam ser interpretados como elementos pré-previdenciários. Nesse sentido, a Constituição Imperial de 1824 já fazia menção à possibilidade de socorros públicos. Em 1827, surgiu o meio-soldo do exército e, em 1835, o Montepio Geral da Economia. Ademais, a primeira entidade privada de previdência a ser constituída no Brasil foi o Montepio Geral dos Servidores do Estado (Mongeral), o qual começou a funcionar em 1835, antes mesmo das leis alemã e austríaca. Sendo assim, serve como um exemplo fundamental da adoção de um sistema mutualista nos moldes daqueles já trabalhados em tópico anterior.

O período final do Império contou com a criação de regulamentos para o financiamento de montepios e sociedades de socorro mútuo, dentre eles o Decreto nº 2.711/1860, o qual, por sua vez, foi seguido por diversos instrumentos que criavam Caixas de Socorro e montepios obrigatórios. Em 20/07/1889, por meio do Decreto nº 10.269, foi estabelecido um fundo de pensão especial para os trabalhadores das Oficinas de Imprensa Nacional.

Apesar do pioneirismo na instituição dos fundos e na sua regulação, o que se percebe é que o embrião da previdência social no Brasil tem natureza fragmentária, tendo em vista que não havia consenso em relação à instituição dos fundos (que eram criados conforme a força política da classe interessada) e, além disso, no que se refere ao seu financiamento, este tinha caráter eminentemente privado, ou seja, consistia em mera relação mutualística dos empregados públicos. O modelo aqui em questão foi levado adiante nos primeiros anos da República, conforme estabelece Konkel:

Nos primeiros anos da República não se verificou nenhuma modificação da técnica utilizada no Império, pois a forma embrionária da previdência social continuou fragmentária e orientada a determinadas categorias de trabalhadores do serviço público.<sup>13</sup>

Ademais, na Constituição de 1891, surge, pela primeira vez, a expressão “aposentadoria”, esta inclusive assegurada aos funcionários da nação em virtude de invalidez. Nesse contexto, o papel do Estado Brasileiro, em geral, é omissivo quanto a suas responsabilidades de financiamento. Sérgio Martins estabelece que o benefício aqui previsto era literalmente concedido de maneira gratuita, *in verbis*: “Na verdade, o benefício era realmente dado, pois não havia nenhuma fonte de contribuição para o financiamento de tal valor, seria uma espécie de compensação.”<sup>14</sup>

Como já citado anteriormente, o período da República, até aproximadamente 1920, é marcado pela contínua criação de instituições previdenciárias de âmbito limitado e que, por diversas vezes, fugiram dos aspectos que significassem uma efetiva implementação concreta da previdência. Jaime Antônio de Oliveira e Sônia Maria Fleury, citados na obra de Konkel, atribuem esse acontecimento à ausência de vontade das forças políticas e ao desinteresse geral dos estados. Aspecto elementar para esse entendimento é a noção de que a aplicação do princípio federalista (nos moldes daquele que existia nos Estados Unidos, o qual impediu a atuação direta do Estado nos aspectos previdenciários), em geral, deixou a cargo dos estados a criação de políticas próprias para lidar com problemas sociais, o que traduziu-se em tentativas frustradas de criação de projetos como o do Departamento Nacional do Trabalho, projeto de lei de Maurício Lacerda em 1917.

[...] o projeto tornou-se ‘Decreto Legislativo’ (Decreto nº3.550 de 16/10/1918), autorizando o Presidente da República a, ‘sem aumento de despesas’, organizar o Departamento a partir da reformulação de outro órgão(a ‘Diretoria do Serviço de Povoamento’ do Ministério da Agricultura). No entanto, o Executivo jamais usou a autorização do Congresso. No âmbito assistencial era o mesmo. Alves(1949) historia a sequência de tentativas frustradas entre 1904 e 1919, de estabelecimento de uma legislação impondo a obrigatoriedade da indenização por acidentes de trabalho. Quatro projetos a este respeito foram apresentados no período citado, nenhum conseguiu implementação.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 38.

<sup>14</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 07.

<sup>15</sup> OLIVEIRA, Jaime Antônio; TEIXEIRA, Sônia Fleury. *(Im)previdência Social: 60 anos de história previdenciária no Brasil*. 2. Ed. Petrópolis: Vozes, 1985, *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 21.

Os elementos apresentados anteriormente são, então, relevantes motivos a fim de que se possa perceber a Lei Eloy Chaves como marco da previdência no Brasil. Essa lei foi o primeiro grande projeto social e previdenciário que logrou êxito frente à postura excessivamente liberal dos primeiros anos de República do século XX. É possível atribuir esse êxito a uma conjuntura mundial que começava a gerar efeitos no Brasil, tais como a ascensão do movimento operário, que crescia na mesma medida da tímida indústria nacional da década de vinte.

O movimento operário no Brasil já nasceu tocado pelos elementos da “onda vermelha”, ou seja, sob os preceitos da revolução russa, a qual era temida pelas oligarquias. Nesse quadro, a concessão de direitos à classe trabalhadora não tem o objetivo de suprir as deficiências em busca de solidariedade, mas sim a finalidade de fazer sacrifícios para a sobrevivência das próprias oligarquias. Por essa razão é que houve sucesso na criação e rápida implementação da Lei Eloy Chaves, que impunha a criação de institutos de previdência para diversos setores da economia.

Evidencia-se, portanto, o caráter pioneiro da Lei Eloy Chaves, que, por meio da sua rapidez e eficácia para gerar efeitos, sedimentou o caminho para um perfil previdenciário no Brasil, o qual, em essência, só vai ser alterado novamente na década de 1930, momento em que já há forte vinculação com a política do Estado Novo de Vargas.

#### **1.4 Decreto Legislativo nº 4.682/23, a Lei Eloy Chaves e a primeira face do perfil previdenciário no Brasil**

A Lei Eloy Chaves era o instrumento que criava Caixas de Pensões para os funcionários de todas as empresas relacionadas às estradas de ferro existentes no Brasil. Como anteriormente explanado, sua relevância se dá pelo fato de que o dispositivo (Decreto Legislativo nº 4.682/23), associado ao Decreto nº 5.109/26, verdadeiramente definiram a faceta do início da previdência no Brasil.

Conforme o tema do trabalho em questão, no que se refere a este tópico, basta a demonstração da natureza das instituições previdenciárias tipicamente civis, marcadas pela quase total ausência do Estado, uma vez que, quando se tratava do aspecto administrativo dessas Caixas, o Estado, na maioria dos casos, apenas desempenhava o papel de intermediador. Essa situação se faz clara quando analisado o próprio artigo 41 do referido diploma, no qual havia menção apenas a integrantes da classe patronal e da classe dos trabalhadores no Conselho Diretor.

Sérgio Pinto Martins aduz que a real faceta da Lei Eloy Chaves não era a de conceder os benefícios previdenciários, mas sim a de garantir estabilidade “[...] ao ferroviário que tivesse 10 anos de empresa, pois o trabalhador poderia não se associar às caixas com receio de ser dispensado.”<sup>16</sup> O autor explica, ainda, que: “Como o trabalhador era estável e ficava, portanto, na empresa, ia havendo acumulação de contribuições para o sistema de aposentadoria. Assim, o real objetivo era obter numerário para no futuro pagar aposentadorias.”<sup>17</sup>

A intenção do Estado, portanto, era garantir que o sistema se custeasse. Afinal, o plano de benefícios instituído era de natureza ampla, isto é, havia a concessão conjunta dos benefícios de natureza pecuniária (pensões e aposentadorias) e também havia a prestação de serviços médicos e farmacêuticos.

Estabelecidos os elementos de composição do regime previdenciário, é de vital importância destacar o financiamento, pelo qual (dado o caráter eminentemente privado dessas primeiras instituições) o Estado não tinha nenhum tipo de ônus pecuniário, conforme é possível perceber no artigo 3º da Lei Eloy Chaves:

- Art. 3º - Formarão os fundos da caixa a que se refere o art. 1º:
- a) uma contribuição mensal dos empregados, correspondente a 3% dos respectivos vencimentos;
  - b) uma contribuição anual da empresa, correspondente a 1% de sua renda bruta;
  - c) a soma que produzir 1 ½ % sobre as tarifas da estrada de ferro;
  - d) as importâncias das joias pagas pelos empregados na data da criação da caixa e pelos admitidos posteriormente, equivalentes a um mês de vencimentos e pagas em 24 prestações mensais;
  - e) as importâncias pagas pelos empregados correspondentes à diferença no primeiro mês de vencimentos, quando promovidos ou aumentados de vencimentos, pagas também em 24 prestações mensais;
  - f) o importe das somas pagas a maior e não reclamadas pelo público dentro de um ano;
  - g) as multas que atinjam o público ou o pessoal;
  - h) as verbas sob rubrica de venda de papel velho e varreduras;
  - g) os donativos e legados feitos à Caixa;
  - j) os juros dos fundos acumulados.<sup>18</sup>

O artigo 3º da referida lei nos dá elementos para perceber que o financiamento estava a cargo dos empregados, na importância de 3% de seus vencimentos (pagos mensalmente) e também a cargo da empresa, na importância de 1% do seu rendimento bruto (pagos

---

<sup>16</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 08.

<sup>17</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 08.

<sup>18</sup> BRASIL. Decreto nº 4.682, de 24 de Janeiro de 1923. Lei Eloy Chaves. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682.htm)>.



anualmente). Faz-se importante lembrar que rendimento bruto é elemento de composição do faturamento. Portanto, nesse primeiro momento da previdência, as empresas faziam suas contribuições não sobre as folhas de pagamento, como é feito nos dias de hoje, mas sim sobre uma grandeza afeta a seu lucro.

É preciso ainda ressaltar o caráter progressista, em termos sociais, da contribuição que a empresa pagava sobre sua renda bruta. O artigo 5º estabelecia um critério para o cálculo da contribuição anual incidente sobre a receita bruta, qual seja: caso a contribuição total paga pelos empregados ao longo do ano fosse inferior ao 1%, pagos sobre a renda total da empresa, a mesma deveria “complementar” o montante faltante para que no mínimo a soma das contribuições dos empregados fosse igual à aquela paga pela empresa. Não se admitia, então, que ela contribuísse com montante inferior àquele pago pelos trabalhadores, ainda que a base de incidência fosse a renda bruta.

Por fim, cumpre ressaltar que o recolhimento das contribuições era realizado pela própria empresa, novamente torna-se nítido o desinteresse do Estado em participar de questões sociais.

Os anos finais da chamada República Velha foram marcados pela consolidação do sistema de Caixas. Diversas outras classes de serviços públicos receberam tratamento semelhante àquele dispensado aos trabalhadores das ferrovias, com a criação de Caixas para seus trabalhadores, dentre as quais: as empresas de navegação marítima ou fluvial; as empresas portuárias; as empresas prestadoras de serviços telegráficos e radiográficos; e as empresas prestadoras de serviços de força, luz, bondes e telefones.

As características do regime previdenciário começaram a sofrer alterações em 1931. Nesse período, o sistema previdenciário recebeu seu primeiro grande reforço que modificou o caráter do Estado nas Caixas de Pensão, uma vez que ele passou a ter um papel ativo. Ademais, o Decreto nº 20.465/31 estendeu o regime das Caixas a todos os demais serviços públicos concedidos ou explorados pelo Estado, reformulou a legislação concernente e uniformizou o tratamento, deixando em vigor os regulamentos já existentes, desde que não contrariassem os preceitos do Decreto.

Ainda sobre o Decreto 20.465/31, é preciso ressaltar que pela primeira vez o Estado se compromete a participar ativamente do financiamento da previdência por meio de uma contribuição. Entretanto, é importante destacar que a contribuição aqui ainda não se configura como uma obrigação tributária, mas sim como mera imposição de dever à União. Assim, determinava o artigo 8º do referido Decreto:

Art. 8º As receitas para as Caixas serão constituídas:

- a) da contribuição permanente e obrigatória dos associados ativos, correspondente há uma porcentagem sobre o que perceberem mensalmente, a título de remuneração do emprego, é variável para cada Caixa, na seguinte proporção: 3% quando a despesa não atingir a 50% da receita, 4% quando atingir a 50%, 5% quando atingir a 70% e 6% a quando atingir 80%;
- b) das jóias ou contribuições iniciais, equivalentes a um mês de vencimentos e pagáveis em 24 prestações, e de seus sucessivos aumentos, pagos e de uma só vez;
- c) da contribuição dos associados a aposentados, na forma do artigo 43;
- d) da contribuição anual das empresas, correspondente a 1 1/2 % da sua renda bruta, mas que não será inferior ao produto da contribuição dos associados ativos, a que se refere a letra a;
- e) de uma contribuição do Estado, proveniente de aumento das tarifas, taxas o preço dos serviços explorados pela empresa, e cujo produto não será inferior à contribuição desta;
- f) de doações e legados;
- g) das multas aplicadas, em virtude de infrações desta lei e, bem assim, ao pessoal, salvo as que importarem em indenização por prejuízo material;
- h) dos vencimentos, de empregados, não reclamados dentro do prazo de dois anos da data em que se tornarem devidos;
- i) das importâncias, de aposentadorias e pensões, não reclamadas dentro de cinco anos da data em que se tornarem devidos;
- j) dos rendimentos produzidos pela aplicação dos bens a elas pertencentes;
- k) das importâncias pagas a maior pelo público e não reclamadas no prazo o de um ano.
- l) das demais contribuições previstas nesta lei.<sup>19</sup>

A principal novidade trazida pelo referido decreto, no que concerne ao tema deste trabalho, foi a chamada quota previdenciária, nas palavras de Konkel:

O Decreto nº 20.465/31 ainda impôs uma “contribuição”, a cargo da União, proveniente do aumento das tarifas, taxas ou preços dos serviços explorados pela empresa, cujo valor não poderia ser inferior ao da contribuição da própria empresa (artigo 8º, “e”). O artigo 10 dispunha que a referida contribuição seria cobrada com a denominação de “quota previdenciária” e recairia sobre os elementos de receita da empresa suscetíveis desse aumento, excluídas as rendas que, por sua natureza, não pudessem ou não deveriam ser oneradas, a critério do Governo.<sup>20</sup>

Nessa seara, é relevante destacar que, apesar da nova posição da União em relação ao financiamento das Caixas, de maneira geral, toda a tarefa arrecadadora estava ainda a cargo das empresas. Com isso, agora cabia às empresas realizar a arrecadação sobre as folhas de

<sup>19</sup> BRASIL. Decreto nº 20.465, de 1º de outubro de 1931. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20465-1-outubro-1931-500674-publicacaooriginal-1-pe.html>>.

<sup>20</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 44.

pagamentos dos funcionários e esse recolhimento deveria ser efetuado e depositado junto à quota previdenciária.

O modelo de arrecadação em questão será a base para o momento seguinte em termos de arrecadação e formação de previdência. Contudo, referido momento ficará marcado pela nova postura do Estado em relação às Caixas de Pensão.

### **1.5 Modelo de Previdência brasileira a partir dos anos de 1930**

O início dos anos 1930 ficou marcado pela consolidação do modelo de caixas que, de certa forma, poderia ser considerado verdadeiro aperfeiçoamento da política liberal que se iniciou na República Velha. Entretanto, ao longo desse período, é possível perceber que o modelo de caixas por ramo de trabalho começava a se tornar insatisfatório, haja vista que diversas delas não conseguiam manter-se em um regime de estabilidade econômica e, além disso, como citado ao fim do tópico anterior, não existia real participação da União, tendo em vista que, nas palavras de Konkel:

É de salientar, porém, que o mecanismo apontado não significava que a participação no custeio era realmente da União, pois a contribuição não era oriunda de toda a sociedade, mas apenas de usuários das estradas de ferro, em face do aumento das tarifas imposto para cobrir as despesas das CAPs.<sup>21</sup>

Só se pode dizer que se inicia um sistema tripartidário de financiamento com o advento da Constituição Federal de 1934 (alínea h, parágrafo 1º, art.121), associado à criação dos Institutos de Aposentadoria que estavam divididos agora em classes profissionais e não mais por empresas.

O modelo dos Institutos de Aposentadoria foi de essencial importância não apenas para a consolidação do perfil da previdência no Brasil, mas também para que houvesse maior controle das instituições de previdência. Conseqüentemente, é importante destacar que dado o natural aumento do número de empresas públicas e da própria burocracia pública em perfil distinto daquele da República Velha, uma vez que era natural que as Caixas de Pensão se proliferassem na mesma proporção. Nesse sentido, Nicolau Konkel Junior, citando Armando

---

<sup>21</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 45.

de Oliveira Assis, ressalta que o número das Caixas de Pensões se reduziu à medida que elas se fundiam em Institutos de Aposentadoria<sup>22</sup>.

Os novos Institutos de Aposentadoria se destacavam, então, por esse caráter de associar as classes trabalhadoras em âmbito nacional e pela inédita participação estatal direta em seu financiamento. No entanto, vale destacar que esses institutos apresentavam algumas características em comum com as Caixas de Aposentadorias, como, por exemplo, a grande variedade de regras particulares a cada instituto.

### **1.5.1 Aperfeiçoamento dos Institutos de Pensão**

A problemática em relação a grande variedade de regras que regiam os diversos institutos apenas tem fim com o advento do Decreto nº 35.448/54, que é considerado o marco de um instrumento unificador das regras de previdência no Brasil. Com este decreto houve atualização e ampliação do plano de benefícios, mas o elemento mais importante foi a aprovação em conjunto do Regulamento Geral dos Institutos de Aposentadoria e Pensões, o qual definiu como beneficiários, na qualidade de segurados, todos aqueles que exerciam emprego ou atividade remunerada e auferiam provento de qualquer fonte no Brasil (com exceção de servidores civis dos estados, municípios e territórios e também dos militares, que estivessem sujeitos ainda ao regime das Caixas de Pensões).

O ponto de interesse do trabalho, entretanto, que é o financiamento da previdência, de maneira geral seguia a orientação das Caixas de Pensão.

Pode-se afirmar que a contribuição dos segurados já não estava vinculada à despesa das instituições previdenciárias. Em decorrência disso, no ano anterior foram adotadas alíquotas progressivas que incidiam diretamente na renda do próprio segurado, o restante do financiamento seguiu a tendência do já citado Decreto nº 20.465/31, que previa o inédito financiamento tripartite (com regras de equiparações entre as importâncias pagas pela União, empresas e segurados).

Empresas ficaram com alíquotas de 1,5% da renda bruta ou valor que correspondesse à soma das contribuições dos segurados, devendo contribuir com a importância que fosse mais elevada. Já a União, por sua vez, pagava a chamada quota de previdência, relacionada a um adicional, inicialmente, de 1,5% e, depois, elevado para 2%, sobre os preços de produtos e

---

<sup>22</sup>ASSIS, Armando de Oliveira. *Compêndio de Seguro Social*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, apud KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 45.

serviços da empresa, que onerava os consumidores especificamente desses bens e serviços e não realmente a União, a qual participava apenas de maneira formal.

É preciso ressaltar, contudo, que assim que houve a necessidade de uma socialização dos custos dos institutos. A ideia era que se evitasse a majoração da parcela cobrada do consumidor dos serviços prestados pelo Estado. Na criação do primeiro Instituto de Aposentadorias e Pensões (IAPMarinha) haviam elementos de contingência evidenciados na redação do decreto nº 22.872/33, através da previsão presente nos artigos 11 e 12, os quais estabeleciam que, caso os 2% de alíquota da chamada quota social (que deveria ser paga pelo aumento de preços de bens e serviços) não fossem equivalentes à contribuição dos segurados na averiguação anual das contas, a União responderia perante ao instituto pela diferença.

A socialização dos custos logo se espalhou aos demais IAP's, principalmente através da Lei nº 159 de 30/12/35, que foi responsável por regulamentar a formação do montante referente à receita dos Institutos e Caixas de Pensão que fossem subordinados ao Conselho do Trabalho.

