

CUSTEIO PREVIDENCIÁRIO

Professor: JOSÉ ADRIANO RAMOS

1. INTRODUÇÃO

O custeio consiste no financiamento da Seguridade Social, vale dizer, na arrecadação de recursos para atender às necessidades financeiras da seguridade social em decorrência do pagamento de prestações e serviços previstos no sistema.

2. SEGURIDADE SOCIAL

A **seguridade social** consiste em uma das áreas de atuação do Poder Público inserida no título “Da Ordem Social” da Constituição Federal, cujo escopo é propiciar o bem-estar e a justiça social.

O seu conceito é dado pela Constituição Federal:

*Art. 194. A **seguridade social** compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à **saúde**, à **previdência** e à **assistência social**. (grifei)*

Considerando que o dever de promover as ações atinentes à **Seguridade Social** é imposto tanto ao Poder Público quando à sociedade, seu caráter é eminentemente **solidário**.

2.1. Assistência Social

A assistência social integra a seguridade e social e compreende as prestações de caráter social concedidas a quem delas necessitar, independentemente do recolhimento de contribuições (CF, art. 203).

2.2. Previdência Social

A Previdência Social tem por função precípua a concessão de prestações pecuniárias e serviços aos indivíduos a ela vinculados (segurados e dependentes), diante da ocorrência de

determinadas contingências sociais, tais como velhice, doença, maternidade, etc. Urge ressaltar que a Previdência Social, diversamente da Assistência Social, somente protege seus segurados, e não a todos os indivíduos indistintamente.

Neste sentido, pode-se asseverar que a Previdência Social tem natureza de “seguro público” e “caráter contributivo”.

3. REGIMES PREVIDENCIÁRIOS

Não há um único regime previdenciário em nosso sistema previdenciário, mas três regimes distintos. No Direito pátrio, podemos vislumbrar os seguintes regimes previdenciários:

- a) Regime Geral de Previdência Social (RGPS);
- b) Regimes Próprios de Previdência (RPPS); e
- c) Regime Complementar Facultativo (Previdência Privada)

Passaremos, agora, a analisá-los.

3.1. Regime Geral de Previdência Social – RGPS

O R.G.P.S. é aquele que abrange todos os trabalhadores da iniciativa privada, *i.e.*, aqueles que possuem relação de emprego regida pela CLT (empregados), bem como os empregados domésticos, contribuinte individuais, etc. Além dos trabalhadores da iniciativa privada, também se aplica o R.G.P.S. aos ocupantes de: a) cargos públicos em comissão sem vínculo efetivo (art. 11, inciso I, “g”); b) e aos ocupantes de cargo eletivo desde que não vinculado a RPPS (inciso I, “j” – a partir da Lei 10.882/04); e c) ocupantes de cargos efetivos sem vinculação a regime próprio.

3.2. Regimes Próprios de Previdência Social - RPPS

A C.F. dispensa tratamento diferenciado aos ocupantes de cargos de provimento efetivo da União, Estados, Municípios, e de suas autarquias e fundações públicas, bem assim aos ocupantes de cargos vitalícios e eletivos.

As regras gerais sobre a organização e funcionamentos dos regimes próprios estão dispostas na Lei 9.717/98.

A criação e extinção de cada regime próprio se aperfeiçoam por **lei específica** de cada ente federado.

3.3. Regime Previdenciário Complementar

Trata-se do regime privado de previdência social, de caráter complementar e autônomo aos regimes públicos e de filiação facultativa. São as entidades de previdência privada.

Estão atualmente disciplinadas pelo artigo 40 e 202 da Lei Maior e, em sede infraconstitucional, pelas **Leis Complementares nº 108 e 109**, ambas de 2001.

Não será objeto de nosso estudo, ressaltando apenas que a importância de sua citação se deve à necessidade de distinção dos vários regimes previdenciários existentes.

4. FONTES DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

A Constituição Federal não estabelece um sistema de financiamento exclusivo para a Previdência Social. Ao revés, disciplina um sistema de financiamento para a Seguridade Social como um todo.

4.1. Sistemas de financiamento

A doutrina indica três sistemas de financiamento da seguridade social: a) sistema contributivo; b) sistema não-contributivo; e c) sistema misto.

a) sistema contributivo: os recursos necessários à manutenção da seguridade social são arrecadados por meio de contribuições específicas pagas por pessoas indicadas na legislação.

b) sistema não-contributivo: os recursos necessários à manutenção da seguridade social advem da arrecadação dos tributos em geral. Não há contribuições específicas.

c) sistema Misto: O Brasil adota um sistema misto, na medida em que o custeio se dá tanto por recursos das contribuições específicas quanto do orçamento fiscal.

Os regimes previdenciários podem, ainda, adotar o modelo de **capitalização** ou de **repartição simples**.

4.2. Financiamento direto e indireto

A teor do disposto no artigo 195 da CF (sistema de financiamento misto), o financiamento da seguridade social será direto ou indireto.

O **financiamento direto** se dá pelo pagamento, por pessoas físicas e jurídicas, de contribuições sociais instituídas com a finalidade específica de financiamento da seguridade social.

O **financiamento indireto**, por seu turno, consiste na utilização de recursos oriundos de **impostos** (a lei orçamentária pode alocar recursos do orçamento fiscal para atender necessidades da seguridade social – art. 16 da Lei 8.212/91).

ATENÇÃO: Responsabilidade subsidiária da União. a União será subsidiariamente responsável pelo pagamento de benefícios previdenciários na hipótese de insuficiência de recursos do orçamento da seguridade social – art. 16 da Lei 8.212/91.

4.3. Orçamento da seguridade social

A Seguridade Social conta com **orçamento próprio**, que não se confunde com o orçamento fiscal. Com efeito, as contribuições sociais instituídas com fundamento no artigo 195 da CF ingressam diretamente no orçamento da seguridade social e não no orçamento fiscal.

O artigo 165, § 5º, da Constituição Federal, assim estabelece:

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

(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

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

A proposta de orçamento será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, assistência social e previdência social (art. 195, § 2º, C.F.; e art. 8º da Lei 8.212/91).

