

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: TRIBUTOS *SUI GENERIS*

IRACI DE OLIVEIRA KISZKA¹
SANDRÉA ALVES ABBAS²

RESUMO

Este trabalho procura apontar algumas divergências doutrinárias sobre as contribuições sociais, em particular no que diz respeito à característica preponderante para qualificá-la. Alguns doutrinadores elegem como elemento diferencial das contribuições sociais o sujeito ativo; outros enfocam a finalidade e a destinação, e outros a referibilidade ao contribuinte. Essa divergência doutrinária se deve à interpretação literal do texto normativo do Código Tributário Nacional, como ensina Amaro (1999).

Palavras-chave: contribuição social, tributo, referibilidade, vinculação, finalidade, destinação.

¹ Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU, membro do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

² Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo, Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Paulista da Magistratura de São Paulo.

SUMÁRIO

1 – AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	3
2 - CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.....	4
3 – CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.....	6
4 – FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE.....	10
5 – CONCLUSÃO.....	12
6 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	13

1 – AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O artigo 149, da Constituição Federal que define a competência da União para instituir contribuições sociais como instrumento de atuação da União, principalmente nas áreas da previdência e da assistência social, traz expressa referência aos artigos 146, III, 150, I e III, inseridos no Título VI, que trata da Tributação e do Orçamento na Lei Maior, o que significa afirmar que, ao fazer aquelas referências, as contribuições sociais deverão obedecer ao regime jurídico tributário, ou seja, aos princípios informadores da tributação.

Geraldo Ataliba (1988) destaca que não deve pairar dúvida sobre a aplicabilidade do regime jurídico tributário às contribuições previstas na Constituição Federal, argumentando que a discussão sobre a natureza jurídica dos tributos é inócua, vez que a Constituição Federal foi taxativa no sentido de mandar aplicar o regramento jurídico tributário. Esse regramento já está explicitado no texto constitucional. O artigo 149 estabelece que a União tem competência exclusiva para instituir contribuições sociais. O artigo 146 determina que as normas gerais (definição de tributos, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência e tratamento tributário adequado ao ato cooperativo de sociedades cooperativas) serão elaboradas através de lei complementar. O artigo 150, também da Constituição Federal, estabelece as limitações constitucionais ao poder de tributar.

2 – CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

As contribuições para a seguridade social ganharam atenção especial na Constituição Federal de 1988, pois têm o seu perfil delineado no Título VIII (Da Ordem Social), alicerçado no artigo 193 que explicita que a ordem social tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça social.

O artigo 194 do mesmo título estabelece que a seguridade social destina-se a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, ou seja, garantir os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 1º, inciso III da CF que eleva o princípio da dignidade da pessoa humana como cláusula pétrea nos termos do artigo 60, inciso IV da CF.

A previdência social, por sua vez, está assegurada no Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), capítulo II (Dos Direitos Sociais) artigo 6º da CF e disciplinada minuciosamente no artigo 201 da CF.

Como já tivemos oportunidade de fazer notar, a qualificação constitucional da contribuição social se faz a partir da finalidade que deve atingir. Na verdade, há uma predeterminação constitucional a respeito do cumprimento de uma finalidade. No que diz respeito à seguridade social, a Constituição determina que o produto da receita deste tributo tem uma destinação específica: o custeio de uma atuação estatal.

Uma propriedade peculiar à contribuição para a seguridade social é o seu vínculo com a capacidade tributária ativa, na figura do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Trata-se de órgão dotado de personalidade jurídica própria, de caráter autárquico, com orçamento autônomo e instrumento de fiscalização e arrecadação da Contribuição da Seguridade Social nos termos dos artigos 165 § 5º, II, 194, III, 195, I e seu § 2º da CF:

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:

(...)

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

Entre as inúmeras tentativas de qualificar as contribuições sociais, sobressai a de Denari (1990), segundo o qual as contribuições sociais são espécies tributárias “sui generis”, entendendo por isso as prestações pecuniárias compulsórias voltadas para a tutela da previdência e da assistência social, com finalidade exclusiva de realizar os fins sociais da tributação.

Não há discordância doutrinária a respeito do fato de que as contribuições sociais são predeterminadas constitucionalmente e são orientadas para a realização dos fins sociais. Entretanto, muito se discute a respeito de suas características essenciais, de que passamos a tratar no próximo item.

3 – CARACTERÍSTICAS ESSENCIAIS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Não tem sido tarefa fácil identificar as características essenciais da contribuição social, o que tem gerado inúmeras posições doutrinárias. Enquanto não há questionamento em relação ao aspecto da finalidade, existe controvérsia, em especial, quanto à destinação.