No artigo 1º da Lei 159/35 já havia a previsão expressa que consagrava o enunciado no já citado artigo 121, parágrafo 1º, alínea h da Constituição de 1934:

Art. 1º A contribuição dos empregados, dos empregadores e da União, para a formação da receita dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões subordinados ao Conselho Nacional do Trabalho será igual, na forma do art. 121, parágrafo 1º, alínea h, da Constituição Federal, obrigatória e fixada para cada instituição nos termos desta lei.<sup>23</sup>

O artigo 4º do referido dispositivo é importante, pois estabelece providências em relação a contribuição da União, que agora se divide em duas parcelas: a quota previdenciária; e a conhecida como taxa de previdência, que era um *pseudo* imposto de importação, haja vista que se tratava de uma alíquota de 2% paga sobre o valor de produto importado do exterior, com exceção apenas do combustível e trigo.

O artigo 9º da lei em questão descrevia a hipótese de a União usar recursos de outras partes do orçamento para completar o montante necessário, quando a arrecadação com a quota previdenciária fosse insuficiente para cobrir as obrigações com as Caixas e Institutos de Aposentadoria. A partir dessa informação, infere-se que haviam parcelas ordinárias

---

<sup>23</sup> BRASIL. Lei nº 159 de 30 dezembro de 1935. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930-1939/lei-159-30-dezembro-1935-499861-publicacaooriginal-1-pl.html>>.

(compostas pelas quotas de previdência e taxas de previdência) e as extraordinárias, de cunho esporádico, advindas de demais setores do orçamento dependendo da situação fática.

Por fim, o modelo anterior forneceu linhas gerais que permaneceram até 1954, quando foi aprovado o Regulamento Geral dos Institutos de Aposentadoria e Pensões. Neste foi mantida a divisão igualitária entre trabalhadores, classe patronal e União, em que os primeiros contribuíam com 8% sobre o chamado salário de contribuição, a classe patronal contribuía com a mesma quantia e a União com uma contribuição anual equivalente a dos segurados. O instrumento em questão definia como bases de arrecadação a quota de previdência, os recursos previstos em leis especiais e as previsões específicas de orçamento, estas últimas tinham como objetivo a complementação dos recursos advindos de segurados e empresas. É esse o sistema que permanece até a unificação do sistema previdenciário pátrio, assunto que será pormenorizado a seguir.

## **1.6 O Financiamento da Previdência Após a Unificação do Sistema Previdenciário Brasileiro**

Ao se falar em unificação do sistema brasileiro de previdência, é preciso recordar que a unificação ocorre em termos jurídicos e administrativos. No que concerne o primeiro termo, fala-se da Lei Orgânica da Previdência Social, Lei nº 3.807/60, a partir da qual todos os indivíduos que exerciam função remunerada ou emprego no território brasileiro passaram a receber o mesmo tratamento previdenciário. O critério administrativo faz menção à criação do Instituto Nacional de Previdência Social, que decorre da unificação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões.

Com relação ao financiamento por parte dos funcionários, destaca Konkel:

Em relação ao financiamento, na LOPS os segurados mantiveram a contribuição sobre o salário de contribuição estabelecendo-se alíquota variável de 6 a 8%, com limite máximo da base fixado em cinco vezes o salário mínimo mensal de maior valor vigente no país.<sup>24</sup>

Em relação ao financiamento por parte das empresas, destacou ainda que: “Para as empresas, a contribuição permaneceu igual a devida pelos segurados a seu serviço, inclusive

---

<sup>24</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52.

aquela paga pelos titulares de firma individual e diretores, sócios gerentes, sócios solidários, sócios quotistas e sócios de indústria.”<sup>25</sup>

Outrossim, com relação à participação da União, destacou:

Em relação à participação da União, manteve-se a paridade, dispondo da alínea “d” do artigo 69 que a contribuição da União teria valor igual ao total das contribuições dos segurados e seria destinada a custear o pagamento do pessoal e as despesas de administração geral das instituições de previdência social, bem como a cobrir as insuficiências financeiras e os déficits técnicos verificados nas mesmas instituições.<sup>26</sup>

Em seguida, o artigo 71 do referido diploma detalhava como seria composta a participação da União: no inciso I, estava detalhada a quota previdenciária; no inciso II existia a previsão do produto da taxa a que se refere o art. 9º da lei 3.501 de 21 de dezembro de 1958; no inciso III há a porcentagem da taxa de despacho aduaneiro, cobrada sobre o valor das mercadorias importadas do exterior; no inciso IV há menção às receitas decorrentes da cobrança de 5% sobre o imposto adicional de renda da pessoa jurídica da Lei 2.862 de 4 de setembro de 1956, de 5% do total arrecadado sobre a emissão de bilhetes da loteria federal e, por fim, dos 5% sobre o movimento global de apostas em prados de corridas; e no inciso V, estava prevista a dotação orçamentária cuja importância fosse suficiente para atender os pagamentos de pessoal, despesas da administração geral das instituições de previdência e também o complemento da contribuição que cabia a União.

O que se percebe, então, é que a Lei Orgânica da Previdência Social consiste na concretização do modelo que se apresentou a partir da redemocratização do país em 1945. Os planos de benefícios e assistência eram cada vez mais generosos e, conseqüentemente, as contribuições pagas pelos participantes do financiamento também, visto que a dívida da União com o sistema previdenciário cada vez aumentava mais.

Dessa forma, em vez de trazer novas formas de financiamento, ou até mesmo um incremento na chamada quota de previdência, a solução do governo federal foi a de colocar fim à paridade entre os contribuintes, haja vista que já não era imposição constitucional. Isso porque a Constituição de 1946, em seu art. 157, inciso XVI estabelecia que a previdência seria mantida mediante contribuição da União, empregados e empregadores, porém já não faziam menção ao custeio em partes iguais como era previsto no art. 121 da Constituição de 1934.

---

<sup>25</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52.

<sup>26</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 53.

Sergio Martins faz importante destaque em relação a Emenda Constitucional de nº 11 de 31/03/1965, a qual acrescentou um parágrafo ao art. 157, que determinava que “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.”<sup>27</sup> O referido autor definiu aqui o princípio da precedência da fonte de custeio, que permanece até hoje na instituição de contribuições sociais previdenciárias.

Em 1966, foi criado o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), marco definitivo da existência de um regime público de previdência, sustentado por meio de contribuições que seriam, naquele momento, verdadeira manifestação da parafiscalidade. A implantação do INPS, apesar de sua criação em 1966, somente foi efetivada, juntamente com a nova Constituição, em 1967. A referida Constituição Federal estabelecia, em relação ao custeio da seguridade social, apenas que “a contribuição da União no custeio dos encargos da previdência social seria atendida mediante dotação orçamentária, ou com o produto de contribuições de previdência arrecadadas, com caráter geral, na forma da lei.”<sup>28</sup>

Em 1973, ocorre a consolidação da ruptura do elemento de igualdade entre os participantes do financiamento da previdência por parte da União, a qual, com advento da Lei nº 5.890, passou a ter de arcar apenas com o custeio do pessoal, das despesas de administração geral da previdência e das insuficiências financeiras verificadas. De modo geral, o delineamento gerado pela nova Lei Orgânica da Previdência Social foi seguido até os anos 80, ainda que outros diplomas tenham sido produzidos para reger o assunto, como a Consolidação das Leis de Previdência Social, em 1976, e a Consolidação pelo Decreto nº 89.312, aprovada em 1984.

Em linhas gerais, alteraram-se os percentuais de arrecadação em relação aos segurados: alíquota fixa de 8%, em 1976, e, posteriormente, variável entre 8,5% a 10%, em 1984. Todos esses percentuais eram registrados sobre os salários de contribuição, que variavam entre treze e quinze salários mínimos.

Com relação às empresas, adotou-se um rol variado de elementos para financiar a parte devida pelas mesmas. No entanto, deixou de ser necessário, no decreto de 1984, que a sua parte fosse equivalente àquela dos segurados, definitivamente colocando fim à paridade entre as 03 (três) partes que compõe o sistema.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Emenda Constitucional nº 11, de 31 de março de 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc11-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc11-65.htm)>.

<sup>28</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 13.



Konkel aduz que ficaram estabelecidas diversas alíquotas distintas, que tinham finalidades próprias de financiamento, no Decreto nº 89.312/84, especificamente no artigo 122, VII:

- a) 10% do salário de contribuição dos segurados a seu serviço.
- b) 1,5% do salário de contribuição dos seus empregados e dos trabalhadores avulsos que lhe prestam serviço, compreendendo sua própria contribuição e a desses segurados para o custeio do abono anual.
- c) 4% do salário de contribuição dos seus empregados e trabalhadores avulsos, que lhe prestam serviço para, para custeio do salário-família.
- d) 0,3% do salário de contribuição dos seus empregados, para custeio do salário-maternidade.
- e) O acréscimo de alíquotas variáveis (0,4%, 1,2% e 2,5%) sobre a folha de salário de contribuição dos trabalhadores a que se referia o artigo 160, parágrafo 1º, para custeio das prestações por acidente de trabalho.<sup>29</sup>

Permanecem estabelecidas então as bases da arrecadação e formação do orçamento da Previdência até o advento da Constituição de 1988 e a inauguração do atual sistema de contribuições, tema que será exposto no tópico seguinte.

### **1.7 O Sistema Atual da Constituição de 1988**

A primeira noção relevante sobre o atual sistema de financiamento da previdência é o fato de que a década de 80 é lembrada como um momento de grave crise da economia brasileira e, em momentos assim, é evidente que a principal fonte de financiamento da previdência, que são os empregados e empregadores, fica prejudicada em virtude do movimento oscilatório da economia. No entanto, é preciso lembrar que com o advento de um novo período democrático, associado a esse tempo de crise, era essencial rever o modelo que datava do início dos anos 60 sem grandes alterações.

Em 1986, foi criado um grupo de trabalho para estudar e propor medidas de reestruturação das bases de financiamento da previdência. Ademais, foi efetuada a reformulação dos planos de benefícios, que tomou forma em virtude do Decreto nº 92.654/86, de modo a lidar com a dura realidade econômica do Brasil do final dos anos 80. Havia diversas propostas inovadoras, dentre elas: a estrutura da receita, o orçamento previdenciário, o orçamento social, as alternativas de financiamento fiscal, a diversificação das bases de incidência da contribuição previdenciária, os pisos e tetos de contribuição de terceiros, as alternativas de financiamento parafiscal, o plano de custeio da previdência social urbana e

---

<sup>29</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 55.

rural, os planos atuariais e regimes financeiros e, por fim, os sistemas de segurança básica e supletiva.

A partir das conclusões do grupo, foram realizadas algumas recomendações com relação ao financiamento:

- a) A principal base de financiamento da previdência deve ser a folha de salários e a mesma deve se manter como principal fonte de financiamento.
- b) Contribuições sociais sobre os segurados devem ter caráter progressivo.
- c) Deve haver diversificação das bases contributivas em especial a partir de uma contribuição que incida sobre o lucro das empresas.
- d) Participação efetiva da União deveria ser obrigatória e efetiva, de tal forma que as insuficiências financeiras fossem ser cobertas por ela.<sup>30</sup>

Esses princípios deram origem ao “Anteprojeto da Lei de Diretrizes e Bases da Seguridade Social”. A orientação era que o esse instrumento seguisse o trâmite tradicional de uma lei ordinária, o que não se realizou em virtude da não anuência do próprio Presidente da República.

O que se consagrou, a partir da Constituição de 1988, foi um sistema com modelo tripartite de custeio. Neste os empregados são afetados pela manifestação variada da capacidade contributiva. Assim, os mesmos não teriam uma sobrecarga sobre seus salários e, portanto, se reduziria o impacto da turbulência econômica dos anos 80 sobre suas remunerações.

O único elemento do tripé da seguridade social (previdência social, saúde e assistência) que efetivamente ficou dependente de contribuições foi a previdência social e esse financiamento continuou sendo realizado de maneira direta e indireta, nos moldes dos seguros sociais já citados anteriormente.

Em síntese, o que marcou esse novo momento constitucional foi o fato de os trabalhadores permanecerem vinculados ao pagamento da tradicional contribuição incidente sobre os ganhos, enquanto os empregadores passavam a contribuir com base na receita, faturamento e folhas de pagamento. A seguridade passou a receber também uma parcela da receita dos concursos de prognósticos e possibilitou a criação de novas contribuições por meio de lei complementar. Este é um recurso que sofreu abusos no passado recente como no famoso caso da criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira. Por fim, abono salarial e seguro desemprego passaram a receber recursos das contribuições para

---

<sup>30</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 56.

Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), conforme o disposto nas Disposições Constitucionais Gerais.

Configurado o surgimento do fenômeno de financiamento da previdência através do meio fiscal, foi possível então perceber que o instituto da contribuição social se origina como um valor pecuniário que era pago a uma entidade de natureza privada, cuja própria existência se deve ao sentimento de solidariedade entre as classes de trabalhadores (as quais necessitavam de mitigar não apenas os riscos inerentes à profissão, como principalmente aqueles ligados à idade avançada e à incapacidade). Outrossim, servia aos interesses da classe patronal que, no desenvolvimento da atividade empresária, não podia arcar com as indenizações e demais ressarcimentos por riscos ou acidentes de trabalho.

É possível verificar, portanto, que a mutação do montante pago pelos funcionários em efetiva espécie tributária vai se concretizar com o ingresso do Estado como terceiro participante e mediador nessa relação entre o patrão e os empregados. À medida que as Caixas de Pensão adentram a estrutura do Estado (fase que no Brasil está intimamente associada à consolidação do fenômeno do Estado Social do Direito), é possível dizer que há o nascimento da próxima característica do qual trata este trabalho: a parafiscalidade, que se caracteriza pela busca de receitas em nome de atividades não típicas do Estado, as quais serão afetas a finalidade específica e arrecadadas por outro ente autorizado.

Por fim, importante destacar que esse financiamento tinha de ser distinto das demais atividades de manutenção do próprio Estado, uma vez que a atividade parafiscal surge de serviços de relevante interesse público, mas que não diretamente implicava em responsabilidade do Estado. No entanto, não há como negar a importância desse movimento, tendo em vista que adentrar a estrutura do Estado significa uma maior possibilidade de arrecadação incidente em bases variadas, situação que um fundo privado jamais conseguiria suprir.

## 2 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E SUAS CARACTERÍSTICAS

No primeiro capítulo foram analisados elementos de introdução e de formação histórica da previdência e, conseqüentemente, das principais expoentes das contribuições sociais (que são aquelas que objetivam o financiamento da previdência social). Ficou demonstrado que o fenômeno do surgimento da figura da contribuição social está amplamente afeto à expansão do Estado e dos entes diretamente relacionados a ele ou até advindos da esfera privada, contudo realizando atividades de relevante interesse social.

Neste segundo capítulo será realizado um aprofundamento no estudo técnico da figura das contribuições. Serão apresentados os elementos constituintes, o regime jurídico, os tipos de Contribuições Sociais e os princípios que esse instituto.

### 2.1 A Parafiscalidade

Com a conclusão do primeiro capítulo, foi possível conhecer todo o processo histórico da formação da previdência nacional como reflexo dos avanços dos direitos sociais. Foi possível também observar a conseqüente absorção, por parte do Estado, de determinadas obrigações que ele não possuía antes. Em virtude da necessidade de arrecadar para sustentar essas novas atividades, surgem as contribuições sociais originais, as quais são expressão da forma como deveria ser realizada a arrecadação para o financiamento da previdência social. Sendo uma atividade externa àquela da estrutura do Estado, fazia sentido que seu orçamento fosse individualizado de modo que os recursos do orçamento de manutenção da atividade do Estado não se confundissem com aqueles que a partir da Constituição de 1988 servem a previdência, assistência social e saúde.

As contribuições sociais, para a previdência, são as representantes mais lembradas dessa espécie do gênero tributo. Contudo, não são as únicas, pois o Estado, quando assume um perfil mais intervencionista (e na concepção de alguns autores inclusive mais autoritário), adquire uma série de funções, como aquelas da previdência (ligadas a preservação e benefícios de algumas classes de trabalhadores) e também ligadas a regulação de determinadas atividades e setores econômicos.

A previdência no Brasil, como nos demais países, nasce dos seguros privados e da necessidade de mitigação do risco social. Entretanto, não seria possível, com o avanço da modernidade, que tal modelo se sustentasse sem a direta intervenção e participação do Estado. Isso porque o ônus dos dissabores das relações de trabalho teria de ser suportado pelo Estado.

Portanto, fazia sentido que ele trouxesse para si a responsabilidade de administração dos fundos e Caixas de Pensão de forma que não apenas garantisse o funcionamento do sistema de previdência que se formaria ao longo do século XX, como efetivamente tornasse um de seus deveres a busca pela diversidade das fontes de arrecadação para manutenção desses direitos, como ainda ocorre.

A esse fenômeno, em que o Estado outorgava a outros entes a possibilidade de cobrança de exação cuja importância pecuniária se reverte na manutenção de atividade de relevante interesse público, se dá o nome de parafiscalidade. Para a compreensão e posterior crítica da efetividade dos direitos sociais, em virtude da existência da Desvinculação de Recursos da União, é necessário o pleno entendimento da parafiscalidade e sua manifestação no ordenamento pátrio.

## 2.2 A origem da parafiscalidade

Como já tratado no tópico anterior, o fenômeno da arrecadação de tributos, realizada para o financiamento de atividades específicas, não é fato recente. Há registros variados ao longo da história, alguns remontam à Grécia e à Roma antiga como, por exemplo, aquele tributo que era cobrada dos incapacitados para o serviço militar (que tinha como finalidade manter as tropas).<sup>31</sup>

Apesar da existência de registros tão antigos, o exemplo mais comum do instituto da arrecadação, antes da idade contemporânea, ocorre durante a idade média (quando a Igreja tinha efetivo poder de arrecadação). Contudo, o período que vai do fim do século XIX ao início do século XX é realmente rico na instituição dessas figuras, em virtude da amplitude de responsabilidades que o Estado traz para si e em razão da transição do Estado Liberal para o Estado Social, assim destaca Konkel:

É certo, porém, que o formato mais próximo da parafiscalidade contemporânea somente pode ser encontrado a partir do momento em que o Estado assume um caráter nitidamente intervencionista. De fato, o crescimento quantitativo da parafiscalidade está intimamente ligado à ampla atuação estatal em diversas áreas, o que reclamava a criação de órgãos de caráter público, aptos a exercer atividades de forma descentralizada.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 61.

<sup>32</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 62.

Ainda que aparente o fato de a parafiscalidade ser uma evolução natural da forma de arrecadar, uma vez que ela se voltava para a resolução de demandas sociais de modo mais rápido e desvinculava-se da prática orçamentária (que estava associada tipicamente ao surgimento da organização burocrática de Estado, a qual, por diversas vezes, tornava a ação deste engessada), existem autores que tratam o surgimento da parafiscalidade, de maneira oposta, como elemento típico da consolidação de formas arbitrárias e autoritárias de governo.

É o caso do próprio Aliomar Baleeiro, o qual destaca que: “Embora a prática se houvesse difundido por muitos países, em verdade assumiu vulto na Itália, durante a era fascista, e na França, durante a ocupação e o regime de Vichy”<sup>33</sup>. O mesmo faz uso desse termo para asseverar que a parafiscalidade era expressão do autoritarismo, que constituía-se em verdadeiro atalho no que se refere às práticas orçamentárias (que tradicionalmente garantiam segurança jurídica e respaldo à ação estatal).