O **orçamento da seguridade social**, em âmbito federal, não é constituído exclusivamente por recursos oriundos das contribuições sociais, mas é composto pelas receitas provenientes (art. 11 da Lei 8.212/91):

- **da União**: a União deve atribuir dotação de seu orçamento fiscal, nos termos da Lei Orçamentária Anual (não é contribuição social), para o orçamento da seguridade social (transferências orçamentárias), além de garantir eventuais insuficiências em razão do pagamento de **benefícios previdenciários** (art. 16 da Lei 8.212/91). A transferência de recursos fiscais da União à Seguridade não se dá em valor predeterminado.
- **das contribuições sociais**: As Contribuições Sociais podem ser instituídas pela União.
- **de outras fontes**: as outras receitas da Seguridade Social estão descritas no artigo 27 da Lei 8.212/91.

5. **CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL**

5.1. **Contribuições Sociais**

As **Contribuições Sociais** estão previstas no artigo 149 da C.F., com a seguinte redação:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

IMPORTANTE: As **contribuições da Seguridade Social**, por sua vez, são modalidades de **contribuições sociais**, e estão disciplinadas especificadamente no **art. 195 da CF**. Essas contribuições, destarte, são subespécies de contribuições sociais. Posteriormente abordaremos as características particulares das contribuições para a seguridade social.

5.2. Contribuições para a Seguridade Social

A instituição de contribuições para o financiamento da Seguridade Social tem por fundamento de validade a própria Constituição Federal. O art. 195 assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Trata-se de norma concessiva de competência tributária.

5.3. Competências Ordinária e Residual

a) Competência ordinária: Para a instituição de contribuições com fundamento nas bases econômicas previstas na Constituição basta a edição de lei ordinária. Trata-se da competência ordinária.

b) Competência residual: Para a instituição de contribuições incidente sobre bases econômicas não previstas nos incisos do art. 195, necessário se faz a edição de lei complementar.

Art. 195 (...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

As contribuições instituídas no exercício da competência residual devem ser “**não-cumulativas**” e observar o “**bis in idem**”.

IMPORTANTE. A finalidade da contribuição como critério da validação constitucional: as contribuições da seguridade social somente poderão ser criadas para atender às necessidades das áreas da seguridade social. **Em outros termos, os recursos arrecadados a título de contribuições estão vinculados à finalidade estabelecida pela Constituição Federal, vale dizer, à manutenção ou expansão da seguridade social.**

5.4. Competência legislativa

Nos termos supra expostos, a competência para a instituição de contribuições é da **União**, exceto para as contribuições de financiamento dos RPPS dos Estados e Municípios.

Competência tributária: apenas os entes políticos são titulares da competência tributária. Para as contribuições de seguridade social, repita-se, é a União, com a exceção já explicada. A competência tributária não se confunde com a capacidade tributária.

Capacidade tributária Ativa: é o credor da relação jurídico-tributária, com as prerrogativas legais de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, lançar e cobrar os créditos tributários. Somente as pessoas jurídicas de direito público é quem poderão titularizar a capacidade tributária ativa. Com efeito, poderá ser o próprio ente político ou outra pessoa jurídica de direito público vinculada ao respectivo ente político competente para a instituição do tributo (ex: autarquias, fundações).

6. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

À luz da redação da atual Constituição Federal, entende a acepção doutrinária dominante que as **contribuições sociais da seguridade social** são qualificadas como espécie de **tributo**.

Nessa perspectiva, pode-se asseverar que a Constituição Federal dispõe acerca de cinco espécies de tributo:

- impostos;
- contribuição de melhoria;
- taxas;
- contribuições especiais (ex: contribuições para a seguridade social);
- empréstimos compulsórios

Além da circunstância das contribuições estarem inseridas no capítulo relativo ao **Sistema Tributário Nacional**, essas prestações também se amoldam ao conceito de tributo fornecido pela legislação tributária. O conceito de tributo encontra-se inserto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada

Por derradeiro, a própria constituição faz remissão expressa no sentido da aplicação de normas tributárias às contribuições sociais (CF, art. 149)

Sob o prisma histórico, fora a Constituição de 1967, com a redação dada pela EC nº 01/69, que conferiu a natureza de tributo às contribuições, inserindo sua disciplina legal no capítulo atinente ao sistema tributário. Com a EC 08/77, a competência para instituir contribuições fora retirada do capítulo relativo ao sistema tributário. Diante dessa alteração normativa, o STF passou a entender que as contribuições não ostentavam caráter tributário. A Constituição Federal atual, consoante já explanado anteriormente, alterou esse panorama, não havendo mais dúvidas acerca da natureza tributária das contribuições para a seguridade social.

As contribuições para a seguridade social são espécies de contribuições sociais. No entanto, o constituinte reservou tratamento jurídico específico para essa modalidade de exação.

Em síntese, pode-se concluir que as contribuições para a seguridade social constituem modalidade de tributo, e estão sujeitas, por esse motivo, ao **REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO** estabelecido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

7. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

As **limitações ao poder de tributar** previstos no artigo 150 da C.F. incidem também sobre as contribuições da seguridade social em razão destas possuírem **natureza tributária**. Essas limitações podem ser gerais ou específicas.

Essas limitações podem ser: **a) gerais**; ou **b) especiais**.

7.1. **Limitações Gerais**

Aplicam-se as limitações descritas nos incisos I, II, III, IV e V do art. 150 (exceto a alínea “b” e “c” do inciso III), e a do inciso I do art. 151 da CF. Vejamos essas limitações de forma especificada:

✓ **Legalidade tributária**: as contribuições previdenciárias somente podem ser instituídas ou majoradas por **Lei**. Não basta a simples previsão em lei acerca da instituição da contribuição. A lei deve obrigatoriamente explicitar:

➤ **fato tributável**: é o fato gerador “in abstrato”, ou seja, a descrição contida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária. O fato gerador “in concreto” é o fato imponível, a situação que, constatada, impõe a alguém a obrigação de pagar tributo.