Machado (2009) entende que a natureza jurídica das contribuições de seguridade social independe de saber qual o destino do produto, mas de determinar o sujeito ativo das contribuições sociais. A sua peculiaridade está no ingresso direto do produto no orçamento da seguridade social. Ou seja, o produto não trilha os caminhos do Tesouro Nacional para depois ser reorientado para a seguridade social.

Seja como for, entende-se que as contribuições de seguridade social caracterizam-se pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, inciso III, da Constituição Federal.

As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos financiam diretamente a seguridade social, não podem constituir receita do Tesouro Nacional precisamente porque devem ingressar diretamente no orçamento da seguridade social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195, da Constituição Federal, indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição.

Ressalta-se que não se trata de saber qual o destino das contribuições de seguridade social. Não se trata, apenas, de um problema de Direito financeiro. Trata-se de saber quem é o sujeito ativo dessas contribuições – e, a nosso ver, o sujeito ativo das mesmas é a entidade responsável pela gestão do orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, inciso III, da CF. Em outras palavras, o INSS, autarquia que ganhou o patamar constitucional e que deve ser aperfeiçoada de modo a realizar completamente o preceituado no art.194 da Constituição” (Machado, 2009:419).

Para Amaro, os critérios de classificação dos tributos à vista do fato gerador (CTN, art. 4º) e da referibilidade ao contribuinte são insuficientes para a determinação da natureza específica das contribuições, elegendo como propriedade essencial a destinação do produto arrecadado, a saber, a instrumentalização ou financiamento da atuação da União no setor da ordem social.

O autor assinala que se nos ativermos à interpretação do artigo 195 podemos extrair diferentes aspectos para a caracterização da natureza das contribuições voltadas para a seguridade social: o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo das contribuições.

Amaro destrincha cada inciso do referido artigo, apontando os diferentes fatores de incidência: o sujeito passivo é recuperado no inciso I e II, a base de cálculo no inciso I e o fato gerador no inciso III. Ou seja, em alguns casos é possível identificar a ocorrência de dois aspectos.

Segundo Amaro, o art. 4º, II, do Código Tributário Nacional, nega a relevância da destinação do tributo como critério distintivo das espécies tributárias. Entretanto, o autor assinala equívocos no referido artigo:

*“O que pretende dizer aquele dispositivo é que o intérprete e o aplicador da lei, e o próprio legislador estão impedidos de, através da menção a esta ou àquela destinação do tributo (ou, também, à vista de sua denominação), **conduzir uma exação de uma categoria para outra**. Por exemplo, não se admite que o legislador institua tributo, destinando-o à conservação de estradas e denominando-o de pedágio, se o seu fato gerador for a compra de combustíveis. O caput do art. 4º e cada um de seus incisos aplicam-se a esse exemplo, reconduzindo a figura à natureza específica de imposto” (Amaro, 2007:76). (grifo nosso)*

Nesse sentido, a irrelevância da destinação do produto para qualificar a contribuição social expressa no art.4º do CTN não significa o afastamento do aspecto destinação da essencialidade da contribuição social. A destinação é importante, o que o artigo restringe é a ampliação da destinação, que implica a mudança de uma categoria para outra.

Coelho (2009) defende a idéia de que as contribuições parafiscais são impostos e em decorrência disso sustenta que a destinação vinculada das receitas não é importante (p. 111) tecendo as seguintes ponderações:

“A possibilidade de serem criadas contribuições previdenciárias novas com a utilização da regra da competência residual da União para impostos denota a visão do constituinte quanto a serem impostos as contribuições parafiscais, entremostrando que a destinação vinculada das receitas é desimportante para a fixação não só do conceito de tributo, como de imposto e de taxa. Está no CTN com todas as letras”.

Souza (2001), por sua vez, defende a idéia de que são pressupostos da contribuição a vantagem diferencial e a maior despesa causada pelo particular (p.496) e entende que a finalidade e a destinação do produto arrecadado, ainda que previstas constitucionalmente, não são suficientes para caracterizar as contribuições sociais. Para ele, o que realmente conta para determinar a natureza dessas contribuições é a “referibilidade da ação estatal ao sujeito passivo das contribuições” (p.523). De maneira geral, entende que:

“será contribuição a exação compulsória referida a uma atividade estatal prevista na Constituição e que provoque um especial benefício a quem a lei eleger como sujeito passivo. Essa figura estará sujeita às normas gerais de Direito Tributário (art. 146, II, da CF); ao princípio da reserva legal aplicável aos tributos (art. 150, I); ao da irretroatividade (art. 150, III, a); ao do período de noventa dias entre a publicação da lei que as instituiu e a sua exigência (no sentido de aptidão da lei para incidir) (art. 195, § 6º); à afetação obrigatória do produto de sua arrecadação à seguridade

social (art. 195, caput); e à sujeição, como contribuintes, dos que se encontram em especial relação com a seguridade (art. 195, I e II) (Souza, 2001:506).