Essa concepção, porém, não se sustenta, pois apesar de bem ser verdade que houve um aumento considerável do instituto da parafiscalidade com o advento dos regimes autocráticos, não se percebe essa expansão nos campos delimitados por Jean-Guy Mériçot<sup>34</sup>, o qual estabeleceu que a parafiscalidade se expressa tradicionalmente em três domínios: o da economia dirigida, o das organizações profissionais e o da seguridade social. Só se percebe a influência direta da autocracia no campo das organizações profissionais. A economia dirigida e a previdência social, como afirmado no primeiro capítulo, são expressões de demandas sociais e da transposição do paradigma do Estado Liberal para o Estado Social e esses fenômenos ocorreram predominantemente em estados democráticos.

A doutrina identifica como primeiro momento do uso da palavra parafiscalidade o ocorrido no chamado Inventário Schuman, que foi produzido pelo Ministro da Fazenda da França, o qual cedeu seu nome a essa peça (em que desejava elaborar um relatório das finanças públicas nacionais). Konkel explana: “Esse relatório agrupou sob o nome de “parafiscalidade” todos os aportes em favor de órgãos descentralizados com finalidades sociais e de regulação econômica, dando origem a uma abundante literatura que lhe procurava atribuir um estatuto jurídico adequado.”<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, 1986 *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 62.

<sup>34</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: FGV, v. 33, jul./set. 1953 *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 63.

<sup>35</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 65.

O conteúdo desse relatório era composto por: “a) as taxas arrecadadas pelas administrações fiscais para certas repartições e estabelecimentos públicos financeiramente autônomos; b) os encargos sociais; c) os encargos profissionais.”<sup>36</sup>

O que se observa é que havia razão para elaborar uma doutrina jurídica que pudesse explicar esse fenômeno e que pudesse definir seu regime jurídico. Afinal, a parafiscalidade estava amplamente ligada à capacidade do Estado de satisfazer as demandas sociais (por meio de entes financiados, não territoriais e instituídos para fins administrativos especiais), as quais não podiam ser saciadas segundo os princípios tradicionais de orçamento, necessitando de verdadeiros orçamentos paralelos para que se pudesse justificar a sua capacidade de arrecadação e sua ligação com o Estado e seus entes tradicionais. Em relação à tentativa da doutrina de adequar este fenômeno e fornecer um correto tratamento jurídico ao mesmo é que se desenvolvem os próximos tópicos.

### **2.2.1 A Tentativa de Elaboração de Doutrina Adequada a Parafiscalidade**

Emanuelle Morselli, economista, foi o pioneiro na tentativa da identificação e posterior elaboração da adequada teoria jurídica que definiu o regime jurídico das contribuições. Em 1938, ele identificou a existência de entes especiais que requeriam soluções orçamentárias especiais, ou seja, observou fenômeno novo e percebeu que a teoria tributária tradicional não oferecia soluções adequadas para o enquadramento dessas exações.

O trabalho de Morselli foi fundamental por identificar dois tipos de necessidade públicas: as fundamentais, correspondentes às necessidades essencialmente políticas, financiadas pela fiscalidade tradicional; e as complementares, que representam finalidades sociais e econômicas, portanto, de interesse de grupos específicos e, como tal, financiadas por uma parafiscalidade.

Além disso, ele destacava duas espécies de capacidade contributiva. A primeira seria geral e, portanto, própria dos impostos. Essa capacidade contributiva geral implica numa redistribuição ampla em que não se identifica, necessariamente, a sua aplicação vinculada a um projeto específico (como não há identificação geral de interesse do grupo contribuinte também não há essa separação). O segundo tipo de capacidade é denominado, por Morselli, de capacidade contributiva especial e decorre da “[...] verificação de necessidades públicas

---

<sup>36</sup> MORSELLI, Emanuelle. *Parafiscalidade e seu Controle*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954, *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 65.

particulares, nas quais se identifica de maneira mais imediato interesse e o benefício de um grupo social ou econômico profissional, ao qual pertence o contribuinte”<sup>37</sup>.

É perceptível, então, que, como essa segunda capacidade satisfaz interesses de um grupo específico, a arrecadação dela decorrente seja vinculada a esse interesse. Portanto, há correspondência entre a aplicação e a arrecadação do encargo. Morselli fala também no princípio político do sacrifício, na fiscalidade tradicional, e no princípio econômico do benefício ou interesse, quando tratando da parafiscalidade.

Por fim, cumpre analisar as observações de Morselli. Primeiramente, o economista aduz que a parafiscalidade é regida por princípios específicos. Assim, a aplicação dos princípios da fiscalidade tradicional não são suficientes para delimitar o fenômeno, conforme o exemplo da unidade orçamentária. A segunda observação é que, especialmente no campo da previdência social, a origem decorreu da criação do seguro social privado, essas relações privadas, por sua vez, deram lugar a formação de grupos e, conseqüentemente, a parafiscalidade. No entanto, na concepção de Morselli, a abrangência cada vez maior dos grupos de interesses faria com que, em algum momento, toda a sociedade fosse incluída, fazendo com que a parafiscalidade se tornasse fiscalidade.

### 2.2.2 Jean-Guy Mérigot

Diferentemente de Morselli, que já estudava a parafiscalidade ao fim da década de 1930, Mérigot julgou oportuna a chance de estudo do fenômeno a partir da confecção do inventário de Schuman. Com isso, o referido inventário forneceu as bases e princípios de seu estudo sobre a parafiscalidade.

Mérigot alega que parafiscalidade se originou como resposta a mal adaptação do Estado às novas tarefas, que surgiam à medida que ele adquiria novas funções (como aquelas de intervenção na ordem econômica). Em sua concepção esse era o maior motivo pelo qual se multiplicavam não apenas os serviços públicos, como também a maneira de eles se organizarem.<sup>38</sup>

Além disso, o Estado passou a confiar a execução de determinadas funções a organizações de natureza quase pública ou até mesmo privadas, de maneira que “[...] o exame

---

<sup>37</sup> MORSELLI, Emanuelle. *Parafiscalidade e seu Controle*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1954, *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 66.

<sup>38</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 33, p. 54-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. p. 54.



apenas do orçamento do Estado, não seria capaz de oferecer, de agora em diante, uma imagem exata da intervenção dos Poderes Públicos: esta excede-lhe os limites”.<sup>39</sup>

Portanto, para Mérigot, define-se esse fenômeno como “Fruto e técnica do intervencionismo econômico e social, a parafiscalidade se integra com dificuldade no quadro definido pelos princípios fundamentais da Ciência Financeira concebidos e elaborados para um Estado Liberal.”<sup>40</sup>

Para a elaboração de uma teoria suficiente aos encargos parafiscais, Mérigot fez uso da ciência tradicional das finanças e estabeleceu que, conforme os critérios do inventário Schuman (que distinguia as receitas, mas não estabelecia critério suficiente para definir a parafiscalidade), parafiscal é a natureza da receita arrecadada, a qual não consta no orçamento fiscal, ou seja, essas receitas apenas figuram no orçamento do estabelecimentos públicos e financeiramente autônomos (órgãos semipúblicos ou privados). Dessa forma, Mérigot faz uma consideração extremamente relevante que é a de que “[...] as receitas parafiscais são receitas de aplicação especial. O seu produto é necessariamente atribuído à despesa estipulada pelos textos legislativos e regulamentares que decidem o princípio de sua criação e precisam as modalidades de aplicação”.<sup>41</sup>

Mérigot, de modo semelhante a Morselli, percebeu a ampla relação entre a cobrança da exação e a necessidade da sua aplicação de maneira especial, isto é, notou a estrita relação entre a cobrança e a finalidade da contribuição. Contribuições para Mérigot seriam, portanto, “[...] exigidas por autoridade e mediante sujeição fiscal, constituindo-se em impostos.”<sup>42</sup> Cumprе ressaltar o fato de que, mesmo se essas contribuições fossem arrecadadas utilizando-se dos meios fiscais tradicionais ou fosse efetuada diretamente pelos órgãos beneficiários desses tributos, ainda assim essa relação entre cobrança e finalidade seria válida para Mérigot.

Por fim, antes de adentrar no estudo da parafiscalidade no Brasil, é importante destacar a definição que Mérigot criou para a parafiscalidade:

---

<sup>39</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 33, p. 54-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. p. 55.

<sup>40</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 34, p. 49-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. p. 49.

<sup>41</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 33, p. 54-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. p. 59.

<sup>42</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: FGV, v. 33, jul./set. 1953, *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 69.

[...] parafiscalidade é uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa a criar e utilizar receitas de aplicação específica, extra-orçamentária, percebidas sob autoridade, à conta de órgãos de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelo órgãos beneficiários diretamente ou pelas repartições fiscais do Estado.<sup>43</sup>

A definição em questão provê os elementos fundamentais para o debate não apenas em relação à maneira como ocorre o ingresso dessas receitas em orçamentos apartados e a posterior justificativa das mesmas, como também fornece uma possível justificativa no caso brasileiro para a legitimação das contribuições à Previdência Social, o tópico seguinte estuda o surgimento desse fenômeno no Brasil.

### 2.2.3 Sylvio Santos Faria e a Parafiscalidade no Brasil

Sylvio Santos Faria foi o jurista brasileiro que primeiro entendeu a necessidade do estudo da parafiscalidade. Ele publicou sua tese de doutorado em 1955. Nesta o autor aduzia que as novas funções atribuíveis ao Estado fizeram nascer a necessidade de doutrina que justificasse a arrecadação para o financiamento dessas funções, as quais surgem em virtude da ascensão de determinadas classes sociais e da maior plenitude de direitos políticos. Em situação semelhante ao que ocorreu no estudo de Morselli e Mérigot, o Estado passa a criar novos entes e entes *semi* públicos para conseguir suprir essas novas demandas.

O autor ainda chama atenção ao fato de que, no Brasil, o instrumento que primeiro elenca as atividades que necessitam de uma finança complementar, é a alínea “h” do artigo 121 da Constituição de 1934 que já foi citado anteriormente neste trabalho.

Por fim, a grande contribuição que o autor trouxe ao estudo da parafiscalidade foi a percepção de que a caracterização desse instituto se dá pela destinação especial das receitas, que têm de obrigatoriamente ser empregadas para atender às necessidades de caráter social ou econômico que primeiro motivaram sua cobrança, nesse sentido assinala Konkel:

Para Sylvio Santos Faria, o que caracteriza a parafiscalidade não é o benefício a ser recebido obrigatoriamente pelo contribuinte, o que muito a aproximaria da taxa, mas a incidência de um tributo sobre indivíduos ligados por um vínculo social ou econômico e o emprego das arrecadações em benefício deles. Assim o que distingue a contribuição dos impostos especiais é que nestes a existência de uma destinação específica não faz com que o

---

<sup>43</sup> MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 33, p. 54-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. p. 62.

tributo deixe de gravar a todos, embora somente alguns sejam beneficiados com sua arrecadação.<sup>44</sup>

Essencial a este estudo é a percepção de Konkel em relação ao trabalho de Sylvio Santos Faria, pois a partir do olhar do autor sobre a destinação como elemento essencial para caracterização da parafiscalidade em nosso ordenamento é que posteriormente será possível justificar a crítica ao instrumento das desvinculações e a ausência da legitimidade da desvinculação do produto arrecadado pelas exações parafiscais, tal concepção ainda será fundamental para a configuração jurídica da parafiscalidade e conseqüente definição do regime das Contribuições Sociais.

### **2.3 Configuração Jurídica da Parafiscalidade e o Regime jurídico das Contribuições Sociais**

Konkel estabelece que a “[...] doutrina nacional elegeu como marca essencial da parafiscalidade a transferência de titularidade de sujeição ativa a terceira pessoa que arrecada em seu favor”<sup>45</sup>. Sendo assim, fica evidente que, para o autor, a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa não apenas é elemento fundamental para a compreensão do fenômeno da parafiscalidade, como também é um dos traços mais característicos para a definição do regime jurídico das contribuições sociais. Entretanto, como perceberemos à frente, a parafiscalidade não é elemento único da caracterização, extremamente particular, das contribuições sociais. Alguns outros autores perceberam nas referidas contribuições elementos peculiares que serão descritos a seguir.

A classificação dos tributos, além de ser de suma importância para este trabalho, também é de grande relevância na própria técnica de tributação, visto que a mesma deve ser feita em estrita observância às disposições legais e aos princípios que regem a matéria. Geraldo Ataliba em sua obra “Hipótese de Incidência Tributária” assevera que “[...] esses regimes erigem-se sobre princípios constitucionais impostergáveis pela administração e pelo próprio legislador. Daí a necessidade da sua estrita observância.”<sup>46</sup>

Ademais, Ataliba expressa e adverte sobre a necessidade de que os tributos, quando estabelecidos, se atenham aos seus elementos fundamentais e constituintes e às suas normas específicas, pois o Sistema Tributário Nacional é extremamente rígido e exaustivamente

---

<sup>44</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 70.

<sup>45</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 71.

<sup>46</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Edição, 8ª Tiragem. Editora Malheiros, São Paulo, 1998. ISBN 85-7420-054-9 nº de páginas: 182. p. 110.

descritivo. Com isso, fica evidente o desejo do legislador de que a sede arrecadatória do Estado não pesasse de maneira injusta sobre o contribuinte. Além disso, a peculiaridade de nosso sistema ainda culmina em um elemento fundamental para o autor, uma vez que ele “[...] fulmina de nulidade qualquer exação não obediente rigorosamente aos moldes constitucionais estritos.”<sup>47</sup>

Geraldo Ataliba<sup>48</sup> explica que o elemento fundamental para a correta classificação e definição do regime jurídico de um tributo está no critério material da sua hipótese de incidência, critério que segue os preceitos constitucionais. Em sua concepção os tributos se dividem em vinculados e não vinculados. Os tributos vinculados contam com as taxas e contribuições de maneira geral. Os tributos se caracterizam como vinculados, pois o critério material da hipótese de incidência se assenta em um comando no qual há a prestação direta de atividade por parte do Estado. Como exemplo, o autor traz o serviço de fornecimento de água por parte do Estado, o qual gera, no polo passivo da obrigação (ocupado pelo consumidor), o dever de pagar uma taxa por esse fornecimento. Já os tributos não vinculados, como é o caso dos impostos, se caracterizam por ter um comando genérico em sua norma, o qual traz uma situação independente de qualquer atividade estatal, por exemplo, auferir renda.

Contudo, apesar de Geraldo Ataliba possuir compreensão particular dos elementos constituintes das contribuições e apesar de ele perceber características próprias de imposto no critério material da hipótese de incidência das contribuições sociais (principalmente naquelas destinadas ao custeio da seguridade social), ainda assim o autor reconhece a fundamental importância da destinação das mesmas como elemento constitutivo do regime próprio dessas exações e não afasta o elemento parafiscal também como elemento característico delas.

Na concepção de Ataliba: “Se o legislador ordinário batiza de ‘contribuição’ um tributo, a finalidade a que deve ser aplicada o produto da sua arrecadação, necessariamente será uma daquelas constitucionalmente previstas, quer no art. 149 da Constituição, quer nas outras disposições constitucionais referentes à matéria.”<sup>49</sup>

A finalidade, nesse diapasão, é elemento fundamental para diferenciar as contribuições, tendo em vista que o autor se apega ao estrito comando constitucional para definir o regime jurídico dos tributos. Ataliba se vale dessa percepção para indicar que existe vedação constitucional para a afetação do produto arrecadado pelos impostos, porém, esse é

---

<sup>47</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Edição, 8ª Tiragem. Editora Malheiros, São Paulo, 1998. ,ISBN 85-7420-054-9 n° de páginas: 182. p. 110.

<sup>48</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Edição, 8ª Tiragem. Editora Malheiros, São Paulo, 1998. ,ISBN 85-7420-054-9 n° de páginas: 182. p. 115.

<sup>49</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Edição, 8ª Tiragem. Editora Malheiros, São Paulo, 1998. ,ISBN 85-7420-054-9 n° de páginas: 182. p. 117.

justamente o motivo de ser das contribuições, qual seja: atender fundamentos sociais específicos. Portanto, a contribuição se mostra como verdadeiro imposto quando da análise do seu critério material da hipótese de incidência. Contudo, constitucionalmente ela se vincula e atende a orçamento apartado do orçamento fiscal.

Apesar de partirem de pontos distintos, Ataliba iniciando na estrita observância do comando constitucional e Konkel partindo dos elementos da parafiscalidade, ambos os autores chegam a conclusões semelhantes quanto a caracterização do regime dessas figuras.

Konkel, assim como Ataliba, também chamou atenção para a falta de necessidade das contribuições se aterem à vedação constitucional de afetação do produto dos impostos, *in verbis*: “[...] as contribuições constituem exceção à regra constitucional que veda vinculação da arrecadação a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, IV), pois é de sua natureza a destinação a fins específicos como forma de atuação do Estado nas áreas constitucionalmente consagradas.”<sup>50</sup>

Paulo Ayres Barreto, partilhando dessa percepção, aduz que o binômio (critério material/base de cálculo) não é suficientemente amplo para que seja possível diferenciar as contribuições dos impostos, uma vez que as materialidades, o ato de auferir lucro ou renda, por exemplo, são as mesmas previstas para ambos os tributos. Ayres Barreto inclusive estabelece que as contribuições devem ser vistas como espécie tributária distinta dos impostos e taxas, pois: “Não se confundem com os impostos por terem (i) fundamento constitucional distinto, a ser submetido a contraste constitucional (necessidade e adequação da atuação) e (ii) destinação vinculada.”<sup>51</sup>

Torna-se então delimitado o traço característico das contribuições, que é a necessidade de destinação específica de seu produto para a finalidade constitucionalmente prevista. A percepção deste elemento, como bem demonstrado pelos demais autores, é evidenciada por meio da investigação do art. 149 da Constituição Federal e pelos critérios da hipótese de incidência e delimitações específicas. Contudo, para Konkel<sup>52</sup> é a parafiscalidade que constitui o traço marcante das contribuições sociais e, somente através dela, é possível entender a real diferença entre as contribuições e os impostos.

Outrossim, Konkel assevera que apesar de a estrita observância à finalidade constitucionalmente prevista ser essencial para a compreensão das contribuições, o mesmo não é verdade em relação aos demais traços característicos da parafiscalidade, principalmente

---

<sup>50</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76.

<sup>51</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>52</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 83.

quando são comandos extraídos de doutrina estrangeira. Como forte exemplo dessa situação está a grande aceitação por parte da doutrina de que, ainda que sejam órgãos distintos daquele autorizado pela lei para arrecadar a título de formar orçamento parafiscal, a parafiscalidade não se descaracteriza desde que o emprego ainda seja realizado por aquele que efetivamente tem a capacidade tributária ativa e finalidade previstas em lei.

#### **2.4 Norma Matriz de incidência nas Contribuições Sociais**

Reconhecida e caracterizada a parafiscalidade e o caráter tributário das contribuições sociais, ainda que Geraldo Ataliba as defina como espécies autônomas, se faz necessário para a delimitação do regime jurídico destas uma breve exposição sobre a sua norma matriz de incidência.

As espécies e os princípios específicos aplicados a estas ainda vão ser tratados em outros tópicos, porém é de extrema relevância estabelecer que, apesar de agrupadas sob a égide de contribuições sociais, a contribuição de intervenção no domínio econômico e a contribuição de interesse específico de classe gozam de regimes próprios e de maior atenção da doutrina com relação ao estabelecimento de suas naturezas e regimes jurídicos. O presente tópico deverá definir os aspectos da norma matriz atinentes às contribuições de financiamento da previdência social.

A norma matriz de incidência tributária é uma construção pensada de modo a responder, com a garantia da lógica, sobre a possibilidade da incidência de um tributo, assim contribuindo para a caracterização do regime jurídico tributário e fornecendo relevante contexto a uma exação determinada. O pioneiro na elaboração da norma matriz de incidência tributária foi Paulo de Barros Carvalho, o qual, posteriormente, foi acompanhado por diversos outros autores no estudo desse conceito.