➤ **base de cálculo**: é o montante sobre o qual indice a alíquota. (ex. salário-de-contribuição para a contribuição devida pelo empregado).

➤ **a alíquota**: é o percentual que multiplicado pela base de cálculo permite o cálculo do “quantum” devido. (a CF, excepcionalmente autoriza que o Poder Executivo altere as alíquotas do Imposto de Importação, exportação, IPI e IOF, em razão da natureza extrafiscal destes, a teor do art. 153, § 1º. Também há exceções nos artigos 177, § 4º (CIDE), e art. 155, §§ 2º, XII, “h”, e 4º, IV, c, (ICMS) da CF.

➤ **sujeito passivo**: é aquele que deve prestar o objeto da obrigação tributária principal ou acessória.

➤ **sujeito ativo**: é o titular da capacidade tributária, vale dizer, é quem a lei confere poderes de arrecadar, administrar e fiscalizar tributos.

IMPORTANTE: Esses requisitos, repita-se, devem constar da própria lei, não podendo ser disciplinados por decreto.

✓ **Irretroatividade tributária**: tem por escopo preservar a segurança jurídica e impedir que sejam instituídas contribuições que tenham fatos geradores pretéritos.

✓ **Isonomia tributária:** essa limitação tem por escopo impedir que contribuintes que se encontrem em situações idênticas sejam tratados de forma diferente. O que se veda é a discriminação arbitrária e não toda e qualquer distinção para fins tributários. Com efeito, são asseguradas as seguintes distinções: **a)** capacidade contributiva; **b)** para as microempresas e empresas de pequeno porte (CF, art. 146, IV); **c)** em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra (CF, art. 195, § 9º); **d)** em razão do ato cooperativo (CF, art. 146, III, “c”); e **e)** fins extrafiscais (STF, ADI 1.643).

✓ **Vedação de confisco:** a carga tributária não pode tolher o **direito de propriedade** bem como o **livre exercício da atividade econômica**.

7.2. **Limitações Específicas**

As limitações específicas incidem tão-somente sobre as contribuições de seguridade social, e se encontram delineadas no artigo 195 da Constituição Federal. Vejamo-las:

➤ **anterioridade nonagesimal:** as contribuições de seguridade social somente poderão ser exigidas após o transcurso de noventa dias da data da publicação da Lei, não se aplicando o disposto no artigo 150, III, “b”. Fica afastada a anterioridade de exercício, vale dizer, não se exige o exaurimento do ano em curso no momento da publicação da Lei.

Fato gerador complexo: fato gerador de período ou complexo, como o lucro, são aqueles que não se formam instantaneamente, mas a partir de um complexo de atos a serem considerados em conjunto. **Instituição por medida provisória:** em se tratando de medida provisória, o prazo nonagesimal enceta-se na data da publicação da MP, e não da lei de conversão (RE 169.740 e 267.263). **Prazo para recolhimento do tributo:** a súmula 669 do STF estabelece que “norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

➤ **Imunidades:** o artigo 195, II da C.F. estabelece que não há incidência de contribuição sobre as rendas provenientes de aposentadorias e pensões. Também incide imunidade às entidades beneficentes de assistência social. As imunidades serão analisadas pormenorizadamente em tópico posterior.

8. **SUJEIÇÃO ÀS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

As contribuições de seguridade social, tal qual as demais modalidades de contribuições sociais, por se qualificarem como tributos, sujeitam-se às **Normas Gerais de Direito Tributário**, e, por essa razão, estão submetidas à regulamentação por **Lei Complementar** no que concerne às estas referidas normas gerais (art. 149 cc art. 146, III, da CF). O artigo 146, III, assim estabelece:

*Art. 146. Cabe à **lei complementar**:*

(...)

*III - estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**, especialmente sobre:*

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O S.T.F. reafirmou esse entendimento, consoante RE 396.266-3.

Sujeição das normas gerais constantes no CTN: as contribuições sujeitam-se, destarte, às normas gerais de direito tributário estabelecidas no Livro II do CTN (art. 96 e seguintes). Vejamos alguns temas importantes:

8.1. **Decadência e prescrição**

Os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91 (revogados) estabeleciam o prazo de 10 anos para a **prescrição** e a **decadência** das contribuições da seguridade social. **Responsabilidade Tributária**

O CTN dispõe sobre hipóteses de responsabilidade tributária que são também aplicáveis às contribuições de seguridade social. Pode-se destacar, a título exemplificativo, o inciso III do artigo 35 desse Código:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

8.2. **Hipóteses de responsabilidade tributária previstas na legislação ordinária:** os artigos 124, inciso II, e art. 128, do CTN autorizam que a lei ordinária estabeleça outras hipóteses de responsabilidade tributária, desde que não contrariem as normas gerais. São as seguintes hipóteses:

▪ **Responsabilidade solidária relativa às obras de construção civil – art. 30, VI, da Lei 8.212/91:**

A norma alcança a construção, reforma ou acréscimo, não abrangendo a simples manutenção. Incumbe ao proprietário, incorporador, dono da obra ou condômino exigir a comprovação dos recolhimentos das contribuições para a seguridade social, inclusive dos contribuintes individuais, podendo reter os pagamentos devidos. Poderá ser feito o lançamento em relação ao devedor solidário, sem o benefício de ordem (CTN, art. 124, parágrafo único)

▪ **Responsabilidade por substituição do tomador de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra – art. 31 da Lei 8.212/91:**

Na hipótese de serviços prestados mediante **cessão de mão-de-obra**, o **tomador** do serviço será **responsável tributário por substituição**, devendo recolher a

contribuição de 11% (se a atividade desempenhada for especial, haverá o acréscimo de 2, 3 ou 4 %) sobre o valor bruto constante na nota fiscal de prestação de serviços. A cessão de mão-de-obra se dá quando a empresa cedente coloca seus empregados à disposição da empresa tomadora do serviço, em situação idêntica à relação de emprego, sujeitando seus empregados ao poder de comando do tomador do serviço, nos termos do contrato de cessão. Assim, não se confunde com a simples prestação de serviço por pessoa jurídica (STJ, Resp. 660.507).