Contudo, importante destacar que a norma em questão em geral quando trata dos tributos tem um quinto princípio que não será tratado aqui, que se trata do critério quantitativo, o trabalho em questão adere a percepção do Professor Valcir Gassen que abandona essa necessidade e além disso a norma matriz aqui tratada é a base para a compreensão do tributo em sua forma estática, contudo como se verá mais a frente, o objetivo é de demonstrar a insuficiência do modelo quando se trata das Contribuições Sociais previdenciárias, atentando a necessidade da Finalidade e parafiscalidade e extrafiscalidade para outros autores.

### 2.4.1 O Construtivismo Lógico-Semântico

Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup> faz uso da Teoria do Construtivismo Lógico-Semântico para a elaboração da norma matriz de incidência tributária. Essa teoria é elemento utilizado para a construção do discurso de forma que seja possível ligar um enunciado lógico a uma situação fática.

É necessário, para o autor, fornecer ferramentas para que o operador do direito possa desmembrar a norma em partes, dar significado a cada parte individualmente e, posteriormente, reconstruir essa norma de modo que, enquanto a norma volta a adquirir seu sentido original, o operador extraia dessa operação de construção e desconstrução um novo enunciado, que passa a ter a função de ligar o objeto à norma, existindo entre os dois, ou seja, trata-se de construir um objeto por meio da linguagem.

Aurora de Carvalho, trabalhando no mesmo sentido de Paulo Barros, estabelece que as regras matriz de incidência são aquelas “Produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas, podendo ser de ordem tributária, previdenciária, administrativa... dependendo das situações objetivas para as quais o seu vetor semântico apontar”<sup>54</sup>. Assim, as normas em questão são fruto da interpretação da lei, dependendo do trabalho de subsunção do fato à norma por parte do operador do direito, sendo essa a própria razão de ser da norma matriz de incidência, pois apenas por meio dela será possível verificar a existência dos elementos necessários para a incidência do tributo. No tópico seguinte vão ser trabalhados os critérios da norma matriz.

### 2.4.2 Critérios da Norma Matriz de Incidência Tributária

Paulo Barros de Carvalho<sup>55</sup>, no esforço de delimitar a norma matriz, propõe uma formulação da estrutura da norma jurídica com sua consequente aplicação ao Direito Tributário, pois a partir da eleição da norma jurídica como centro de sua análise, nesta é possível associar uma consequência à realização de um fato previsto no antecedente normativo, que é a descrição de uma situação do mundo social.

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 18.

<sup>54</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 361.

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 18.

A norma jurídica é, então, o elemento que liga o antecedente e o consequente. Já estabelecido que o primeiro será fato social de possível verificação, o consequente será o estabelecimento de uma proposição racional que vincula um ou mais sujeitos conforme uma conduta que passa a ser vedada, obrigada ou permitida. Konkel estabelece que a junção entre antecedente e consequente gera:

O operador deôntico(dever-ser) que, por se localizar entre duas proposições(antecedente e consequente é chamado de interproposicional. Esse operador é neutro, uma vez que nunca aparece modalizado. No entanto, no consequente da norma encontra-se novo operador deôntico, que, por se localizar no interior da proposição-tese, recebe o nome de intraproposicional. Este, ao contrário do primeiro, triparte-se nos modais “proibido” (V), “permitido” (P) e “obrigatório” (O).<sup>56</sup>

Em resumo, Paulo Ayres Barreto faz breve menção à importância do antecedente e do consequente na construção da regra matriz de incidência, estabelecendo a descrição da realidade material no antecedente e no consequente, os sujeitos da relação e a base de cálculo da exação. O autor descreve: “No antecedente, temos a descrição fática e a definição das coordenadas de tempo e espaço para a sua ocorrência. No consequente, a eleição dos sujeitos ativo e passivo, da base de cálculo e da alíquota.”<sup>57</sup>

Contudo Paulo Ayres também adverte que há necessidade de avaliação dos critérios materiais para a correta compreensão das contribuições, haja vista que a avaliação exclusivamente do antecedente descritivo e do consequente não permite a distinção de algumas espécies tributárias. O referido autor dá como exemplo a contribuição social sobre o lucro líquido e o imposto sobre renda da pessoa jurídica, *in verbis*:

Se se contemplar unicamente a regra-matriz de incidência, não será possível, por vezes, afirmar-se a espécie tributária. Exemplificativamente, se compararmos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com aqueles que conformam a norma padrão da contribuição social sobre o lucro, não lograremos êxito na identificação de uma e outra espécie tributária.<sup>58</sup>

Estabelecida a relação entre os conceitos de antecedente e consequente, Paulo de Barros explica que o conceito do tributo possui duas perspectivas: a dinâmica e a estática. A diferença entre essas perspectivas reside na análise da norma em um plano puramente teórico,

<sup>56</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 97.

<sup>57</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>58</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.



no qual se configura o caráter estático do tributo, quando o tributo nada mais é do que a própria endonorma ou norma primária, ou o seu caráter dinâmico, que se manifesta pela relação jurídica entre o Estado (como sujeito ativo) e de alguma pessoa (seja física ou jurídica, como sujeito passivo) e, tendo essa relação como objeto, a prestação pecuniária em decorrência da subsunção entre a realidade fática e a norma.

Konkel explica que a aceção que interessa a quem pretende fazer o estudo da norma matriz de incidência das contribuições sociais é a estática, haja vista que não há elementos individuais e de realidade a fim de que se possa avaliar fatos oponíveis e consequente subsunção à norma.

Ademais, Konkel ressalta que Paulo de Barros Carvalho rejeita os aspectos mencionados por Geraldo Ataliba na obra “Hipótese de incidência Tributária”, uma vez que, quando trabalhando apenas com a endonorma, não existem aspectos específicos, apenas critérios para identificar fatos eleitos pela norma e as consequências destes. Da mesma forma, é possível refutar o uso do fato gerador para designar o antecedente, no plano estático, trabalha-se apenas com hipótese tributária.

Finalmente, no estudo dos critérios que vão ser descritos a seguir, é importante destacar que a norma jurídica se divide em endonorma, que será a conduta desejada, e perinorma, que é a sanção pelo descumprimento do comportamento desejado. Quando se fala do estudo da norma tributária, não há que se falar em sanção na relação tributária. Além disso, Paulo de Barros Carvalho elenca, na hipótese tributária, os critérios material, espacial e temporal e, na consequência, os critérios pessoal e quantitativo. Fazendo-se novamente a ressalva que para os fins do trabalho em questão não será apresentado separadamente o critério quantitativo, e sim uma breve menção dentro do tópico critério material em virtude de o autor do presente trabalho aderir a concepção do Professor Valcir Gassen quanto a construção de uma Norma Matriz de Incidência dos Tributos.

#### **2.4.2.1 Critério Material**

O critério material<sup>59</sup> consiste na referência ao comportamento da pessoa física ou jurídica, sem levar em consideração os critérios de espaço e tempo. A estrutura desse critério será dada por um verbo e posterior complemento. Sendo assim, somente verbos pessoais e de

---

<sup>59</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 98.

predicação incompleta poderão estar presentes. Vale a ressalva de que o fato descritivo da hipótese deve sempre ser lícito, não o sendo, a relação deixa de possuir natureza tributária.

É neste critério que, para alguns doutrinadores, reside o chamado fato gerador, conforme aduz Alexandre Mazza: “O aspecto material determina qual o fato gerador, isto é, o evento ou situação que, ocorrendo, produz o dever de pagar o tributo.”<sup>60</sup>

Outro aspecto de extrema relevância em relação ao critério material é o chamado elemento quantitativo, o qual está presente no consequente e refere-se ao aspecto pecuniário da obrigação. Konkel menciona a crítica feita por Marçal Justen Filho em relação ao critério pecuniário de Paulo de Barros Carvalho. Essa crítica consiste no fato de que, na concepção de Justen, a atitude de interesse é a necessidade de fazer a entrega, pois existem obrigações nas quais não se pode precisar a quantia. Nicolau Konkel Jr., contudo, combate essa crítica e explica que “[...] a construção da regra-matriz de incidência pressupõe corte metodológico prévio, pelo qual é isolada a obrigação tributária de natureza obrigacional cujo mandamento só pode ser o comportamento de alguém levar uma quantia de dinheiro em razão da ocorrência de fato lícito.”<sup>61</sup>

Assim sendo, é desnecessária qualquer referência ao objeto do vínculo, pois fica evidente o pressuposto de que o cumprimento da obrigação se dá mediante prestação pecuniária. Resta, portanto, necessária somente a indicação de parâmetros normativos para a respectiva quantificação.

Os dois elementos fundamentais para a quantificação são conhecidos como base de cálculo e alíquota. Conforme lição de Paulo de Barros<sup>62</sup>, a base de cálculo possui três funções primordiais: medir as proporções reais do fato; compor a específica determinação da dívida; e confirmar, afirmar ou infirmar o correto elemento material do antecedente normativo.

Hugo de Brito Machado<sup>63</sup> afirma que a base de cálculo é fundamental para a compreensão do que se está tributando, inferindo que, apenas por meio dela é possível saber, por exemplo, se a intenção do legislador é tributar renda ou patrimônio. Isso porque, ainda que na hipótese descritiva possa existir menção à renda, se efetivamente a base de cálculo levar em consideração o patrimônio, o imposto na realidade deverá recair sobre este. A

---

<sup>60</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 N° de Págs. 811. p. 578.

<sup>61</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 115.

<sup>62</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 171.

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros editores, 2006. p. 154.

alíquota, por sua vez, é elemento multiplicativo que, associado à base de cálculo, proporciona a concreta determinação da quantia a ser paga.

No entanto, é importante destacar que, conforme o alerta de diversos autores, a norma matriz não é elemento suficiente para, por si só, compreender a dimensão extremamente particular das contribuições sociais como um todo (não somente as previdenciárias, que são o escopo deste trabalho, como também as demais elencadas sob a égide do artigo 149 da Constituição Federal).

Para a total compreensão dessas exações e para que seja possível posterior crítica, é necessário, além da norma matriz de incidência e da parafiscalidade, que haja a compreensão da importância da finalidade e da afetação da vinculação dessas figuras. Ademais, é preciso entender quais são essas figuras e os princípios aplicáveis às mesmas. Além das realidades relacionadas a concepção de Matriz Tributária Nacional que será apresentada ao fim do trabalho. A seguir serão apresentados os demais critérios da Norma Matriz de Incidência.

#### **2.4.2.2 Critério Espacial**

Este critério faz menção à especificação de local onde o comportamento descrito é juridicamente relevante e capaz de fazer nascer a posterior relação jurídica. No entanto, Konkel destaca que “não se pode confundi-lo com o âmbito espacial de eficácia da lei.”<sup>64</sup>

O critério em questão é constantemente referenciado pela doutrina como o que menos suscita controvérsias, pois a regra geral é que a hipótese de incidência opera seus efeitos no território nacional, quando se trata dos tributos federais, ou apenas nos limites dos Estados e dos Municípios, quando são analisados os tributos cuja competência de criação cabe a esses entes.

#### **2.4.2.3 Critério Temporal**

O critério temporal<sup>65</sup> oferece dados suficientes para que se possa precisar o momento em que o fato jurídico efetivamente ocorreu. A importância desse critério não se limita apenas ao nascimento da relação jurídica, mas engloba também a delimitação do conjunto de regras que será passível de aplicação para a correta conformação entre o ocorrido e os efeitos

---

<sup>64</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 108.

<sup>65</sup> KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 109.

jurídicos, fazendo breve menção ao Princípio Constitucional da Irretroatividade: não é viável a aplicação de lei posterior ao fato.

Novamente, em relação ao já citado fato gerador, se o critério oferece dados para que seja possível determinar efetivamente o momento do acontecimento do fato jurídico relevante, é nesse momento que ocorre o nascimento do fato gerador. Assim, Mazza estabelece que: “O aspecto temporal é a parte da hipótese de incidência responsável por definir quando se considera ocorrido o fato gerador, ou seja, trata-se da fixação do momento de sua ocorrência.”<sup>66</sup>

Estabelecidos os elementos constituintes do critério temporal, adentra-se, então, o estudo da norma matriz através da hipótese de incidência pelos critérios que permitem a determinação dos sujeitos envolvidos na relação jurídica.

#### **2.4.2.4 Critério Pessoal**

A necessidade do verbo pessoal seguido do seu complemento é menção direta ao comportamento de alguém. Até mesmo os autores que omitem o critério pessoal, não negam a necessidade de existência desse sujeito, como é o caso do próprio Paulo de Barros Carvalho<sup>67</sup>.

Entretanto, há de ser levado em consideração que esse critério pessoal não se confunde com os elementos subjetivos descritos pelo consequente. Sacha Calmon é defensor dessa concepção, pois estabelece que “[...] o fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’, ‘estar’, ou ‘fazer’) está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência.”<sup>68</sup> O autor ainda faz menção ao exemplo do antigo ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadoria, substituído pelo atual ICMS), que fazia menção expressa à qualidade especial da pessoa que promovia a circulação de mercadoria, ao qual estavam sujeitos o industrial, o comerciante, o produtor agropecuário ou o equiparado a alguma dessas atividades.

---

<sup>66</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 N° de Págs. 811. p. 579.

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 168.

<sup>68</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, *apud* KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 111.

Ainda nesse sentido, Mazza faz menção a um sujeito que frequentemente integra as relações, “[...] o responsável tributário é o sujeito passivo que, não revestindo a condição de contribuinte, tenha obrigação de recolher tributos decorrente de expressa disposição legal.”<sup>69</sup>

Relevante é a menção do responsável tributário, haja vista que, por diversas vezes, o mesmo se confunde com o contribuinte.

### 2.4.3 Determinação Subjetiva

A determinação dos sujeitos é o primeiro elemento constituinte do consequente da norma tributária. Porém, não serão determinadas apenas as pessoas da relação jurídica, como também o objeto da obrigação.

Quando se leva em consideração as relações que são criadas pelo vínculo da obrigação tributária, sempre vão haver duas pessoas diversas compondo os chamados polo ativo e polo passivo. Destarte, faz-se necessário realizar uma distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa, haja vista que o próprio Código Tributário Nacional (CTN) não deixa claro esses conceitos em seu artigo 119, quando afirma que: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular de competência para exigir o seu cumprimento.”<sup>70</sup>

Se essa afirmação fosse verdade estaria descaracterizada a hipótese de existência da parafiscalidade, que já foi exaustivamente definida como elemento característico das contribuições sociais, tendo em vista que a competência tributária é a característica que permite que o ente crie ou institua tributos por meio da própria atividade legislativa e, por outro lado, a capacidade tributária ativa nada mais é do que a possibilidade de um ente de figurar no polo ativo da obrigação tributária. O equívoco do CTN, então, é o fato de atribuir necessariamente àquele que legisla a possibilidade de figurar no polo ativo, quando se sabe que a própria norma, em determinados casos, atribui a terceiro essa possibilidade.

Por fim, cumpre esclarecer que o sujeito ativo da obrigação, em geral, não é indicado expressamente. Nessas situações, o operador do direito é levado a atribuir ao titular da competência a capacidade de ser credor. Entretanto, nos casos em que essa capacidade é transferida, a indicação tem que ser feita de forma expressa. De qualquer modo, em ambos os

---

<sup>69</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 Nº de Págs. 811. p. 580.

<sup>70</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>.

casos não é necessário analisar o fato tributário para realizar essa determinação, situação que não se repete com o sujeito passivo, que só é identificado após a análise do fato.

Assim, como citado inicialmente no estudo dos critérios (que são fundamentais para a elaboração e composição da norma matriz de incidência), faz-se mister o destaque à relevância da finalidade e à destinação do produto arrecadado em relação as contribuições sociais.

## 2.5 A importância da Finalidade e Destinação do Produto Arrecadado

Kiyoshi Harada conceitua as contribuições sociais como sendo:

[...] uma exação tributária vinculada à atuação indireta do Estado, mediante referida ao sujeito passivo. Funda-se no fato de que o Estado no desenvolvimento de determinada atividade administrativa genérica efetua despesas maiores em relação a determinadas pessoas ou grupos de pessoas (contribuintes) que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes).<sup>71</sup>

O autor ainda adverte que sem o benefício específico a ser percebido pelo contribuinte, não há que se falar em contribuição social.

As contribuições sociais são, então, a espécie de tributo utilizado para garantir o financiamento não apenas da previdência, mas de outros institutos previstos no capítulo da ordem social da Constituição Federal.

O presente trabalho já possui extensas análises a respeito dos elementos que tornam essa exação elemento extremamente único dentro do ordenamento pátrio. Contudo, antes de fazer menção às espécies de contribuições e princípios a elas atinentes, é necessário fazer breve referência sobre a importância da finalidade e da destinação do produto por elas arrecadado.

Uma das principais características das contribuições sociais é que a finalidade que dá causa à sua instituição deve sempre estar ligada ao espectro de atuação do ente que realiza a tributação. Quando da análise dessa finalidade, que enseja a incidência de contribuição ou mesmo o aumento de uma preexistente, é necessário que o legislador esteja ciente do princípio da proporcionalidade, e da sua aplicabilidade em relação à necessidade dessa

---

<sup>71</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N.º. de Págs: 216. p. 08.

arrecadação, e do princípio da vedação do excesso, o qual busca evitar que o contribuinte seja sacrificado.

Superados esses elementos introdutórios, na avaliação da pertinência da contribuição social, o ponto de interesse é o efetivo controle do uso do produto arrecadado, haja vista que a arrecadação de contribuição pressupõe a atuação estatal. Não seria lógico, portanto, que esse produto fosse usado para outra finalidade diferente daquela prevista legalmente. É possível afirmar, então, que existe verdadeira relação de causa e consequência entre o motivo de se arrecadar e a finalidade do montante.

De maneira geral, há grande resistência da doutrina em aceitar, para fins tributários, o destino dessa arrecadação. Essa resistência decorre, preponderantemente, do artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional<sup>72</sup>, o qual estabelece que a finalidade seria desimportante na definição da natureza jurídica específica do produto.

Entretanto, conforme assinala Ayres Barreto<sup>73</sup>, essa noção não se sustenta em virtude do próprio texto constitucional que é posterior ao Código, essa menção específica só fazia sentido no que se refere ao ordenamento anterior.

Com a análise e com o uso da regra matriz de incidência na avaliação do enunciado do antecedente, sempre haverá de existir menção à finalidade específica, sob pena de nulidade da exação (em virtude da não observância do princípio da estrita legalidade ao qual os tributos e consequentemente contribuições sociais são afetos). Em caso de inobservância desse elemento, ocorrerá a multiplicação de aberrações no âmbito tributário, como, por exemplo, a hipótese da extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), imposto constitucional revestido de natureza jurídica de contribuição.

Estevão Horvath assevera a importância da inclusão da finalidade na própria regra matriz de incidência. O jurista explica que, no caso das contribuições, a regra matriz tem dupla condição de validade:

- a) a existência de uma finalidade constitucionalmente prevista que justifique sua criação, e b) que preveja expressamente a destinação do produto de sua arrecadação. Ou, se quiser, há duas normas de estrutura (ou de competência) que estão a condicionar a validade das contribuições e, consequentemente, a validade da respectiva “regra-matriz de incidência.”<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>.

<sup>73</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>74</sup> HORVATH, Estevão. *Contornos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na Constituição de 1988*. Tese inédita: USP, 2002, p. 96, *apud* BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

Por fim, depreende-se que a regra matriz de incidência das contribuições estará acompanhada de outra norma geral e abstrata. Esta, por sua vez, exigirá que seja atendida a finalidade constitucionalmente prevista para esse tributo. A partir dessa noção, é possível perceber que a norma de competência que institui a contribuição não será mera ferramenta de orientação da produção legislativa, mas sim verdadeira garantia de que, no plano infraconstitucional, haverá norma geral e abstrata que garanta o correto emprego do produto de arrecadação.

Este tema ainda será revisitado no terceiro capítulo do presente trabalho, quando será estudada a crítica à desvinculação do produto arrecadado. Para a realização dessa crítica, contudo, é necessário que as contribuições estejam completamente caracterizadas, de forma que o tópico seguinte abarcará as espécies de Contribuições Sociais para que seja possível perceber as características únicas relativas a cada espécie em contraste as contribuições sociais previdenciárias.

## **2.6 As espécies de Contribuições Sociais**

O capítulo referente à ordem social na Constituição de 1988 apresenta clara tendência para a positivação de um Estado Social e, com isso, são muito diversas as atividades desempenhadas pelo Estado a fim de que seja possível a concretização dessa previsão. Assim sendo, variadas são, também, as formas e fontes para o financiamento dessas atividades.

Contudo, a principal fonte de financiamento teve origem com a outorga da competência para a União criar as contribuições sociais. Paulo Ayres Barreto separa estas espécies tributárias em duas categorias: as de financiamento da previdência e as chamadas “outras contribuições sociais”, dentre as quais estariam presentes as contribuições de interesse de categorias econômicas e as contribuições de intervenção no domínio econômico. O comando de descrição dessas espécies se encontra no artigo 149 da Constituição Federal<sup>75</sup>, os próximos tópicos deste trabalho vão realizar breve exposição sobre as três espécies.

### **2.6.1 As Contribuições Sociais para a Previdência Social**

Estabelece Harada que nos termos do artigo 194 da Constituição Federal, a seguridade social será compreendida como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes

---

<sup>75</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.



Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, e para o autor: “A Seguridade Social, exatamente por compreender um conjunto integrado de ações entre o Poder Público e a sociedade, tem suas atividades custeadas por ambos.”<sup>76</sup>

O artigo 195 da Constituição Federal<sup>77</sup>, citado anteriormente, elenca as fontes de custeio dessas atividades, estabelecendo contribuições sociais para o empregador, as quais vão incidir sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento, e sobre o lucro. Os trabalhadores e os demais segurados da previdência social também estarão sujeitos a uma contribuição.

A contribuição social para o financiamento da previdência social também incidirá sobre a receita de concursos de prognósticos e sobre o importador de bens ou serviços do exterior.

Importante destacar que na classificação constitucional dos tributos, as contribuições sociais são exações indiretamente vinculadas a ação do Poder Público, haja vista que aquele que contribui pode vir a fazer uso das benesses associadas, contudo, não necessariamente o fará, característica essa que se ancora no chamado Princípio da Solidariedade. Esse princípio foi invocado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.105<sup>78</sup>, a qual impugnava o artigo 4º da Emenda Constitucional número 41 de 2003 (emenda esta que visava possibilitar a cobrança de contribuição social dos inativos e pensionistas, sem qualquer benefício específico). A referida ADI foi julgada improcedente por maioria dos votos, mantendo-se a tese do Princípio da Solidariedade.

Muito se discutiu sobre a natureza tributária das contribuições sociais previdenciárias, contudo, conforme estabelecido nos tópicos anteriores, já são amplas as decisões e posições doutrinárias que favorecem o reconhecimento do caráter tributário dessas exações. Convém destacar que essa figura, em termos de hipótese tributária e norma matriz de incidência, em nada se diferenciaria do imposto, se afastando, então, da chamada contribuição de melhoria e da contribuição para a iluminação pública (cujas hipóteses de incidência se vinculam à atuação estatal), sendo a primeira relacionada a uma valorização da propriedade territorial e a segunda vinculada a uma prestação de serviço que a aproximaria de uma taxa.

---

<sup>76</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. Nº. de Págs: 216. p. 73.

<sup>77</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

<sup>78</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105/DF. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgada em 02/02/2007. Publicada em 23/02/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2192089>>.

As materialidades das contribuições sociais previdenciárias são previstas no próprio texto constitucional, devendo o legislador ordinário observá-las na instituição de novas contribuições. No entanto, algumas competências serão alcançadas pela base de incidência de novas contribuições, inclusive algumas privativas de alguns entes, nesse sentido Ayres Barreto estabelece que:

A contribuição destinada à seguridade social, incidente sobre a receita, alcançará, inexoravelmente, fatos cuja descrição legislativa da hipótese de incidência está reservada à competência privativa de Estados, Municípios e Distrito Federal. A receita de prestação de serviços, base de cálculo do imposto sobre serviços, será também base de cálculo da contribuição destinada ao financiamento da seguridade social.<sup>79</sup>

Entretanto, é importante destacar que existem hipóteses específicas para a possibilidade da instituição de contribuições alcançar essas materialidades, haja vista que, em virtude da receita das contribuições não ser repartida entre os entes, a instituição de contribuições nos campos privativos dos demais entes seria verdadeira afronta ao pacto federativo. O que ocorre então, ainda segundo Ayres Barreto é que “[...] a Constituição Federal não autoriza sejam criadas outras contribuições sociais que não aquelas cuja materialidade foi por ela prevista, com hipótese de incidência de impostos, conferidos à competência privativa de Estados, Distrito Federal e Municípios.”<sup>80</sup>

De maneira então que o instituto em questão é verdadeira proteção à natureza das contribuições sociais previdenciárias e também ao contribuinte, evitando que o legislador abuse da possibilidade da criação de novas exações sob materialidades distintas daquelas constitucionalmente previstas.

### **2.6.2 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**

As chamadas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE's) são instrumentos com previsão no artigo 149 da Constituição Federal.<sup>81</sup> Apesar de serem espécie tributária, essas exações, na realidade, são instrumentos de atuação da União na esfera da ordem econômica, Ayres Barreto conceitua: “[...] as contribuições de intervenção no domínio

---

<sup>79</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>80</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>81</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

econômico são tributos que se caracterizam por haver uma ingerência da União (intervenção) sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas (domínio econômico).”<sup>82</sup>

O autor ainda estabelece as hipóteses e os caracteres excepcionais em que tal intervenção pode se operar, uma vez que existe a necessidade de preservação do princípio da livre iniciativa dos particulares. Assim, para que elas possam ser aplicadas, é necessário um desequilíbrio a ser corrigido em alguma área do mercado, *in verbis*: “Tal forma de intervenção deve ser adotada em caráter excepcional se, e somente se, for detectado um desequilíbrio de mercado, que possa ser superado com a formação de um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva.”<sup>83</sup>

Kiyoshi Harada, em consonância com Ayres Barreto, estabelece a hipótese de instituição dessa contribuição: “Por isso, essa contribuição ordinatória só pode ser instituída em caráter excepcional quando e enquanto persistir a desorganização de determinado segmento da economia, acarretando o desequilíbrio de mercado.”<sup>84</sup>

Por fim, no que se refere ao aspecto material dessas contribuições, Ayres Barreto explica: “Necessário ainda gizar que a Constituição Federal não autoriza sejam criadas contribuições sociais com materialidade de impostos conferidos à competência privativa de Estados, Distrito Federal e Municípios.”<sup>85</sup>

Ou seja, o legislador reitera a mesma preocupação observada em relação a instituição das contribuições sociais previdenciárias, que é fornecer amarras ao processo de instituição dessas exações de tal maneira que a sede arrecadatória do Estado não as transforme em impostos disfarçados.

### **2.6.3 Contribuições Sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas**

A contribuição social de interesse de categoria econômica se diferencia das demais, pois as leis que as criam elegem pessoa distinta daquela que instituiu a exação para arrecadá-la. Ademais, o montante arrecadado é revertido para o atingimento de benesses para a classe envolvida em atividade econômica em setor específico da economia, como define Ayres Barreto:

---

<sup>82</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>83</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>84</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. Nº. de Páginas: 216. p. 60.

<sup>85</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

[...] a consecução das atividades de organização, regulação e fiscalização dessas categorias profissionais ou econômicas, bem como na representação e defesa de seus interesses coletivos. Os custos decorrentes dessa atuação deverão ser suportados por específica contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica.<sup>86</sup>

Assim sendo, são contribuições que se caracterizam em virtude de prestação positiva do estado, ou seja, quando essa atuação é direta em relação à regulação e fomento de determinado setor econômico. O último aspecto relevante acerca desta exação para o presente trabalho é o fato de que essas contribuições constituem exemplo típico da parafiscalidade, pois como estabelece Ayres Barreto:

Entre os membros de uma determinada categoria profissional ou econômica deverá ser rateada a parte que cabe a cada um nas despesas ou encargos comuns. Tais despesas são suportadas pelo delegatário da capacidade tributária ativa, a quem serão carregadas, também, as receitas advindas do rateio. Trata-se de hipótese típica de parafiscalidade.<sup>87</sup>

Logo, percebe-se que a doutrina tradicional elege as contribuições de classes econômicas como representantes da parafiscalidade em virtude da mera delegação da capacidade tributária ativa, situação que, para eles, seria elemento suficiente e único para manifestação de tal fenômeno.

## **2.7 Princípios aplicáveis às Contribuições Sociais**

Estabelecidos os elementos gerais que caracterizam a figura das contribuições sociais, cumpre tratar dos princípios que se aplicam a essa espécie tributária juntamente com as peculiaridades relacionadas à aplicação desses princípios em relação a essas exações.

### **2.7.1 Princípio da Legalidade**

O Princípio da Legalidade ou Princípio da Legalidade Estrita orienta que a lei instituidora da contribuição tem que permitir a avaliação precisa de todos os critérios conformadores da regra matriz de incidência, o motivo que deu ensejo à criação dessa exação e a sua finalidade. Somente assim torna-se possível avaliar e adequar a necessidade à realidade dos fatos e vincular o produto de sua arrecadação.

---

<sup>86</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>87</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

Essa é inclusive a opinião de Ayres Barreto, que defende:

Em síntese, para a integral observância ao princípio da estrita legalidade em relação às contribuições, notadamente as interventivas e as contribuições sociais específicas, não basta sejam previstos em lei apenas os critérios que compõem uma regra-matriz de incidência típica de um imposto ou de uma taxa. É necessário que, a partir das prescrições constantes no veículo introdutor de normas, seja possível identificar os motivos que ensejaram a sua criação ou o seu aumento, bem como a compatibilidade entre tais motivos e as disposições veiculadas.<sup>88</sup>

O referido princípio está previsto no artigo 150<sup>89</sup>, inciso I da Constituição Federal, onde está estabelecido que não se pode exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Harada assevera que lei, nesse dispositivo, se encontra na descrição formal, portanto, no entendimento do mesmo “[...] trata-se de lei em sentido estrito. Por isso, entendemos que a medida provisória não pode instituir tributos e nem majorar aqueles existentes.”<sup>90</sup>

Vittorio Cassone<sup>91</sup>, também aduz em sua obra a respeito do Direito Tributário, que, de maneira geral, o STF faz distinção entre o princípio da estrita legalidade e o princípio geral da legalidade, presente no inciso II do artigo 5<sup>o</sup><sup>92</sup> da Constituição Federal.

Por fim, ainda é de suma importância fazer referência à questão levantada por Alexandre Mazza, em seu Manual de Direito Tributário, que é a de que o referido princípio deve ser compreendido de maneira mais extensa, não sendo reduzido apenas a uma exigência em relação à majoração e instituição de tributos. O autor defende a importância de que a leitura do já citado artigo 150 seja realizada em consonância com o artigo 97<sup>93</sup> do Código Tributário Nacional, pois somente dessa forma é possível perceber que o conteúdo do princípio faz menção à necessidade de lei não apenas para a majoração e instituição de tributo, como também para a redução ou extinção dos tributos. Os elementos aqui estabelecidos são essenciais para a compreensão do princípio seguinte.

## 2.7.2 Princípio da Irretroatividade

<sup>88</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>89</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

<sup>90</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. Nº. de Págs: 216. p. 12.

<sup>91</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. Editora: Atlas. Ano: 2017. Edição: 17a. ISBN: 978-85-97-01023-7. Nº. de Págs: 399. p. 104.

<sup>92</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

<sup>93</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>.

O princípio em questão, que é aplicável a todas as espécies tributárias, fornece um limite objetivo às exações. Os tributos, de maneira geral, não podem ser cobrados em relação a fatos que tenham ocorrido anteriormente à vigência da lei que tenha o estabelecido ou majorado a sua incidência. A verificação da adequação da conduta é simples, conforme estabelece Ayres Barreto: “[...] basta examinar o momento da ocorrência do fato jurídico tributário para, em face da lei aplicada, concluir pela observância, ou não, do princípio da irretroatividade. Não cabem valorações, apreciações subjetivas.”<sup>94</sup>

No mesmo sentido de Ayres Barreto, Alexandre Mazza também estabelece que: “O princípio da irretroatividade é um desdobramento garantia da segurança jurídica e tem como objetivo específico impedir que novas leis tributárias alcancem fatos anteriores à data de sua vigência.”<sup>95</sup> O autor ainda faz menção ao fato de que o princípio também pode ser aduzido a partir do artigo 105<sup>96</sup> do CTN, porque o mesmo estabelece a aplicação imediata da lei tributária em relação aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

Desse modo, não seria incorreto compreender que, como o princípio da estrita legalidade estabelece a necessidade da previsão legal adequada em relação à aplicação da lei tributária, em período de ausência da lei, não faria sentido a exigência de exação. O próximo princípio a ser apresentado também é afeto à segurança jurídica do contribuinte.

### **2.7.3 Princípio da Anterioridade Tributária**

Kiyoshi Harada<sup>97</sup> explicar que o Princípio da Anterioridade Tributária é caracterizado pela segurança jurídica que ele traz ao contribuinte, pois possibilita a programação econômica e financeira de sua vida. Sendo assim, a segurança reside no fato de que a ação do legislador, que institui ou majora tributos, se torna previsível.

O artigo 150<sup>98</sup> da Constituição Federal estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão vedados de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro de lei que os instituiu ou aumentou. A anterioridade não se confunde com a irretroatividade, pois

---

<sup>94</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>95</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 Nº de Págs. 811. p. 269.

<sup>96</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>.

<sup>97</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. Nº. de Págs: 216. p. 14.

<sup>98</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

como estabelece Harada: “Não se trata de mera anterioridade de lei em relação à cobrança do tributo. Trata-se de anterioridade qualificada, ou seja, aquela consistente na anterioridade em relação ao exercício financeiro que começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano.”<sup>99</sup>

No mesmo sentido, Alexandre Mazza estabelece que:

Também chamado de princípio da não surpresa ou da eficácia diferida, o princípio da anterioridade tributária estabelece um intervalo mínimo entre a publicação da lei que cria ou majora o tributo e a data da sua efetiva exigência. Sua finalidade é dar um ‘prazo de respiro’ a fim de que o contribuinte possa preparar-se para pagar novos valores ao Fisco.<sup>100</sup>

Contudo, Ayres Barreto<sup>101</sup> diz que as contribuições destinadas à seguridade social, que são o principal foco deste trabalho, estão submetidas à anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal, situação essa que enseja o estudo de mais um princípio que será descrito adiante.

#### **2.7.4 Princípio da Nonagesimidade**

A anterioridade nonagesimal se caracteriza por condicionar a cobrança de determinados tributos ao decurso de 90 (noventa) dias da data em que foi publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Em um primeiro exame, o princípio em questão parece oferecer menos segurança jurídica que o Princípio da Anterioridade, porém, como bem alertam Harada e Ayres Barreto<sup>102</sup>, o princípio em questão só é aplicado quando em conjugação com o Princípio da Anterioridade. Nesse sentido, Harada aduz que: “aplicado esse princípio de maneira conjugada o princípio da anterioridade, como determina o texto magno, esse princípio da nonagesimidade representa um plus ao princípio da anterioridade, em termos de segurança jurídica.”<sup>103</sup>

No mesmo sentido se posiciona Alexandre Mazza, que aduz:

<sup>99</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N°. de Págs: 216. p. 13.

<sup>100</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 N° de Págs. 811. p. 251.

<sup>101</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>102</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>103</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N°. de Págs: 216. p. 14.

Após a promulgação da Emenda Constitucional n.42/2003, passou a vigorar a “regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte”, segundo a qual quando determinado tributo for instituído ou majorado deve ser aplicada a regra da anterioridade (anual ou nonagesimal) que tornar mais distante a data da exigência.<sup>104</sup>

Fica evidente, então, que a partir da conjunção das ideias defendidas pelos autores, o princípio da anterioridade nonagesimal foi revisto com o advento da citada Emenda, para que fosse possível a proteção do contribuinte em relação às novas exações que eram criadas ou majoradas no final dos exercícios, sem que houvesse tempo hábil para que o contribuinte se planejasse. Isso porque, a anterioridade anual, que era a regra aplicada à vasta maioria dos tributos, apenas previa que as alterações e criações de exações tivessem de acontecer em exercício distinto. Na redação original da Constituição Federal de 1988, os princípios da anterioridade eram aplicados separadamente.

### 2.7.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio objeto do presente tópico tem ampla correlação com o princípio da solidariedade, que é de extrema relevância para o Direito Previdenciário e, conseqüentemente, para a exação que é utilizada com a finalidade de constituir o caixa previdenciário.

Vittorio Cassone aduz que o referido princípio se refere à “capacidade contributiva, ou seja, a capacidade para “contribuir” com o custeio das *contribuições destinadas à Seguridade Social*, inclusive em face do princípio da progressividade.”<sup>105</sup>

A descrição geral desse princípio, que parece mais condizente com a realidade, é a de Harada, o qual estabelece que: “O objetivo desse princípio é o de alcançar a justiça tributária, repartindo os encargos financeiros do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.”<sup>106</sup>

O artigo 145 da Constituição, estabelece então que “sempre que for possível, os impostos serão dotados de caráter pessoal e dotados de acordo com a capacidade do contribuinte econômica do contribuinte.”<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 Nº de Págs. 811. p. 253.

<sup>105</sup> CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. Editora: Atlas. Ano: 2017. Edição: 17a. ISBN: 978-85-97-01023-7. Nº. de Págs: 399. p. 91.

<sup>106</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. Nº. de Págs: 216. p. 16.

<sup>107</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.



A leitura do trecho acima, retirado da obra de Ayres Barreto, associado à noção que parte da doutrina defende, leva o leitor a acreditar que o Princípio da Capacidade Contributiva não se aplicaria às contribuições e aos empréstimos compulsórios, afinal, como destaca Harada: “Nem todo imposto comporta graduação segundo a capacidade econômica de cada contribuinte, mesmo por que a lei tributária, a exemplo das demais leis, é sempre genérica e abstrata.”<sup>108</sup>

Porém, o próprio Harada<sup>109</sup> adverte que, ainda que o princípio não pareça gerar direito subjetivo ao contribuinte, ele, por outro lado, gera comando negativo em relação às ações do Estado, impedindo que o legislador edite normas que possam vir a contrariar o referido princípio.

Por fim, a maneira peculiar como as contribuições sociais se amoldam diante desse princípio, ainda que algumas se assemelhem a impostos em decorrência de suas regras-matriz de incidência, faz com que seja possível avaliar verdadeira autonomia das contribuições como espécie tributária.

### **2.7.6 Princípio da Equidade**

O princípio em questão é elemento norteador, para o legislador originário, na busca de critério para repartir os custos de determinado encargo social pelo grupo que fará uso do benefício. É possível perceber que o princípio sob análise é desdobramento do Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que se preocupa com elementos materiais do grupo de contribuintes (norteando o rateio do custo de certa atividade estatal para um determinado grupo), da preservação e da observância e com a vedação da onerosidade excessiva.

Contudo, o elemento de maior interesse desse princípio é a forma como o mesmo caracteriza as contribuições previdenciárias, conforme bem assenta Ayres Barreto: “A equidade na forma de participação no custeio, estabelecida expressamente para as contribuições destinadas à seguridade social, é diretriz a ser observada nas demais espécies de contribuição. Trata-se de decorrência natural da eleição de um adequado critério para a repartição do custeio da atividade.”<sup>110</sup>

---

<sup>108</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N°. de Págs: 216. p. 16.