9. **NORMAS NEGATIVAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Estas normas instituem as **imunidades tributárias** (hipótese de não incidência prevista constitucionalmente). As imunidades incidem sobre as seguintes hipóteses:

a) aposentadorias e pensões do RGPS – art. 195, inciso II;

b) entidades beneficentes de assistência social nos termos da lei (art. 195, § 7º).

Entidades beneficentes são aquelas que prestam serviços sociais a pessoas carentes, sem finalidade de lucro. **Entidade beneficente** não se confunde com **entidade filantrópica** (manutenção por doações). A análise mais detalhada dessas entidades será realizada posteriormente;

c) receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º): as contribuições sociais, incluídas as de seguridade social, não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação **ATENÇÃO:** Predomina o entendimento no sentido de que nenhuma outra imunidade além das descritas no art. 149, § 2º, I; e 195, II e § 7º, da CF poderão incidir sobre as contribuições da seguridade social. Com efeito, não há incidência das imunidades descritas nos art. 150, VI e 155, § 3º, da C.F. No que concerne especificadamente ao parágrafo 3º do art. 155, o STF editou a súmula 659, nos seguintes termos: “é legítima a cobrança da Cofins, do Pis e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

10. **CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL INSTITUÍDAS**

Passaremos a analisar as contribuições instituídas por Lei e que têm sua base econômica previstas nos incisos do “caput” do art. 195 da Constituição Federal:

10.1. Contribuição com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal:

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

A redação original referia-se somente ao empregador. Assim, havia dúvida se a contribuição abrangeria pessoas jurídicas que não fossem empregadoras (o STF, ainda na vigência do texto original do dispositivo em tela, decidirá que a contribuição seria devida por quaisquer empresas jurídicas, pois basta a potencialidade de serem empregadoras para figurarem como contribuintes da seguridade social (princípio da solidariedade). Com a edição da EC nº 20/98, o dissenso doutrinário perdeu a razão de existir, visto que fora incluído no aludido inciso a figura da “empresa”.

O conceito de empresário é fornecido pelo Código Civil, em seu artigo 966, nos seguintes termos:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único: Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

As entidades equiparadas podem ser, por exemplo, as cooperativas, as associações e as fundações (o artigo 15 da lei 8.212/91 descreve as entidades que se equiparam a empresa).

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

A redação original se referia exclusivamente à folha de salários (salário: contraprestação paga ao empregado pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador). O legislador infraconstitucional, em evidente equívoco, editou as Leis 7.787/89 e 8.212/91 (já sob a égide da atual Constituição Federal), instituindo a contribuição sobre a folha de salários, excedendo à sua competência, pois abrangeu no tipo legal a remuneração paga aos administradores, autônomos e avulsos. A par desse contexto normativo, o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso I do art. 3º da Lei 7.787/89 em sede de controle difuso de constitucionalidade (a suspensão da eficácia desse dispositivo fora determinada pela resolução 14/95 do Senado); e declarou a inconstitucionalidade do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91 em sede de controle concentrado, produzindo efeito “erga omnes”.

Com efeito, fora editada a LC nº 84/96, no exercício da competência residual da União, instituindo a contribuição sobre as bases de cálculo em análise.

A alteração no texto constitucional se deu com a EC nº 20/98, sendo a LC 84/96 revogada pela Lei 9876/99, que conferiu nova redação ao artigo 22, III, da Lei 8.213/91.

Importa ressaltar, ainda, que o dispositivo constitucional se refere a “rendimento de trabalho”, impedindo à instituição de contribuições, por lei ordinária, sobre **verbas de natureza indenizatória**.

A incidência das contribuições instituídas com fundamento nesse inciso somente se dará sobre as remunerações pagas à pessoa física, não abrangendo as prestações de serviços realizadas por pessoas jurídicas ou por cooperativas de trabalho.

I.a.1. Contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados ao empregado e trabalhador avulso.

Está prevista no inciso I do art. 22 da lei 8.212/91 (redação dada pela Lei 9.876/99). Tem a alíquota de 20% sobre o **total das remunerações** pagas (exceto as de natureza indenizatória previstas no art. 28, § 9º), devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e avulsos. A hipótese de incidência se dá com a prestação de serviço (mês de competência é o mês trabalhado).

▪ **Parcela variável do SAT** (seguro de acidentes de trabalho): O inciso II estabelece a contribuição para financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho. A alíquota será de 1%, 2% ou 3%, de acordo com o **grau de risco** da **atividade preponderante da empresa**, nos termos da CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas e constante no anexo V do Regulamento da Previdência (a alíquota de 1, 2 ou 3 por cento poderá ser ampliada ou reduzida nos termos do art. 10 da lei 10.666/03 - diminuída em 50% ou aumentada em 100%-, de acordo com metodologia desenvolvida pelo Conselho Nacional da Previdência Social. O art. 202-A do Decreto 3.048/99 refere-se ao FAP - Fator Acidentário de Prevenção como critério para a redução ou majoração da alíquota, seguindo às coordenadas de **frequência, gravidade e custo** de infortúnios decorrentes da atividade desempenhada – cada empresa tem seu próprio FAP, aprovado anualmente pelo MPS). **IMPORTANTE**: o artigo 57 da Lei 8.213/91 determina o acréscimo na alíquota do SAT em 12, 9 ou 6 por cento, especificadamente sobre a remuneração do segurado que exerça atividade que permita a concessão da aposentadoria especial.

▪ **Contribuição Adicional de 2,5 % devida pelas instituições financeiras e assemelhados**: está prevista no parágrafo 1º do art. 22 da Lei 8.212/91.

I.1.2. Contribuição sobre a remuneração paga ao contribuinte individual

Está prevista no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91. Tem a alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestem serviço.