<sup>109</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N°. de Págs: 216. p. 17.

<sup>110</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

O princípio da equidade é elemento fundamental na caracterização e diferenciação das contribuições sociais previdenciárias das demais espécies tributárias, tendo em vista que, no caso específico, é necessário garantir a segurança do acesso ao benefício, ainda que a contribuição do segurado seja pequena. Assim, garante-se que o empregador, por ter maior possibilidade de contribuição, efetivamente pague mais.

É dessa forma que esse princípio é tratado pela matéria previdenciária, à luz da concepção de Sérgio Pinto Martins:

Apenas aqueles que estiverem em iguais condições contributivas é que terão de contribuir da mesma forma. É uma forma de justiça fiscal. O trabalhador não pode contribuir da mesma forma que a empresa, pois não tem as mesmas condições financeiras. Dever-se-ia, porém, estabelecer certas distinções também entre as empresas, pois é sabido que empresas maiores têm melhores condições de contribuir do que as microempresas. No entanto, essa diferenciação não foi feita pela legislação ordinária, porque a forma de custeio é atribuída ao que estiver disposto na lei ordinária.<sup>111</sup>

Em virtude desse princípio, vislumbra-se a possibilidade de empregadores de portes econômicos semelhantes pagarem quantias substancialmente distintas à título de contribuições previdenciárias, tendo em vista que, por causa do princípio da equidade, a quantidade de empregados e até mesmo o tipo de atividade desenvolvida pelo empregador são elementos diferenciadores considerados para o cálculo desse montante.

---

<sup>111</sup> MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014. p. 63.

### **3 A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E SEUS DESDOBRAMENTOS SOBRE AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

No primeiro capítulo do presente trabalho foi traçada a origem histórica do perfil fiscal de financiamento da previdência social e foram demonstradas as tentativas do Estado de se eximir de sua responsabilidade no que concernia à manutenção previdência social.

No segundo capítulo foi realizada a conceituação e correta alocação das contribuições do artigo 149 da Constituição Federal, conforme sua posição no ordenamento e de maneira que fosse possível compreender suas peculiaridades e elementos característicos. São elas as chamadas: contribuições sociais, dentre as quais se encontram as previdenciárias; as contribuições de intervenção no domínio econômico; e as contribuições de interesses de classes e categorias profissionais.

No presente capítulo, e com base nos arcabouço teórico fornecido pelos capítulos anteriores, será trabalhado o polêmico instrumento, previsto pela primeira vez em 1994, sob o nome de Fundo Social de Emergência, que, conforme será demonstrado, não serviu a fim social algum, mas sim aos interesses das “agendas” governamentais que, por mais de 20 (vinte) anos, sacrificaram os trabalhadores e corroboraram para a descaracterização dos

princípios e elementos formadores e legitimadores da cobrança das contribuições sociais previdenciárias.

Existem poucas vozes na doutrina que defendem o referido instrumento. De maneira geral, os juristas justificam a ausência de defesa alegando a necessidade de proteção da ordem econômica por meio da formação de superávit primário e, também, aduzindo que o percentual desvinculado poderia de alguma forma ser revertido a estas finalidades e interesses sociais, conforme os critérios de conveniência e oportunidade definidos pelo administrador público.

Contudo, é difícil enxergar tais critérios, especialmente em um panorama político e social como o dos anos 2016 e 2017, haja vista que a todo tempo se percebe que os referidos administradores e gestores defendem uma reforma previdenciária que extirpa do trabalhador seus direitos sem oferecer qualquer perspectiva de uma contrapartida justa e, ao mesmo tempo, remove os recursos destinados e vinculados constitucionalmente a este fim sob pretexto de flexibilidade orçamentária. Nessa breve exposição, sem a completa descrição dos fatos, já é possível tecer uma crítica direta à evidente afronta ao Princípio Constitucional da Razoabilidade que, conforme estabelece Harada: “Costuma-se dizer que ele não é um princípio dotado de grande densidade jurídica.”<sup>112</sup>

Mas, ainda na opinião do doutrinador, sua observância é de extrema relevância em especial porque: “[...] na medida em que serve como um limite imposto à ação do próprio legislador, razão pela qual ele tem pertinência na seara do Direito Tributário onde impera uma legislação abusiva e destoante do bom-senso.”<sup>113</sup>

É com base neste panorama que se inicia o último capítulo do presente trabalho, no qual vão ser tratadas as sistemáticas desvinculações do produto arrecadado das contribuições. Além disso, será trazida a perspectiva doutrinária sobre a malfadada Desvinculação de Receitas da União e também uma perspectiva distinta do universo tributário pátrio, a partir de uma crítica ao senso comum teórico dos juristas por meio da concepção de Matriz Tributária que se contrapõe à tradicional percepção do Sistema Tributário Nacional.

### **3.1 O Desvio de Finalidade do Produto Arrecadado das Contribuições Sociais Previdenciárias**

---

<sup>112</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N°. de Págs: 216. p. 21.

<sup>113</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. N°. de Págs: 216. p. 21.

O desvio de recursos de específica destinação, em especial aqueles que garantem os chamados direitos sociais, não é fato recente, conforme destaca em artigo o jurista José Marcos Domingues de Oliveira:

O desvio de recursos afetados a determinados projetos constitucionais insinua-se também no campo da Seguridade Social, onde já é notório que o Governo dela se serve para “garantir superávit primário” destinado ao pagamento da dívida pública, que a carga tributária crescente nunca chega para custear.<sup>114</sup>

É da opinião do autor que a desvinculação dos produtos arrecadados, em especial das contribuições sociais previdenciárias, assinala a grande imoralidade fiscal que o país enfrenta. O entendimento de Oliveira encontra respaldo na doutrina trazida por Harada, quando eles consideram que a infinidade de normas que carecem de lógica, especialmente no Direito Tributário, facilita que ocorram estes desvios.

A parafiscalidade que já foi elemento de tópico específico ao longo deste trabalho é de suma importância para se compreender a principal forma como são desviados os recursos angariados pelas contribuições sociais previdenciárias, pois como estabelece Oliveira: “É preciso, pois, construir doutrina legitimadora das contribuições exatamente através de sua vinculação ao ente paraestatal encarregado de uma determinada missão constitucional.”<sup>115</sup>

O autor deseja, portanto, que a doutrina majoritária supere a discussão da contribuição como imposto ou como taxa e passe a incorporar, também, no estudo do Direito Tributário, a análise do vínculo finalístico como traço característico e definidor destas exações. Afinal, é a maleabilidade do próprio conceito das contribuições e a dificuldade de encaixar as mesmas em adequado delineamento doutrinário que facilita que seus recursos não alcancem a missão constitucional, em virtude da chamada tredestinação de recursos.

A chamada tredestinação, na teoria tributária de Oliveira, nada mais é do que o desvio de finalidade do produto arrecadado da exação, que pode ocorrer de duas maneiras. A primeira delas, é a situação lógica mais simples de se compreender, a Constituição Federal veda a vinculação do produto de determinadas espécies tributárias, como o imposto. Conseqüentemente, a tentativa de vinculação de parte, do todo ou até mesmo de percentual majorado da alíquota pode eivar a exação de inconstitucionalidade.

---

<sup>114</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108, p. 123-138, set. 2004. p. 125.

<sup>115</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108, p. 123-138, set. 2004. p. 127.

Contudo, como o fulcro do presente trabalho é a apresentação das contribuições sociais previdenciárias, a hipótese que interessa é a segunda apresentada por Oliveira. Esta reside, primeiro, na hipótese proposta pelo autor de que a destinação do produto arrecadado seria elemento a ser levado em consideração junto à hipótese de incidência da contribuição. Assim sendo, o desvio ocorreria quando da não aplicação dos recursos arrecadados pelas contribuições em sua missão devidamente explicitada na Constituição Federal.

A opinião a respeito da necessidade da vinculação do produto ainda é de certa maneira extremamente ampla e não faltam na doutrina críticas a respeito do tratamento desses recursos. O próprio Ayres Barreto, também nesse sentido, já foi enfático quanto à importância da finalidade:

O exercício da competência impositiva para a instituição de contribuição é, por determinação constitucional, subordinado à afetação do tributo às despesas que lhe deram origem. Se, de um lado, a materialidade da espécie tributária contribuição não está, necessariamente, prevista na Constituição, existindo, por consequência, certa margem para a atuação do legislador infraconstitucional, não há, de outro lado, qualquer espaço para o desvio do produto de sua arrecadação. O destino da arrecadação é decorrência da própria norma de competência para instituição de contribuição.<sup>116</sup>

Ayres Barreto aduz que também é de grande relevância a determinação das formas nas quais ocorrem o desvio desse produto, que, na concepção do autor, pode ocorrer quando:

(i) há previsão de desvinculação total ou parcial do produto da arrecadação, veiculada no bojo de Emenda Constitucional; (ii) a desvinculação é prevista no plano legal ou a lei instituidora da exação é silente sobre o destino do produto da arrecadação; (iii) o desvio do produto da arrecadação é fruto de disposição infralegal; (iv) o desvio dá-se no plano fático.<sup>117</sup>

A hipótese que interessa na produção deste trabalho é a primeira, contudo, é relevante ainda, para um posterior comentário sobre a responsabilidade fiscal do Estado, tecer considerações sobre as demais hipóteses e as consequências que as mesmas acarretam em relação não apenas ao produto, como também ao regime jurídico das contribuições.

### 3.1.1 Desvio no Plano Legal e suas Consequências

---

<sup>116</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>117</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

A desvinculação no plano normativo legal, pode ocorrer de cinco maneiras, Ayres Barreto enumera:

(i) a desvinculação, por força de lei não orçamentária posterior à criação do tributo, do produto da arrecadação de contribuição regularmente instituída; (ii) a alteração de um vínculo existente, criando uma nova destinação; (iii) a ausência de previsão sobre a destinação; (iv) previsão expressa da não vinculação a órgão, fundo ou despesa; e (v) a desvinculação decorrente de disposição legal posterior, veiculada em lei orçamentária.<sup>118</sup>

Conforme já estabelecido e reiterado, a afetação ao fim constitucionalmente previsto é critério de existência das contribuições sociais e o seu emprego nesse fim se converte em direito subjetivo do contribuinte. José Marcos Domingues Oliveira associa a finalidade a uma espécie de fato gerador acessório do tributo, porém, neste trabalho o tributo foi estudado sob a égide da norma matriz de incidência construída sobre a concepção da hipótese de incidência, portanto, quem efetivamente ampara a concepção aqui trazida é Ayres Barreto, para quem “A norma que estabelece a vinculação do pagamento de contribuição a órgão, fundo ou despesa tem, para fins tributários, o mesmo relevo da regra-matriz de incidência.”<sup>119</sup>

A leitura de Ayres não gera prejuízo para aqueles que estudam as contribuições sob a ótica do fato gerador, afinal, ambos os autores buscam um elemento que não existe na doutrina para o reconhecimento das contribuições sociais como espécie tributária autônoma e para o objetivo desse trabalho, que é a crítica à descaracterização do regime jurídico das contribuições em virtude da Desvinculação de Receitas da União. As conclusões de ambos são iguais, a desvinculação gera inconstitucionalidade e conseqüente indébito dos créditos. Nesse sentido Ayres Barreto e Oliveira, respectivamente:

Como vimos, há um necessário vínculo entre causa e destino da arrecadação. Se o que autoriza a instituição de contribuição é a necessidade de recursos por parte do Estado (lato sensu), para o atendimento de uma finalidade específica, consoante as balizas constitucionalmente fixadas, tem-se, como corolário, o dever jurídico do Estado de aplicar os recursos arrecadados nesse fim específico e o direito subjetivo do contribuinte de, uma vez comprovado o desvio desses recursos, repetir o indébito tributário.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>119</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>120</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

Embora fundamentalmente de acordo com essas doudas lições, isto é, no sentido de que a tredestinação das contribuições é inconstitucional e pode provocar o indébito tributário [...] <sup>121</sup>

Finalmente, é necessário ressaltar as consequências das hipóteses colocadas no início deste tópico. Na primeira a desvinculação afronta a sua finalidade constitucional, sendo, então, eivada de inconstitucionalidade por disposição contrária à Constituição Federal.

No que se refere à segunda hipótese de alteração da destinação da arrecadação, ainda que ela seja válida do ponto de vista constitucional e mantenha inalterada a estrutura da norma matriz de incidência (sendo a finalidade elemento de mesma ordem de importância da regra matriz), ela faz com que a exação original se torne nova figura impositiva.

Na terceira hipótese, em que a lei não faz referência à destinação, a exação não se sustenta como contribuição, pois, como estabelecido anteriormente, ainda que a nomenclatura afirme se tratar de determinada espécie tributária, a análise do conteúdo do antecedente e consequente bastam para que se possa determinar o regime jurídico e a correta exação e, no caso específico, não se pode ter contribuição sem fim constitucionalmente válido. A quarta hipótese tem os mesmos efeitos da hipótese anterior.

A quinta hipótese não é de interesse do presente trabalho por tratar da fase de execução do orçamento público, portanto não será mencionada.

### **3.1.2 Desvinculação no Plano Infralegal e Fático**

A desvinculação aqui em questão é aquela que ocorre quando do descumprimento da finalidade constitucionalmente prevista especificamente no expediente administrativo, por meio da produção, por exemplo, de uma portaria ou instrução normativa que viessem a atingir a finalidade constitucionalmente prevista do produto. Ayres Barreto assevera as consequências da referida desvinculação:

Destarte, a previsão infralegal que promove o desvio do produto da arrecadação de contribuição, em desconformidade com a lei, deve ter seus efeitos jurídicos desconstituídos (eficácia “ex tunc”). Se ainda não produziu seus correspectivos efeitos, deve o ente tributante recompor o status quo ante. Para tanto, deve retirar do ordenamento jurídico o conteúdo normativo produzido em descompasso com regras de superior hierarquia. <sup>122</sup>

---

<sup>121</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *O controle do desvio da finalidade das contribuições*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 15, n. 75, p. 103-144, jul./ago. 2007. p. 110.

<sup>122</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.



As consequências dessa desvinculação são os já citados indébito tributário e, na concepção de Ayres Barreto, o reconhecimento do crime de responsabilidade praticado pela autoridade responsável pela edição do ato infralegal. Situação essa que será caracterizada também pelo ato praticado pela autoridade responsável por empregar os recursos em meio ou fim diverso daquele previsto constitucionalmente.

### **3.1.3 Aspectos Relevantes para a Desvinculação no Plano Constitucional (DRU)**

O primeiro entendimento que se faz necessário em relação a este tópico, é o fato de que como estabelece Fernando Facury Scaff “[...] o debate sobre direitos humanos e tributação não pode ficar cingido ao estudo dos direitos fundamentais dos contribuintes, mas deve ser abordada também sob o ângulo da segunda e terceira dimensão de direitos.”<sup>123</sup>

Sendo a tributação também questão a ser abordada em conformidade com os direitos humanos, a última consideração que se faz necessária antes de adentrar o tema, é aquela que se refere à desvinculação de receitas das contribuições nos outros planos, para que assim se possa ter uma total compreensão da dimensão que as contribuições assumem dentro do ordenamento jurídico. Scaff se junta ao rol de autores que reconhecem a necessidade da aplicação do Princípio da Afetação das Receitas das Contribuições.

Na concepção de Scaff, as contribuições seriam expressão dos direitos humanos de segunda geração e, portanto, afastar essa afetação dos produtos das receitas seria o mesmo que ir contra o Princípio da Estrita Legalidade e, conseqüentemente, o Texto Constitucional.

### **3.1.4 Origem da DRU, Fundo Social de Emergência e Fundo de Estabilização Fiscal**

A origem da Desvinculação de Receitas da União é o extinto Fundo Social de Emergência, surgido no ano de 1994, no bojo do artigo 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que previa o processo de revisão constitucional. Nessa seara, foi criada a Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 1º de Março de 1994, cujo objetivo era adicionar os artigos 71,72 e 73 ao ADCT e criar o referido fundo.

---

<sup>123</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União*. Revista de Direito Administrativo, v. 236, p. 33-50, Rio de Janeiro, fev. 2015. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>.

O fundo foi apresentado com os objetivos genéricos de sanear a Fazenda Pública e manter a estabilidade econômica. Contudo, no artigo 71<sup>124</sup> do ADCT havia previsões mais específicas para o fundo, as quais visavam o emprego dos seus recursos no custeio de ações da saúde e educação, na concessão de benefícios previdenciários e de auxílios de prestação continuada e na possibilidade de liquidação do passivo previdenciário.

As primeiras funções não parecem afastar, em grande medida, os recursos das contribuições previdenciárias de suas missões constitucionais originais. Entretanto, o elemento que efetivamente prejudicou o emprego de recursos do fundo nas suas funções primárias foi a ampla possibilidade do uso desses recursos em outros programas de relevante interesse econômico e social (função esta que, até os dias de hoje, permanece como pressuposto quando da usurpação dos recursos para formação de superávit primário).

As receitas que compunham o Fundo Social de Emergência tinham a seguinte origem:

- a) Imposto de Renda retido na Fonte sobre os pagamentos efetuados a qualquer título a União.
- b) A majoração decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória nº 419( aumento do IOF) e pelas Leis nº 8.847/94(aumento do ITR), 8.849/94(aumento do IR). 8.848/94(aumento do IRFonte), e a majoração da alíquota da CSLL e do PIS das instituições financeiras nos exercícios financeiros de 1994 e 1995.
- c) vinte por cento do produto de arrecadação de todos os Impostos e contribuições da União, excetuados os acima mencionados.<sup>125</sup>

Importante destacar, ainda, que, por orientação expressa no artigo 71 do ADCT, o fundo em questão ficou afastado das devidas balizas e leis específicas para a regulamentação dos empenhos previstos, uma vez que caberia à lei complementar disciplinar normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como a instituição e funcionamento de fundos. Consequentemente, o fundo em questão foi afastado do controle da Lei 4.320/64 e, depois, dos ditames da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Com o esgotamento do prazo do Fundo Social de Emergência, o legislador rapidamente tratou de garantir que, aquilo que foi criado como dispositivo transitório, começasse a estabelecer raízes que assegurariam a sua manutenção no ordenamento pátrio. Foi então que a Emenda Constitucional de nº 10 prorrogou a existência do Fundo Social até 1997, quando o mesmo foi rebatizado de Fundo de Estabilização Fiscal, o qual, em linha

---

<sup>124</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

<sup>125</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União*. Revista de Direito Administrativo, v. 236, p. 33-50, Rio de Janeiro, fev. 2015. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>. p. 37.

gerais, mantinha as mesmas características do seu predecessor, com exceção daquelas referentes às receitas do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que deixaram de ser alcançadas pelas regras do fundo.

Contudo, antes do aprofundamento sobre a DRU, cabe explicar que foi no Fundo de Estabilização Fiscal que efetivamente se começou a desvincular receitas sem garantia alguma do reingresso das mesmas. Essa situação afetou até mesmo a distribuição de recursos entre os entes federativos, pois a nova redação do dispositivo “[...] estabeleceu o afastamento de 20% da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, tenha sido destacado que comporiam este Fundo os ‘já instituídos ou a serem criados’.”<sup>126</sup>

Nos mesmos moldes da emenda constitucional anterior, a Emenda Constitucional nº 17 fazia ainda sucessiva prorrogação retroativa, de modo que não houvesse período ocioso para de arrecadação a partir do arcabouço normativo que regravava o referido fundo.

### 3.1.5 A Desvinculação de Receitas da União

Em 21 de Março de 2000 foi criada então a Emenda Constitucional de nº 27, que adicionava o artigo 76 ao ADCT, o qual entrou em vigor com a seguinte redação:

Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição.

§2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.<sup>127</sup>

Constituiu-se, então, a Desvinculação de Receitas da União. O primeiro destaque relevante no que se refere à DRU é o fato de que os fundos predecessores desse mecanismo tinham uma previsão genérica de destino do produto que era desvinculado. Já a DRU não

---

<sup>126</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União*. Revista de Direito Administrativo, v. 236, p. 33-50, Rio de Janeiro, fev. 2015. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>. p. 38.

<sup>127</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>.

possui tal previsão. Além disso, as únicas mudanças efetivas são a exclusão da contribuição social do salário-educação e a tentativa do legislador de afastar a possibilidade de intromissão da União na esfera de arrecadação dos outros entes federativos por meio do parágrafo 1º do art. 76 do ADCT.

O próximo momento relevante da DRU foi seu prolongamento, o qual cimentou o entendimento da doutrina de que, se havia algum caráter transitório nesse instrumento (após repetidas mudanças de nome e até mesmo de suas regras), definitivamente esse caráter provisório se esvaiu e, com isso, a DRU foi prorrogada, com poucas mudanças, pela Emenda Constitucional de nº 42, de 2003, até o ano de 2007. De 2007 até 2011, a DRU foi prorrogada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007, e, posteriormente, em 2011, foi prorrogada até 2015 pela Emenda de nº 68, de 2011.

A prova cabal de que não há intenção por parte do legislador de que a DRU tenha fim é a Emenda Constitucional de número 93, de 2016, que, dentre outras providências, estabeleceu a prorrogação da DRU até o ano de 2023 retroativamente ao ano de 2015. A Emenda Constitucional 93 inovou o ordenamento jurídico ao fazer durar por 8 (oito) anos a desvinculação, a qual, na vigência das emendas constitucionais anteriores, durava apenas 4 (quatro) anos. Além disso, referida emenda constitucional ampliou o percentual desvinculado das contribuições e impostos para 30%.

A atitude do legislador torna verdade então o exposto pela maior parte da doutrina jurídica brasileira, pois evidencia que já se pratica o chamado “desorçamento” há mais de 20 (vinte) anos e a intenção do legislador é clara: arrecadar de qualquer maneira, abastecer a sede sem fim da inchada máquina pública brasileira aos custos da precarização dos direitos sociais do cidadão e ao custo da desfiguração do instituto das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições de intervenção no domínio econômico. São inclusive essas as consequências que serão analisadas a seguir.

### **3.1.6 A Descaracterização das Contribuições Sociais Previdenciárias e Demais consequências da DRU**

O primeiro ponto a ser levado em consideração é que, desde o surgimento da DRU, tal como nos moldes atuais, a doutrina questiona a constitucionalidade das emendas constitucionais que previam a possibilidade de desvinculação de parte do produto da arrecadação das contribuições. Esse questionamento, como já destacado, não se limitou ao plano constitucional, contudo, a maior parte da doutrina se atem à incompatibilidade entre o

mecanismo de desvinculação e os direitos e garantias individuais, que são parte do núcleo imutável, inalcançável pelo poder reformador derivado, na Constituição.

Entretanto, é necessário fazer referência também ao pacto federativo. Nos termos do artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal, José Marcos Domingues de Oliveira acertadamente estabelecia suas ressalvas em relação à desvinculação. O jurista percebia clara afronta ao artigo 60 da Constituição Federal, além de observar a má interpretação dos princípios constitucionais do interesse público:

[...] se a Constituição se valeu da especialidade do interesse público a atender pela vinculação (Seguridade), não se pode por derrogações sucessivas invocar a generalidade do interesse público pela desvinculação (liquidez financeira). A tanto não se autoriza o poder de emenda do constituinte derivado, pois tal equivaleria a abolir direitos e garantias individuais, cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV).<sup>128</sup>

A posição de Oliveira é também compartilhada por Ayres Barreto, que, em relação à afronta ao artigo 60 da Constituição Federal, perfilha a mesma concepção e percebe a ocorrência de desvio de finalidade na instituição do mecanismo desvinculador, ele diz:

Em súmula, previsão normativa que promova essa desvinculação parcial (e temporária), ainda que posta no plano constitucional, suprime direitos e garantias individuais dos contribuintes, em clara afronta ao artigo 60 da Constituição Federal. Como norma constitucional inconstitucional, deve ser retirada do sistema normativo pelos órgãos autorizados pelo próprio sistema.<sup>129</sup>

O jurista Frederico Menezes Breyner, ao analisar o instituto da Desvinculação de Receitas e seu posterior efeito sobre as contribuições, chegou a conclusão semelhante, ele explica:

O desvirtuamento da destinação pré-estabelecida abala todo o sistema constitucional da seguridade social. Por esse motivo, a DRU fere um dos princípios fundantes do Estado de Seguro Social, erigido pelo constituinte com vistas a garantir condições mínimas de existência e dignidade aos cidadãos por meio da garantia dos direitos fundamentais prestacionais, qual seja, a afetação da receita destes tributos ao gasto social a ser realizado. A

---

<sup>128</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108, p. 123-138, set. 2004. p. 133.

<sup>129</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

EC 42/2003 infringe, portanto, um limite material implícito ao poder de emendar a Constituição.<sup>130</sup>

É sabido que parte dos recursos desvinculados retornam para sua finalidade constitucionalmente expressa, contudo, a contaminação do orçamento fiscal da União por recursos tredestinados ou contingenciados por meio da DRU cria outros problemas, uma vez que, apesar de não ser o desejo da União empenhar esses recursos em fins diversos daquele previsto constitucionalmente, o contingenciamento e a circulação dos recursos, em tese, gerariam juros e outras indenizações, os quais não serão mais concedidos à previdência social após o ingresso tardio desses recursos no orçamento correto.

No que concerne à descaracterização das contribuições geradas pela DRU, ponto central deste trabalho, já está suficientemente claro o aspecto da violação dos direitos fundamentais do contribuinte, além da ameaça que essa desvinculação apresenta ao pacto federativo (em decorrência da maleabilidade dos limites materiais do Poder Constituinte Reformador). No entanto, cumpre elencar os danos sofridos pelas próprias contribuições sociais.

Antes de adentrar nesse tema, porém, é preciso compreender o porquê da insistência do legislador e dos governantes nessa prática. O motivo mais palpável para a utilização da DRU é o fato de as contribuições sociais não participarem de forma direta no sistema de repartição convencional das receitas do orçamento fiscal.

Raquel de Andrade Vieira Alves, após a aprovação da Emenda Constitucional 93/2016, explana essa manobra em artigo recente:

Ocorre que, à medida que a União aumenta a sua arrecadação por meio de contribuições, em detrimento dos impostos federais, ela cria um problema orçamentário, porque toda a arrecadação advinda dessas espécies já está comprometida com as finalidades constitucionais para as quais elas foram criadas, não havendo margem de manobra para o administrador flexibilizar o emprego dessas receitas.<sup>131</sup>

O problema citado pela autora é a justificativa utilizada para legitimar a desvinculação, a qual impede o engessamento do emprego dos recursos advindos das contribuições sociais. Essa situação tem ficado ainda mais evidente com os aumentos de

---

<sup>130</sup> BREYNER, Frederico Menezes. *Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais*. In Revista do CAAP – Centro Acadêmico Afonso Pena, n.º XIII, 2006. p. 217.

<sup>131</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A "nova" Desvinculação de Receitas da União e o pacto federativo. In Revista Consultor Jurídico. Publicada em 15/09/2016. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2016-set-15/raquel-alves-dru-pacto-federativo>>. *Arquivo eletrônico*.

arrecadação do orçamento social, em detrimento das quedas sucessivas de arrecadação fiscal (em virtude das renúncias fiscais).

Contudo, o instrumento da Desvinculação de Receitas da União não tem aptidão técnica para realizar os fins previstos para aquele que vai gerir estes recursos, fins estes que exigem maior liberdade. Assim, a DRU, além de infringir os direitos fundamentais do contribuinte e afrontar o pacto federativo, efetivamente descaracteriza as contribuições em virtude do distanciamento entre essa exação e sua finalidade. Conforme determina Scaff<sup>132</sup>, se essas receitas realmente retornassem a seu fim previsto, então, efetivamente, a desvinculação não teria razão de ser.

Caracterizadas as razões de ser da DRU, a qual se configura como verdadeira manobra para que a União enriqueça seu caixa e, conseqüentemente, forme superávit primário, resta tratar a questão da descaracterização das contribuições sociais previdenciárias. Raquel Alves aduz que: “É cediço que a destinação, aliada à referibilidade de grupo, são elementos essenciais a qualquer espécie de contribuição, de modo que a ausência de um deles, ou de ambos, conduz à desconstrução da identidade constitucional dessa espécie tributária.”<sup>133</sup>

A autora não se encontra sozinha nesta crítica, pois, como bem assinalou Ayres Barreto (que trata do traço finalístico como elemento necessário para a existência da espécie tributária), sem a finalidade, caduca a razão de ser do tributo, o autor indica que:

Ao desvincular-se produto da arrecadação de contribuição, suprime-se a garantia individual do contribuinte de só se sujeitar ao pagamento de contribuição se, e somente se, o destino do montante exigido for integralmente utilizado nos fins que justificaram a criação do tributo. Além disso, rompe-se o imprescindível liame que deve existir entre a causa autorizativa do tributo e sua destinação. Se o produto da arrecadação é desvinculado, ainda que parcialmente, não há como alcançar os fins almejados.<sup>134</sup>

A posição dos autores corrobora a visão apresentada neste trabalho, a qual afirma que a finalidade é traço essencial tanto para a caracterização do regime jurídico das contribuições, como para a inerente parafiscalidade dessas espécies. Assim, extinguindo-se a verdadeira missão constitucional a ser cumprida pelas contribuições, a doutrina entende que extingue-se

---

<sup>132</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União*. Revista de Direito Administrativo, v. 236, p. 33-50, Rio de Janeiro, fev. 2015. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>. p. 44.

<sup>133</sup> ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A "nova" Desvinculação de Receitas da União e o pacto federativo. In Revista Consultor Jurídico. Publicada em 15/09/2016. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2016-set-15/raquel-alves-dru-pacto-federativo>>. *Arquivo eletrônico*.

<sup>134</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

também a possibilidade de se tratar de contribuições. Entretanto, existem autores que tentam justificar o fenômeno da desvinculação alegando que ela propiciaria a verdadeira mutação dos recursos oriundos das contribuições sociais, criando uma espécie nova de imposto.

No entanto, a doutrina majoritária afirma que não se sustenta esta concepção, pois essa mutação incorreria em dois problemas fundamentais: primeiro, estariam ausentes os trâmites necessários ao labor de criação de uma nova espécie tributária; e, segundo, as contribuições sociais previdenciárias, sem seu traço característico da afetação de receitas, têm normas matriz de incidência com elementos coincidentes com os de determinados impostos (como, por exemplo, a Contribuição sobre Lucro Líquido, que sem sua missão constitucional divide elementos materiais do consequente e elementos subjetivos do antecedente idênticos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica). Assim sendo, o Estado incorreria na bitributação se tal mutação fosse possível, é o que defende Ayres Barreto:

Entendemos que duas garantias individuais do contribuinte são violadas pelas normas constitucionais que impõem a desvinculação do produto da arrecadação de contribuição: (i) a garantia de que o montante dele (contribuinte) cobrado a título de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à instituição da contribuição; e (ii) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição.<sup>135</sup>

O autor também assinala o não cabimento da desvinculação com o objetivo de proporcionar mutação das espécies em decorrência dos fundamentos constitucionais distintos de cada espécie de exação. Em verdade, não seria coerente, do ponto de vista da segurança jurídica, se cogitar uma transformação temporária dessa natureza. Portanto, uma mudança que se propõe a flexibilizar a ação do gestor de recursos, termina por ameaçar o núcleo rígido da Constituição e as garantias fundamentais do contribuinte. Sendo assim, inexistente qualquer fundamento técnico que possa justificar a existência das referidas desvinculações. Ayres Barreto determina que:

Não procede, também, o argumento de que há transformação de parcela da contribuição em imposto. Como sabemos, os fundamentos constitucionais para instituição de imposto e contribuição são distintos. Não há como, em rápida penada, promover, a meio caminho, a “transformação parcial e temporária” de espécie tributária existente. Ademais, restaria maculada a garantia de que a União só poderá exercer sua competência residual mediante instituição de impostos não cumulativos e que não tenham fato

---

<sup>135</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.



gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Constituição.<sup>136</sup>

Concluindo, a doutrina, quase uníssona, trata da questão como uma saída descabida que o Governo Federal procura e que, nas palavras de Scaff: “malferir a Constituição e a coloca em um patamar idêntico ao de uma norma inoportuna, que impede a gestão financeira saudável do Brasil.”<sup>137</sup>

### 3.2 Posição Jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal

O Penúltimo tópico do presente trabalho traz breves considerações da jurisprudência em relação à Desvinculação de Receitas da União, é preciso destacar que, apesar da vocal maioria da doutrina perceber o aspecto problemático das desvinculações, o Supremo Tribunal Federal (STF), de maneira geral, não acata a tese de que as desvinculações geram o indébito tributário e também não se pronunciam em definitivo sobre a inconstitucionalidade do uso da emenda constitucional para a realização das desvinculações. Esse entendimento é trazido nos seguintes recursos extraordinários:

Desvinculação de Receitas da União – DRU. Art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Ausência de correlação entre a alegada inconstitucionalidade da DRU e o direito à desoneração tributária proporcional à desvinculação. (...) Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado, pois a tributação não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese autorizadora da repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.[RE 566.007, rel. min. Cármen Lúcia, j. 13-11-2014, P, DJE de 11-2-2015, com repercussão geral.]<sup>138</sup>

Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.[RE 537.610, rel. min. Cezar Peluso, j. 1º-12-2009, 2ª T, DJE de 18-12-2009.]<sup>139</sup>

<sup>136</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

<sup>137</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União*. Revista de Direito Administrativo, v. 236, p. 33-50, Rio de Janeiro, fev. 2015. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>, p. 50.

<sup>138</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.007. Relator: Min. Carmén Lúcia. Julgado em 13/11/2014. Publicado em: DJ 11-02-2015. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2380>>.

<sup>139</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 537.610. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgado em 1º/12/2009. Publicado em: DJ 18-12-2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2380>>.

Ainda assim, é possível perceber que a matéria ainda não está pacificada, pois o Supremo não se posicionou conforme os anseios da doutrina apresentados durante o presente trabalho e, portanto, não reconheceu o direito ao indébito da empresa em virtude do percentual desvinculado no Recurso Extraordinário de nº 566.007, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, e nem avaliou a inconstitucionalidade da emenda constitucional como instrumento realizador da desvinculação no Recurso Extraordinário de nº 537.610, de relatoria do Ministro Cezar Peluso.

Em relação aos R.E 566.007 o tributarista Heron Charnesky<sup>140</sup> concluiu que não foi acolhido o pleito do contribuinte, uma vez que eventual inconstitucionalidade da desvinculação realizada (em relação aos recursos recolhidos por meio das contribuições) não tornaria ilegal ou inconstitucional a exação, sendo essas as únicas hipóteses onde seria possível vislumbrar a repetição do indébito tributário ou o reconhecimento da não existência da relação jurídico-tributária.

No R.E 537.610, que não estava sujeito ao regime de repercussão geral, Charnesky<sup>141</sup> aduz, em relação a posição do Ministro Relator Cezar Peluso, que a norma que determina a vinculação da destinação do produto da arrecadação não assumiria o caráter de cláusula pétrea, tendo em vista que não estaria contemplada pelo art. 60, § 4º da Constituição Federal.

Charnesky conclui, então, que os precedentes informam que a norma de competência tributária seria passível de modificação por meio de emenda constitucional, ressalvada a mudança que fosse tamanha que desnaturasse a natureza do tributo:

Em outros termos, os precedentes refletem que a norma de competência tributária pode ser objeto de alteração pelo Poder Constituinte derivado, daí não decorrendo uma exigência inconstitucional pelo legislador. A desvinculação parcial da receita de contribuições por Emenda Constitucional não representaria mais do que uma modificação da regra de competência, ressalvada situação extrema em que a desvinculação fosse de tal ordem que servisse para transmutar a contribuição para imposto e, por invadir outras esferas de competência no tocante a impostos, violasse cláusulas pétreas.<sup>142</sup>

---

<sup>140</sup> CHARNESKI, Heron. *Contribuições: revisitando o Problema dos Desvios de Finalidades à Luz das Normas de Competência Tributária e de Execução da Despesa Pública*. Revista Direito Tributário Atual, v. 33, p. 127-148, São Paulo: Dialética, 2015. ISSN 1415-8124. p.143

<sup>141</sup> CHARNESKI, Heron. *Contribuições: revisitando o Problema dos Desvios de Finalidades à Luz das Normas de Competência Tributária e de Execução da Despesa Pública*. Revista Direito Tributário Atual, v. 33, p. 127-148, São Paulo: Dialética, 2015. ISSN 1415-8124 p.144

<sup>142</sup> CHARNESKI, Heron. *Contribuições: revisitando o Problema dos Desvios de Finalidades à Luz das Normas de Competência Tributária e de Execução da Despesa Pública*. Revista Direito Tributário Atual, v. 33, p. 127-148, São Paulo: Dialética, 2015. ISSN 1415-8124 p.145

Em relação à transmutação citada anteriormente, o STF ainda não foi acionado de forma a proferir enunciado em relação ao que efetivamente ocorre com a parte da receita tredestinada, nem em relação ao impacto das desvinculações sobre as características fundamentais das contribuições. Essa situação pode ser avaliada no agravo seguinte, em que não se sustentou a tese de transformação das contribuições sociais previdenciárias e da contribuição de intervenção no domínio econômico em impostos, *in verbis*:

A desvinculação parcial da receita da União, constante do art. 76 do ADCT, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios. (RE 793.564-AgR, rel. min. Marco Aurélio, julgamento em 12-8-2014, Primeira Turma, DJE de 1º-10-2014.)<sup>143</sup>

Faz-se importante destacar que as ponderações do STF sobre o tema em análise são recentes. Dessa forma, na ausência de um posicionamento definitivo da Corte no que se refere ao controverso tema desenvolvido, a maior parte da doutrina não se pronuncia quanto ao desenvolvimento dos supracitados recursos extraordinários, tendo em vista que não existe ainda consenso em relação à acuidade técnica do instrumento DRU e também em relação ao que ocorre de fato com a exação tema do presente trabalho.

Nos casos citados, a Corte limitou sua manifestação a controvérsias específicas que se instalavam de forma que a DRU não gerasse a repetição do indébito tributário de parte ou do total arrecado à título das contribuições sociais desvinculadas. Além disso, estabeleceu que não ocorre mutação desses tributos em impostos vinculados. Contudo, os posicionamentos não ofertam para os operadores do Direito as repostas definitivas em relação ao instrumento.

Ademais, Kyoshi Harada, dentre outras vozes da doutrina brasileira, aponta também o descompasso em relação as decisões do STF quanto à DRU. O autor, no ano de 2007, já suscitava a inadequação desse instrumento, especialmente depois da decisão da referida Corte quanto à malfadada CPMF e à necessidade da manutenção da vinculação de sua arrecadação.

Existe a expectativa de que o julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 415 (ajuizada no ano de 2016 por um grupo de entidades interessadas na preservação da previdência social pátria) seja efetivamente o campo onde se desenvolverá, de maneira concreta, a discussão em relação à constitucionalidade do instrumento da DRU, além dos seus efeitos, tendo em vista que:

---

<sup>143</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 793.564-AgR. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em 12/08/2014. Publicado em: DJ 1º-10-2014. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2380>>.