Antes da reforma da previdência, ocorrida em 1998, com a edição da EC nº 20/98, a instituição dessa modalidade de contribuição somente poderia ser implementada por meio de Lei complementar. O STF considerou inconstitucional a Lei 7.787/89. Posteriormente a União editou a Lei Complementar nº 84/96, que restou revogada pela Lei ordinária 9.876/99, que deu nova redação ao artigo 22, III, da Lei 8.212/91. **IMPORTANTE:** além dessa contribuição, a empresa terá que reter a contribuição devida pelo próprio contribuinte individual.

I.a.3. Contribuição previdenciária incidente sobre a nota fiscal de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

A contribuição deve ser paga pela **empresa tomadora** de serviços, na condição de contribuinte, sobre o valor da nota fiscal dos serviços prestados.

I.a.4. Contribuição do empregador doméstico:

Esta prevista no artigo 24 da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 24. A contribuição do empregador doméstico é de 12% (doze por cento) do salário-de-contribuição do empregado doméstico a seu serviço. (Vide Lei Complementar nº 150, de 2015)

O salário-de-contribuição para o empregado doméstico corresponde ao **valor registrado em sua CTPS (art. 28, II).**

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

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

10.2. SITUAÇÕES ESPECIAIS:

10.2.1. Contribuição das associações esportivas

A associação esportiva que mantiver equipe de futebol profissional não contribuíra sobre a folha de salários, mas com uma contribuição de **5% sobre a receita bruta** (sem deduções) auferida em razão dos espetáculos desportivos que patrocine, nos termos do art. 22, § 6º da Lei de Custeio.

10.2.2. Contribuição do produtor rural (PF e PJ):

O produtor rural também não contribuíra nos termos do art. 22, I e II da Lei de Custeio.

A contribuição se dará pela incidência de uma alíquota sobre a receita bruta de comercialização da produção. A alíquota será de:

- produtor rural pessoa física (Lei de custeio, art. 25): 2,0% + 0,1 para o SAT.
- produtor rural pessoa jurídica (Lei 8.870/94): 2,5% + 0,1 para o SAT.

10.2.3. Contribuição da agroindústria:

Agroindústria é a pessoa jurídica que industrializa a sua própria produção agrícola. Ocorre a exploração de duas atividades, uma agrária e outra industrial. (ex.: usina de açúcar).

A contribuição será de 2,5% da receita bruta da comercialização de sua produção, acrescida de 0,1% para o SAT.

10.3. Contribuição com fundamento no art. 195, I, “b” da Constituição Federal: “receita” e “faturamento”.

Há duas contribuições instituídas com fundamento neste dispositivo: a **COFINS** e o **PIS/PASEP**.

10.3.1. Cofins

A redação original do art. 195, inciso I, da C.F. referia-se tão-somente a “faturamento”.

Uma das contribuições instituída com fundamento nesse dispositivo constitucional fora a **Cofins** (a Cofins é a sucessora do Finsocial, recepcionada pela CF até que fosse instituída contribuição específica fundada neste dispositivo – ADCT, art. 56). A LC nº 70/91, ao instituir a COFINS, definiu como faturamento a receita bruta proveniente das vendas de mercadorias ou de serviços. O STF entendeu (ADC nº 01) constitucional essa norma, pois o

faturamento, para efeitos fiscais, sempre fora considerado como “receita bruta proveniente de vendas e serviços”.

Posteriormente, a Lei 9.718/98 alterou a disciplina da COFINS, passando a considerar como faturamento a **totalidade das receitas auferidas**, vale dizer, mais abrangente que as receitas provenientes de vendas de mercadorias e serviços. O STF julgou inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 – RE 346.084.

A E.C.nº 20/98 acrescentou a **receita** como base econômica tributável. Destarte, não apenas as receitas provenientes de vendas de mercadorias ou serviços podem ser tributadas, mas também as demais receitas financeiras. A **Lei 10.883/03**, editada sob a égide da nova redação constitucional, abrangeu **todas as receitas auferidas pela empresa**.

A divergência concernente à exata conceituação de faturamento e receita perdeu a importância em razão da alteração constitucional.

➤ **Contribuintes:** todas as pessoas jurídicas de direito privado ou equiparadas, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do SIMPLES. **ATENÇÃO:** para as pessoas jurídicas que tenham filiais, as contribuições serão efetuadas de forma centralizada.

➤ **Base de cálculo:** a base de cálculo será a **totalidade das receitas** auferidas pela empresa. Observar que essa disposição tem guarida constitucional tão-somente após a **Lei 10.883/03**.

➤ **Inclusão do ICMS na base de cálculo:** o STJ sufragou o entendimento no sentido de que as parcelas relativas ao ICMS poderiam ser incluídas na base de cálculo da COFINS (súmulas 68 e 94).

➤ **Alíquota:** as alíquotas básicas da Cofins variam conforme o regime cumulativo ou não-cumulativo adotado pela empresa. As alíquotas serão de:

- 3% para o regime cumulativo (Lei nº 9.718/98);
- 7,6% para o regime não-cumulativo (Lei nº 10.833/03);
- 4% para as instituições financeiras (Lei nº 10.684/03);

▪ **Regime Cumulativo e não cumulativo:** A C.F. consigna em seu art. 195, §§ 12 e 13, que a lei estabelecerá as hipóteses em que a Cofins poderá ser **não-cumulativa**. O tema fora regulamentado pela Lei 10.833/03. No regime não-cumulativo (possível apenas para as

empresas submetidas ao regime do lucro real para fins de apuração do IRPJ), é possível a utilização de créditos em relação a alguns insumos.

Incidência da Cofins nas operações de energia elétrica: acerca desse tema, o STF editou a súmula nº 659, nos seguintes termos: É legítima a cobrança da Cofins, do Pis e do Finsocial sobre as operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no país.

10.3.2. Pis/Pasep

Pis – Programa de Integração Social;

Pasep – Programa de formação do Patrimônio do Servidor Público

A contribuição PIS/PASEP, por incidir sobre o faturamento e a receita, da mesma forma que a Cofins, passaram a ter tratamento jurídico unificado pela Lei 8.718/98.

A receita decorrente dessa contribuição será destinada ao financiamento do seguro-desemprego (art. 239 da Constituição Federal) e ao próprio abono previsto neste dispositivo.

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

IMPORTANTE: os mesmos questionamentos jurídicos acerca da Cofins também prosperam em relação ao Pis/Pasep.

A alíquota será de:

- **peças jurídicas privadas** – sobre o faturamento – 0,65% (regime cumulativo) e 1,65 (regime não-cumulativo);
- **entidades s/fins lucrativos**: sobre folha de salários – 1,00%;
- **Pessoas jurídicas de direito público**: sobre o valor mensal das receitas correntes e transferências correntes e de capital – 1%;

ATENÇÃO: Há alíquotas diferenciadas para determinados setores.

10.4. O lucro

A contribuição para a seguridade social instituída com fundamento nesse inciso fora a **C.S.L.L.** – **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**. A CSLL foi instituída pela Lei 7.689/88, editada após a promulgação da Constituição Federal.

➤ **Base de cálculo**: A base de cálculo da CSLL dependerá do regime adotado pela empresa em relação ao IRPJ. Há dois regimes previstos na legislação de regência do tema: a) regime do lucro real; e b) regime do lucro presumido ou arbitrado.

IMPORTANTE: as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ deverão ser observadas pela CSLL (art. 57 da Lei 8.981/95 e art. 28 da Lei 9.430/96). Com efeito, a apuração da CSLL poderá ser trimestral ou anual.

Os **critérios para enquadramento** no regime de lucro real ou no regime de lucro presumido estão dispostas nos artigos 13 e 14 da Lei 9.718/98¹, sendo que determinadas pessoas jurídicas deverão adotar o regime do lucro real obrigatoriamente (bancos, sociedade

¹ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. § 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário. § 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; [\(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002\)](#) II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da [Lei nº 9.430, de 1996](#); VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

de crédito, etc). Lucro real é aquele apurado considerando-se todas as receitas, menos todos os custos e despesas da empresa. Lucro presumido é aquele aferido com base num percentual estabelecido sobre o valor da receita apurada, independentemente da apuração efetiva do lucro.

a) para as empresas submetidas ao regime do lucro real: a base de cálculo dessa contribuição será o **resultado do exercício** ou lucro contábil (resultado ajustado), antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições, exclusões e deduções previstas em lei. **IMPORTANTE:** o lucro que servirá de base para a CSLL deverá ser apurado mediante a soma das receitas da empresa, diminuída das despesas e posteriormente ajustado pelas adições, exclusões admitidas na legislação. Por isso que se denomina lucro ajustado. Analisar melhor.

b) para as empresas submetidas ao regime do lucro presumido: a base de cálculo será o resultado obtido pela multiplicação da receita bruta por um coeficiente, que, em regra, será de 12%.

Alíquota: A alíquota base será de 9% para ambas as hipóteses. Para determinadas empresas especificadas em lei (administradoras de cartão de crédito, financeiras, etc), a alíquota será de 15% (art. 3º, I da Lei 7.689/88 c/c art. 1º, § 1º, da LC 105/01). O aumento da alíquota está sendo questionada na ADI 4101 e permanece pendente de julgamento.

Bônus de adimplência fiscal: fora instituído pelo art. 38 da Lei 10.637/02, e consiste num bônus de 1% sobre a base de cálculo da CSLL para as empresas adimplentes nos últimos cinco anos com o fisco (em relação a todos os tributos administrados pela RFB). **ATENÇÃO:** o benefício em análise é negado para as empresas que tenham débitos com exigibilidade suspensa (ex. liminar). No entanto, há importante entendimento doutrinário de que esta hipótese não poderia impedir o citado bônus, visto que nesta hipótese o contribuinte poderá obter até uma certidão de regularidade fiscal (CTN, art. 206)

Compensação de prejuízos de exercícios anteriores: o artigo 58 da Lei 8.981/95 estabelece que a compensação de prejuízos fiscais na base de cálculo da CSLL relativas a períodos posteriores é limitada a 30% do lucro auferido nesse período. No STJ prevaleceu a tese da constitucionalidade dessa limitação.

Isenção das cooperativas: A Lei 10.865/04 isenta do pagamento da CSLL, a partir de 01.01.05, as sociedades cooperativas, exceto as de consumo. A isenção abrange os atos praticados entre cooperativa e cooperados (Resp.1037701).

Imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I): O S.T.F. já decidiu que a imunidade em tela não abrange a C.S.L.L.

10.5. Contribuição com fundamento no art. 195, II, da CF: do trabalhador e dos demais segurados.

Além do empregador, o empregado e o trabalhador em geral também devem verter contribuições, nos termos previstos em Lei.

Vejamos as contribuições previstas em lei:

a. contribuição do empregado, do avulso e do doméstico.

Esta prevista no artigo 20 da Lei de Custeio, no seguinte teor:

A contribuição do empregado, do avulso e do empregado doméstico terá por base de cálculo o salário-de-contribuição e terá alíquota progressiva.

➤ **Salário-de-contribuição:** é a base de cálculo da contribuição previdenciária, vale dizer, o montante sobre o qual incide a alíquota da contribuição. O salário-de-contribuição é definido de forma diversa para cada tipo de segurado, “ex vi” do artigo 28 da Lei de Custeio, vejamos:

- **empregado:** total da remuneração auferida no mês;
- **empregado doméstico:** remuneração registrada em CTPS;
- **avulso:** total da remuneração auferida no mês.

➤ **Parcelas não integrantes do salário-de-contribuição:** estão elencadas no § 9º do art. 28, da Lei 8.212/91

➤ **Limite máximo e mínimo do S.C.:** o limite mínimo do salário-de-contribuição será o piso salarial da categoria ou o salário-mínimo. Considerado em seu valor mensal, diário ou horário. **ATENÇÃO:** excepcionalmente o valor poderá ser inferior, nos termos do § 1º do art. 28, nas hipóteses de admissão, dispensa.

➤ **Salário-maternidade como salário-de-contribuição:** os benefícios previdenciários não integram o salário-de-contribuição, com exceção do salário-maternidade. **Atividades concomitantes:** o segurado que exercer mais de uma atividade remunerada deverá se filiar em relação a todas, bem como a recolher as contribuições também em relação a todas as atividades, limitado, todavia, ao teto do salário-de-contribuição (art. 12, § 2º).