A ADPF 415 objetiva, segundo seus autores, “o reconhecimento do estado de coisas inconstitucional que se instalou no sistema de Seguridade Social brasileiro”, em decorrência de “atos comissivos e omissivos dos poderes públicos da União” ao requerer, permitir e aprovar políticas de Desvinculações de Receitas da União (DRU) incidentes sobre as contribuições sociais que custeiam o sistema de seguridade social. Tais medidas violariam preceitos fundamentais previstos na Constituição da República, como o estado do bem-estar social (preâmbulo e artigo 193), Estado Democrático de Direito (artigo 1º), direitos sociais (artigos 6º ao 9º), custeio e financiamento da seguridade social (artigos 165 e 195) e direitos à saúde, à previdência social e à assistência social.<sup>144</sup>

Por fim, o último destaque do presente tópico que apresenta o descompasso, não apenas entre a opinião da doutrina e a postura do STF, como também a ausência de definição em relação a matéria, é o do julgamento do uso indevido da arrecadação da CIDE combustíveis em fins distintos dos constitucionalmente previstos em virtude da superveniência de novo exercício financeiro distinto daquele onde as mesmas deviam ser empregadas, conforme dispõe Fernando Facury Scaff:

A ADI 2.925 do Supremo Tribunal Federal dá amparo a esse entendimento. O ano de 2002 findou sem que a totalidade dos recursos arrecadados com a CIDE fosse gasto, e a Lei Orçamentária Anual para 2003 previa que esses recursos fossem remanejados para serem gastos em finalidades distintas daquelas estabelecidas de forma vinculativa no texto constitucional. O STF decidiu ser esse remanejamento inconstitucional. O voto do ministro Carlos Mário bem espelha o teor do pronunciamento do tribunal: “A Constituição estabelece a destinação do produto da arrecadação da CIDE. Estamos todos de acordo em que a destinação dessa contribuição não pode ser desviada porque não há como escapar do comando constitucional, artigo 177, parágrafo 4º, II. Mas o que ouvi dos debates e das manifestações dos advogados é que o desvio está ocorrendo. (...) Evidentemente que não estou mandando o governo gastar. A realização de despesas depende de políticas públicas. O que digo é que o Governo não pode gastar o produto da arrecadação da CIDE fora do que estabelece a Constituição Federal, artigo 177, parágrafo 4º, II”.<sup>145</sup>

É, então, possível notar que a postura do jurista é a de acenar para o descabimento em relação às decisões dos Ministros quanto à missão constitucional das contribuições, tendo em vista que, na ADI em questão, observa-se uma postura no sentido de que a CIDE precisa ter seus recursos empregados nos fins constitucionalmente estabelecidos. Contudo, nos votos

<sup>144</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=321205>>.

<sup>145</sup> SCAFF, Fernando Facury. Coluna Editorial. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-17/contas-vista-vinculacoes-orcamentarias-gastos-obrigatorios>>.

apresentados (em que o tema era a DRU), a ausência do emprego dos recursos nos fins constitucionalmente estabelecidos não eivava de inconstitucionalidade as contribuições previdenciárias. Na ausência de critérios técnicos que efetivamente justifiquem as diferenças suscitadas, a percepção que se instala é a de que a Corte é conivente em relação ao desserviço realizado pelo administrador quanto ao orçamento e à missão constitucional desses recursos. Situação essa que ocorre por mero alinhamento aos interesses políticos dos beneficiados pela continuidade da formação de receitas que abastecem o Fisco de maneira injusta.

### **3.3 Repensando o significado do Sistema Tributário Nacional e da DRU por meio da concepção de Matriz Tributária.**

Estabelecidas e fundamentadas as críticas tradicionais à DRU (que são as já citadas inobservância aos mandamentos constitucionais em relação ao emprego dos recursos arrecadados em função das contribuições e os limites do poder constitucional reformador), permanece ainda um último ponto a ser citado no presente trabalho que é o fato de que uma solução para as mazelas arrecadatórias do Estado veiculada de maneira tão ineficiente, pode ser apenas mero fruto de uma concepção concernente aos elementos que envolvem a relação tributária no Brasil, a qual já não consegue, ou não pode, oferecer soluções em virtude do seu esgotamento conceitual.

É em relação a essa concepção esgotada do Sistema Tributário Nacional que repousa a crítica e uma proposta de resignificação por parte do Professor Doutor Valcir Gassen, que é orientador do presente estudo, de tal forma que:

Quando da análise do fenômeno tributário duas ordens de problemas se apresentam: a primeira é a falta de rigor dogmático da área e a segunda é o distanciamento da questão tributária do cotidiano. Se é certo que se vai pagar tributos estranha-se a falta de pesquisas tratando do fenômeno tributário de uma forma mais abrangente e refletida.<sup>146</sup>

Em relação à crítica citada, proposta no texto do Professor Valcir Gassen, o tema do presente trabalho é exemplo, haja vista que o descumprimento das missões constitucionais dos tributos de receita vinculada é um problema só enfrentado por um punhado de autores que se debruça sobre o princípio da não afetação de receitas como o já citado no presente trabalho Fernando Facury Scaff.

---

<sup>146</sup> GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. Revista dos Tribunais, v. 935, p. 243-264, São Paulo. v. 935, p. 243-266, 2013. p.244

São evidência da ausência de interesse da doutrina na problemática supracitada os problemas relacionados às contribuições tema do presente trabalho, haja vista que as mesmas são ferramentas de arrecadação idealizadas para o cumprimento de funções sociais previdenciárias, logo, o desvio do produto arrecadado realizado por meio do poder constituinte derivado enseja debates constitucionais, previdenciários e tributários. Assim sendo, o tema DRU se insere no rol de questionamentos interdisciplinares do fenômeno da tributação e o traço comum destes é que os mesmos não são sanados pelo enfrentamento de maneira insular em áreas particulares do direito.

Em relação à crítica anteriormente citada é que se estabelece a proposta do Professor Valcir Gassen, em virtude da percepção de que o campo semântico em que se enquadra o Sistema Tributário Nacional é incapaz de abordar a total amplitude dos elementos para que seja possível pensar e solucionar os problemas do fenômeno tributário no Estado Democrático, em relação a essa situação é que o autor propõe então um novo acordo semântico.

Em relação a este problema pretende-se ofertar um acordo semântico para a expressão *matriz tributária* com o objetivo geral de fornecer um lugar seguro para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Estado Contemporâneo, em especial no Brasil. Pretende-se também esclarecer alguns pressupostos cognitivos para uma adequada leitura do fenômeno tributário.<sup>147</sup>

Os pressupostos mencionados pelo autor para o correto emprego da expressão são: a cisão entre o Estado e a propriedade; a compreensão da tributação como ameaça ao direito de propriedade na concepção do sistema tributário tradicional; e o seu oposto que é a Matriz Tributária como elemento afirmador da propriedade privada e a extrafiscalidade como elemento contributivo do processo de legitimação do Poder Estatal.

Em relação ao primeiro pressuposto, o autor estabelece que até a Idade Média a legitimidade do Estado era intrínseca a propriedade. No entanto, as revoluções Inglesa e Francesa dotadas do ideário burguês revolucionaram a maneira de se pensar a propriedade que perde seu vínculo às concepções de servidão e ganha uma nova faceta econômica, tornando-se, então, direito real. Assim sendo, com o advento do Estado Contemporâneo, este passa a se ancorar na proteção ao direito de livre uso da terra pelo homem, situação essa que marca a separação definitiva entre Estado e propriedade. O primeiro passa a ser defensor do livre uso da segunda e, assim, torna-se dependente das receitas da sociedade para a sua manutenção.

---

<sup>147</sup> GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. Revista dos Tribunais, v. 935, p. 243-264, São Paulo. v. 935, p. 243-266, 2013. p.244

O segundo pressuposto decorre do primeiro, já analisado, sendo o Estado dependente das receitas da sociedade, o uso do poder de império para arrecadá-las é visto na doutrina tradicional como um elemento que constrange o livre gozo da propriedade. Entretanto, Valcir Gassen logo cuida de tratar a diferença de perspectiva que se apresenta em sua concepção da Matriz Tributária, na qual se percebe que os direitos adquirem caráter de perenidade em virtude da permanência por longos períodos. Esse evento faz com que seja possível esquecer que os direitos são convenções que permitem o acesso ao Direito de Propriedade e não leis naturais.

Dessa forma, antes de se estudar tributação, é necessário avaliar a estrutura que permite o acesso à propriedade e perceber que a tributação é condição necessária à existência do Estado, que, por sua vez, permite a existência e o acesso à propriedade privada. Portanto, a Matriz Tributária não inibe e, sim, legitima a Propriedade Privada no Estado Democrático.<sup>148</sup>

O terceiro e último pressuposto para o correto emprego da concepção de Matriz tributária é o da extrafiscalidade dos tributos como elemento legitimador de poder. Essa característica é entendida como aquela que permite que o Estado realize outras acumulações de recursos para financiamento de atividades atípicas de orçamento apartado do tradicional ou também quando usa da tributação para o exercício de algumas de suas premissas, como a de regulação de setores econômicos.

O pressuposto citado se confirma a partir do momento que se leva em consideração que o Estado Contemporâneo é dotado de diversos deveres constitucionais, os quais justificam sua intervenção e existência. Assim, sendo a extrafiscalidade evidência da característica interventiva e levando em consideração que a mesma é também expressão do fenômeno tributário, pode-se afirmar que a extrafiscalidade é expressão da legitimação do Estado, que se dá por meio da tributação.<sup>149</sup>

Devidamente estabelecidos os pressupostos cognitivos, é nesse ponto que se apresenta a definição de matriz tributária como sendo as escolhas feitas em um determinado momento histórico no âmbito da ação social no que concerne ao fenômeno tributário.<sup>150</sup>

Nessa seara a DRU seria o resultado dessas escolhas desenvolvidas no campo social, onde se opta por afastar parte da arrecadação das contribuições sociais previdenciárias da sua missão constitucionalmente expressa.

---

<sup>148</sup> GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. Revista dos Tribunais, v. 935, p. 243-264, São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013. p.256

<sup>149</sup> GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. Revista dos Tribunais, v. 935, p. 243-264, São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013. p.259

<sup>150</sup> GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. Revista dos Tribunais, v. 935, p. 243-264, São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013. p.261

Em uma breve análise sob a ótica da concepção de Matriz Tributária é possível perceber que as contribuições em questão seriam expressão da extrafiscalidade e, conseqüentemente, aspecto legitimador da existência do Estado que, entretanto, na gênese da DRU, tinham sua receita desvinculada, para atender os chamados Fundo de Estabilização Fiscal e Fundo Social de Emergência, os quais davam a essas receitas desviadas outro papel de legitimação da atividade do Estado.

Porém, o que se percebe é que há muito já se perdeu a nobre função dos fundos e só permaneceu o caduco instrumento que tinha caráter temporário, mas toma contornos perenes. Em razão desse novo contorno permanente, parte das receitas extrafiscais atropelam as fiscais e, por isso, ocorre a sobreposição de seus papéis. Portanto, mesmo em uma avaliação pela ótica da Matriz Tributária da DRU, percebe-se que as escolhas que ensejaram o presente resultado (DRU) já não são seu motivo de ser, e que as mesmas se tornam agora inconveniente técnico que interrompe o exercício dos deveres constitucionais do Estado em relação ao sujeito com quem se deve empenhar as referidas receitas das contribuições previdenciárias.

## **CONCLUSÃO**

O trabalho de pesquisa pretendeu conceituar as contribuições sociais previdenciárias, fornecer suas origens históricas a fim de se investigar os objetivos do legislador originário em relação a essas exações. Assim, ressaltando as especificidades das contribuições sociais em relação aos demais tributos, foi possível conceituar seu regime jurídico e proceder à realização da crítica do instrumento veiculado por meio de sucessivas emendas constitucionais, qual seja: a Desvinculação de Receitas da União. Ademais, foi analisada a possível resposta à hipótese geral “A Desvinculação de Receitas da União gera descaracterização das contribuições sociais previdenciárias?”.

O primeiro capítulo deste trabalho formou um perfil histórico da previdência no Brasil e no mundo, tratando de suas especificidades e suas origens desde os contratos privados para mitigação do risco social até a previdência de hoje, que é efetivamente positivada na Constituição como garantia, presente no Capítulo dos Direitos da Ordem Social. Nesse contexto, a previdência, então, se torna função de Estado, ainda que não típica, e,



consequentemente, faz surgir a necessidade de receitas específicas para a sua concretização, assim como os demais direitos humanos de segunda geração.

As receitas referidas, por sua vez, se tornam expoentes de um fenômeno particular que é a parafiscalidade. Essa transforma-se em traço característico das contribuições sociais, de maneira que, associada à teoria da hipótese de incidência, é possível conceituar o regime jurídico dessas exações e o seu motivo de ser no ordenamento jurídico pátrio.

A busca dos pilares fundantes das contribuições sociais, contudo, revela que o traço representativo do motivo de ser dessas espécies tributárias é a sua missão constitucional, que se traduz na afetação do produto arrecadado a uma finalidade. Sem esse traço não é possível sequer falar na existência desta obrigação, quiçá cumpri-la. A própria norma matriz de incidência, aplicada às contribuições sociais previdenciárias, demonstra que, sem a devida destinação dos recursos, não é possível distinguir as contribuições sociais dos impostos, pois esses institutos têm antecedentes e consequentes semelhantes.

Assim sendo, é possível fazer a crítica ao mecanismo da Desvinculação de Receitas da União, que permite ao Governo Federal, por meio de sucessivas Emendas Constitucionais e a título de flexibilização orçamentária, tredestinar e contingenciar recursos. Em sua mais recente iteração, o percentual das contribuições sociais previdenciárias a ser desvinculado chegou ao alarmante percentual de 30%. Ademais, com as repetidas prorrogações, um mecanismo que tinha natureza temporária, vai ganhando contornos definitivos, atropelando as competências constitucionais, descaracterizando tributos e, provavelmente, afetando um núcleo rígido de direitos que não deveria estar sujeito à revisão ou mitigação.

A desvinculação, portanto, é elemento criticado de maneira quase unânime pela doutrina, uma vez que não é meio técnico apropriado para perseguir fins que, em linhas gerais, seriam legítimos. O trabalho em questão não pretende esgotar todas as possibilidades e questionamentos que podem ser levados em consideração.

Na realidade, a conclusão a que se chega é elemento que pode abrir uma gama de possibilidades no estudo dos tributos que tem produto arrecadatório afetado pela DRU. A natureza jurídica das contribuições sociais previdenciárias ainda não é unânime na doutrina pátria, existindo autores para os quais as contribuições sociais sequer têm caráter tributário. Ademais, o estudo do mecanismo da Desvinculação de Receitas abre caminho para uma série de outros questionamentos relevantes, dentre estes, a arrecadação e o pacto federativo, a possibilidade ou não de revisão dos direitos sociais e até mesmo o, já acalorado, debate dos limites materiais do Poder Reformador.

O último ponto que é digno de nota é o aspecto do cumprimento formal do Orçamento e a Responsabilidade Fiscal. A crítica mais enfática e comum no que se refere ao mecanismo da desvinculação é o fato de, na prática, desde o fatídico ano de 1994 aquilo que deveria ser exceção e temporário na busca pela estabilização fiscal virou regra. Entretanto, sempre que a vigência das desvinculações se aproxima do fim, o Governo Federal se presta a buscar sua renovação sob a ameaça da “ingovernabilidade”.

Por fim, destaque a paráfrase do Professor Othon Azevedo, em suas aulas da matéria de Direito Financeiro, nas quais afirma que, em tempos onde um presidente da República é retirado de suas funções por manobras fiscais, é necessário usar essa oportunidade para que o orçamento de uma vez por todas seja levado a sério e cumprido segundo os preceitos da estrita legalidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A "nova" Desvinculação de Receitas da União e o pacto federativo. In Revista Consultor Jurídico. Publicada em 15/09/2016. Disponível em < <http://www.conjur.com.br/2016-set-15/raquel-alves-dru-pacto-federativo>>. Arquivo eletrônico.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Edição, 8ª Tiragem. Editora Malheiros, São Paulo, 1998. ,ISBN 85-7420-054-9 nº de páginas: 182.

ASSEMBLEIA GERAL DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração Universal dos Direitos Humanos*, de 10 de dezembro de 1948. Disponível em: < <http://unesdoc.unesco.org/images/0013/001394/139423por.pdf>>. Acesso em: 19/06/2017.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. Arquivo em *epub*.

BRAGA, Paulo Vitor Bergamo. *A DRU e a “Constituição Dirigente Invertida” – O Direito Econômico e Social à disposição do Direito Financeiro*. In Revista Jurídica ESMP-SP, V.5, 2014, páginas: 239-254.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 16/06/2017.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 16/06/2017.

BRASIL. Decreto nº 4.682, de 24 de Janeiro de 1923. Lei Eloy Chaves. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4682.htm)>. Acesso em: 15/06/2017.

BRASIL. Decreto nº 20.465, de 1º de outubro de 1931. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20465-1-outubro-1931-500674-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 15/06/2017.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 11, de 31 de março de 1965. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc11-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc11-65.htm)>. Acesso em: 15/06/2017.

BRASIL. Lei nº 159 de 30 dezembro de 1935. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930-1939/lei-159-30-dezembro-1935-499861-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 15/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=321205>>. Acesso em: 10/10/2017.

BREYNER, Frederico Menezes. *Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) Quanto às Contribuições Sociais Sob a Ótica dos Direitos Prestacionais Fundamentais*. In Revista do CAAP – Centro Acadêmico Afonso Pena, n.º XIII, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1991.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. Editora: Atlas. Ano: 2017. Edição: 17a. ISBN: 978-85-97-01023-7. Nº. de Págs: 399.

CHARNESKI, Heron. *Contribuições: revisitando o Problema dos Desvios de Finalidades à Luz das Normas de Competência Tributária e de Execução da Despesa Pública*. Revista Direito Tributário Atual, v. 33, p. 127-148, São Paulo: Dialética, 2015. ISSN 1415-8124.

GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. Revista dos Tribunais, v. 935, p. 243-264, São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais Doutrina e Prática*. Editora: Atlas. Ano: 2015. Edição: 1a. ISBN: 978-85-224-9836-9 / 978-85-224-9837-6. Nº. de Págs: 216

- KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros editores, 2006.
- MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª edição. Editora: Atlas, São Paulo, 2014.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Editora: Saraiva Jur. Ano: 2017. Edição 3ª. ISBN: 978-85-472-1356-5 N° de Págs. 811.
- MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Paraafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 33, p. 54-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. Acesso em: 15/06/2017.
- MÉRIGOT, Jean-Guy. *Elementos de uma Teoria da Paraafiscalidade*. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 34, p. 49-66, jan. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12978/11859>>. Acesso em: 15/06/2017.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira*. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 108, p. 123-138, set. 2004.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *O controle do desvio da finalidade das contribuições*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 15, n. 75, p. 103-144, jul./ago. 2007.
- SCAFF, Fernando Facury. *Coluna Editorial*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-17/contas-vista-vinculacoes-orcamentarias-gastos-obrigatorios>>.
- SCAFF, Fernando Facury. *Direitos humanos e a desvinculação das receitas da União*. Revista de Direito Administrativo, v. 236, p. 33-50, Rio de Janeiro, fev. 2015. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44670>>.

### **Jurisprudência:**

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105/DF. Relator Ministro Cezar Peluso. Julgada em 02/02/2007. Publicada em 23/02/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2192089>>. Acesso em: 19/06/2017.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.007. Relator: Min. Carmén Lúcia. Julgado em 13/11/2014. Publicado em: DJ 11-02-2015. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2380>>. Acesso em: 19/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 537.610. Relator: Min. Cezar Peluso. Julgado em 1º/12/2009. Publicado em: DJ 18-12-2009. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2380>>. Acesso em: 19/06/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 793.564-AgR. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em 12/08/2014. Publicado em: DJ 1º-10-2014. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=2380>>. Acesso em: 19/06/2017.