➤ **13º salário**: também incide contribuição sobre a gratificação natalina, de forma separada da remuneração do mês de dezembro. O teto do salário-de-contribuição incide separadamente em relação a cada uma dessas verbas.

➤ **Retenção e recolhimento das contribuições (responsabilidade tributária por substituição)**: o empregador deverá reter o valor da contribuição e efetuar o seu recolhimento, nos termos do art. 30, I, “a”.

b) contribuição do contribuinte individual e do segurado facultativo.

Essa contribuição está prevista no artigo 21 da Lei de Custeio.

A alíquota será de 20% sobre o salário-de-contribuição, que corresponderá:

- contribuinte individual: total dos valores auferidos - contribuinte facultativo: valor declarado.

ATENÇÃO: o art. 30, § 4º, estabelece que se o contribuinte individual prestar serviço para empresas poderá deduzir de sua contribuição 45% da contribuição efetivamente recolhida ou declarada pela empresa em razão do serviço por ele prestado, limitada a 9% do salário-de-contribuição.

▪ **Inclusão previdenciária:**

Art. 21.

(...)

§ 2º *No caso de opção pela exclusão do direito ao benefício de aposentadoria por tempo de contribuição, a alíquota de contribuição incidente sobre o limite mínimo mensal do salário de contribuição será de: (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011)*

I - 11% (onze por cento), no caso do segurado contribuinte individual, ressalvado o disposto no inciso II, que trabalhe por conta própria, sem relação de trabalho com empresa ou equiparado e do segurado facultativo, observado o disposto na alínea b do inciso II deste parágrafo; (Incluído pela Lei nº 12.470, de 2011)

II - 5% (cinco por cento): (Incluído pela Lei nº 12.470, de 2011)

a) no caso do microempreendedor individual, de que trata o art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e (Incluído pela Lei nº 12.470, de 2011) (Produção de efeito)

b) do segurado facultativo sem renda própria que se dedique exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencente a família de baixa renda. (Incluído pela Lei nº 12.470, de 2011)

§ 3º O segurado que tenha contribuído na forma do § 2º deste artigo e pretenda contar o tempo de contribuição correspondente para fins de obtenção da aposentadoria por tempo de contribuição ou da contagem recíproca do tempo de contribuição a que se refere o art. 94 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, deverá complementar a contribuição mensal mediante recolhimento, sobre o valor correspondente ao limite mínimo mensal do salário-de-contribuição em vigor na competência a ser complementada, da diferença entre o percentual pago e o de 20% (vinte por cento), acrescido dos juros moratórios de que trata o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011) (Produção de efeito)

§ 4º Considera-se de baixa renda, para os fins do disposto na alínea b do inciso II do § 2º deste artigo, a família inscrita no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal - CadÚnico cuja renda mensal seja de até 2 (dois) salários mínimos. (Redação dada pela Lei nº 12.470, de 2011)

c) Contribuição do segurado especial

Essa contribuição está prevista no artigo 25 da Lei de Custeio e tem por fundamento de validade o artigo 195, § 8º da CF.

- **Base de cálculo:** receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.
- **Alíquota:** A alíquota será de:
 - 2,0 % para a seguridade social;
 - 0,1 % para o SAT

➤ **Recolhimento da contribuição:** está disciplinado no art. 30, III e X, da LC.

➤ **Contribuição do segurado especial como contribuinte individual:** o seguro especial, sem perder essa qualidade, poderá contribuir como contribuinte individual para fazer jus a benefícios com renda mensal superior ao salário-mínimo. Deverá contribuir sobre a comercialização e mais 20% sobre o salário-de-contribuição. **IMPORTANTE:** não incide contribuição quando o segurado especial comercializa sua produção para o exterior (imunidade das receitas de exportação).

10.7. Contribuição com fundamento no art. 195, III, da CF – contribuição sobre concurso de prognósticos.

Está prevista no art. 26 da Lei 8.212/91. Transcrevo:

*Art. 26. Constitui **receita da Seguridade Social** a **renda líquida dos concursos de prognósticos**, excetuando-se os valores destinados ao Programa de Crédito Educativo. (Redação dada pela Lei nº 8.436, de 25.6.92)*

§ 1º Consideram-se concursos de prognósticos todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por renda líquida o total da arrecadação, deduzidos os valores destinados ao pagamento de prêmios, de impostos e de despesas com a administração, conforme fixado em lei, que inclusive estipulará o valor dos direitos a serem pagos às entidades desportivas pelo uso de suas denominações e símbolos.

§ 3º Durante a vigência dos contratos assinados até a publicação desta Lei com o Fundo de Assistência Social-FAS é assegurado o repasse à Caixa Econômica Federal-CEF dos valores necessários ao cumprimento dos mesmos.

Concursos de prognósticos representam os concursos de números, loterias, sorteios, etc. Nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei 10.260/01, 30% da renda líquida será destinada ao FIES (Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior).

10.8. Contribuição com fundamento no art. 195, IV, da CF – do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equipar.

Com fundamento nesse preceito constitucional, fora editada a MP nº 164/2004, convertida na Lei nº 10.865/04, instituindo contribuições de seguridade social com fundamento neste dispositivo. Essa lei instituiu o PIS/PASEP-importação e o COFINS-importação. Assim estabelece o artigo 1º dessa norma:

*Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na **Importação de Produtos Estrangeiros** ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

➤ **Fato gerador:** a caracterização do fato gerador se dará de forma diversa para a importação de bens em relação à importação de serviços. Vejamos:

- **importação de bens**: ocorrerá entrada de mercadoria no país, que se aperfeiçoa com a declaração de importação nos órgãos da Administração Fazendária.
- **importação de serviços**: ocorrerá no momento do pagamento, crédito ou remessa de valores a pessoa residente no exterior a título de contraprestação pelo serviço prestado.

Isenções previstas na Lei 10.865/04: Estão previstas no artigo 9º, nos seguintes termos:

Art. 9º São isentas das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei:

I - as importações realizadas:

- a) pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;*
- b) pelas Missões Diplomáticas e Repartições Consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes;*
- c) pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente, inclusive os de âmbito regional, dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes;*

II - as hipóteses de:

- a) amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial;*
- b) remessas postais e encomendas aéreas internacionais, destinadas a pessoa física;*
- c) bagagem de viajantes procedentes do exterior e bens importados a que se apliquem os regimes de tributação simplificada ou especial;*
- d) bens adquiridos em loja franca no País;*
- e) bens trazidos do exterior, no comércio característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres, destinados à subsistência da unidade familiar de residentes nas cidades fronteiriças brasileiras;*
- f) bens importados sob o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de isenção;*
- g) objetos de arte, classificados nas posições 97.01, 97.02, 97.03 e 97.06 da NCM, recebidos em doação, por museus instituídos e mantidos pelo poder público ou por outras entidades culturais reconhecidas como de utilidade pública; e*
- h) máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores, conforme o disposto na Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990.*

- **Importador**: podem ser pessoas físicas ou jurídicas.
- **Importação de serviços**: serão os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou jurídica residentes no exterior, nas seguintes hipóteses:
 - a) executados no país;
 - b) executados no exterior, mas que o resultado se verifique no Brasil.

IMPORTANTE: o resultado equivale ao proveito ou utilidade.

➤ **Base de cálculo:** está prevista no art. 7º, com a seguinte redação:

Art. 7º A base de cálculo será:

*I - o **valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou*

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

O inciso I desse dispositivo se refere ao **valor aduaneiro**, acrescido do valor do ICMS e do valor das próprias contribuições como base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS decorrente de importação.

ATENÇÃO: há entendimento de que esse artigo é inconstitucional por violação ao disposto no artigo 149, § 2º, III, “a”. Fundamenta essa acepção doutrinária no sentido de que não caberia ao legislador infraconstitucional alterar o conceito de valor aduaneiro fornecido pelo art. VII do GATT (General Agreement on Tariffs and Trade).

O artigo 149, § 2º, II, “a”, da CF assim dispõe:

Art. 149 (...)

*2º As **contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*II - incidirão também sobre a **importação de produtos estrangeiros ou serviços**; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

III - poderão ter alíquotas:

*a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o **valor aduaneiro**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

A expressão “**valor aduaneiro**” tem sentido próprio, constando, aliás, do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, vigente no país por força do atual Regulamento Aduaneiro. Nos termos estabelecidos por esse acordo, o valor aduaneiro na importação é o

preço normal da mercadoria no mercado internacional colocada no porto de chegada, com os encargos de transporte e seguro.

Nessa ordem de ideias, o art. 7º da Lei 10.865/04 extrapolou o conceito de valor aduaneiro, incluindo o ICMS devido e as próprias contribuições em sua definição, e, portanto, deverá ser declarado inconstitucional. **Alíquota:** a alíquota sera de:

- 1,65% para o PIS/PASEP;
- 7,6% para a COFINS.

11. IMUNIDADE DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

A imunidade das entidades beneficentes de assistência social está prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 195 (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as **entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Malgrado a norma se refira a “isenção”, na realidade se trata de “imunidade”, vale dizer, uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Fundamento: a razão dessa imunidade reside no fato de que essas entidades são verdadeiras coadjuvantes do Estado na área social, e, por esse motivo, exige-se um tratamento diferenciado no que concerne ao financimanelto da seguridade social por esses entes.

Disciplina infraconstitucional: Há importante dissenso na doutrina e na jurisprudência acerca de qual espécie normativa (lei ordinária ou complementar) deveria regular o tema. O tema era tratado pelo artigo 55 da Lei 8.212/91, que recentemente fora revogado pela Lei 12.101/09, que passou a discipliná-lo.

Imunidade e obrigações acessórias: as entidades beneficentes de assistência social imunes à cobrança das contribuições de seguridade social não estão dispensadas das obrigações acessórias.

12. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.

Consoante já sobejamente explanado, a **prescrição** e a **decadência**, em matéria de contribuições, integram o rol de “**normas gerais de direito tributário**” e, por esse motivo, devem ser reguladas por Lei Complementar, “ex vi” do disposto no art. 149 cc art. 146, III, “b”, da Constituição Federal.

Malgrado a clareza do texto magno, o legislador regulou o tema em Lei ordinária. A Lei 8.212/91 dispunha, nos artigos 45 e 46, que o prazo decadencial e prescricional das contribuições era de 10 anos.

Destarte, restou evidenciado de forma inexorável que esses artigos eram inconstitucionais. Após contundente debate jurídico, o STF editou a súmula vinculante nº 08, nos seguintes termos:

***Súmula Vinculante 8.** São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

O S.T.F., no entanto, procedeu à “**modulação de efeitos**” de sua decisão, e os efeitos da súmula vinculante em questão atinge apenas os **débitos pendentes de pagamento até 20.06.2008**, esteja a cobrança em sede administrativa ou judicial.

Com efeito, o tema é regulado pelos artigos 173 e 174 do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Conclui-se, assim, que o prazo decadencial e prescricional das contribuições será, para ambas as hipóteses, de 5 anos.

Nos termos dos dispositivos legais supra transcritos, pode-se aduzir que:

a) decadência: consiste na extinção do direito da União de apurar e contituir, pelo lançamento, o crédito decorrente das contribuições de seguridade social, em razão do seu não exercício no lapso temporal estatuído em lei.

b) prescrição: é a perda do direito de promover a execução judicial do seu crédito já contituído, em virtude de não tê-lo exercido no prazo legal

ATENÇÃO: o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. O prazo de prescrição se interrompe nas hipóteses do art. 174 do CTN.

➤ **Reconhecimento de ofício da prescrição e da decadência pela Fazenda Pública:** a Fazenda Pública poderá reconhecer de ofício a prescrição ou a decadência tributária, nos termos do art. 53 da Lei 11.941/09.

BONS ESTUDOS !!!!!!!!!