Para Carrazza (2000), as contribuições são tributos qualificados por sua finalidade. Ressalta que o texto constitucional não expõe a regra-matriz das contribuições sociais, restringindo-se tão somente a indicar as finalidades a serem alcançadas (intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e custeio da seguridade social). Desse modo, entende que a implementação de uma dessas finalidades constitucionais faz desencadear o tributo. Assim como para Amaro, o autor acrescenta à finalidade o aspecto destinação:

“Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, as idéias de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal. Pouco importa se tal atividade é desempenhada pela própria União ou por terceiro, delegatário. Sempre a destinação estará agregada in aeternum et ad ossa à estrutura da contribuição que irá custeá-la” (Carrazza 2000:395). (grifo nosso)

Entretanto, esclarece o autor, a vinculação do produto, predeterminando a finalidade e a destinação, no caso dos tributos elencados no artigo 5º do CTN, torna a norma tributária inconstitucional. Ou seja, a vinculação do produto é um aspecto essencial tão somente para as contribuições sociais.

Carneiro (2010) sustenta a posição de que as contribuições, embora se assemelham aos impostos quanto ao fato gerador, são afastadas da estrutura pertinentes aos impostos sinalizados pela não afetação do produto de sua arrecadação, consoante artigo 167 da CF/88, ao entender (p.18) que:

“Não se nega que, estruturalmente, as contribuições assemelham-se aos impostos no que toca ao seu fato gerador (auferir lucro, remunerar trabalhadores, receber remuneração etc.), desvinculado de uma atuação estatal; todavia, a Constituição Federal, afasta referidas contribuições da estrutura pertinente aos impostos, marcados pela não afetação do produto de sua arrecadação, conforme expressa determinação constitucional”

A partir das idéias acima expostas, é possível chegar às seguintes posições: Machado (2009) entende que as contribuições caracterizam-se pelo fato de ingressarem diretamente no orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, inciso III, da Constituição Federal, importando saber quem é o sujeito ativo. Amaro as caracteriza pela não referibilidade ao contribuinte e a destinação. Coêlho afirma que as contribuições são impostos e em razão disso a destinação vinculada das receitas não tem importância. Souza dá ênfase ao sujeito passivo das contribuições. Carrazza ressalta a diferença entre os impostos gerais, aos quais

não se pode agregar o aspecto destinação, e os impostos específicos, como as contribuições sociais, em que a destinação é relevante para a sua essencialidade. Carneiro afasta as contribuições da estrutura dos impostos, caracterizados pela não afetação do produto de sua arrecadação.

Tendo em vista essas colocações, em particular, as observações de Carrazza sobre as diferenças de tributos, passamos a tratar da fiscalidade e parafiscalidade no próximo subitem.

4 – FISCALIDADE, EXTRAFISCALIDADE E PARAFISCALIDADE

O sistema tributário tem por finalidade a busca de recursos financeiros necessários para que o Estado cumpra todas as suas atividades. Disso resulta que a função primordial do sistema tributário é a fiscalidade, assim definida:

“sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva” (Carvalho, 1991:148).

Porém, nem todos os recursos auferidos por tributação têm natureza puramente fiscal. Há também os tributos parafiscais e extrafiscais. A diferença entre as diferentes espécies deve ser buscada, em parte, na discussão a respeito da competência tributária.

Tem-se por regra matriz que a competência tributária se restringe à União, Estados e Municípios, pois somente essas pessoas têm poder legislativo podendo inovar na ordem jurídica. Nesse sentido, a capacidade ativa é requisito para a competência tributária. Entretanto, a capacidade tributária ativa é delegável por lei. Isso significa dizer que uma pessoa diferente daquela que criou o tributo pode vir a arrecadar o seu produto, mas alerta Carrazza:

“Para tanto, basta, fundamentalmente, que a pessoa beneficiada persiga finalidades públicas ou, pelo menos, de interesse público, isto por exigência do princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação” (Carrazza, 2000: 389).

Assim, há casos em que a lei que institui o imposto indica um sujeito ativo diferente daquele que detém a competência. Esses casos levam a pensar na diferença entre a pessoa competente e a pessoa credenciada para a postulação do cumprimento da prestação.

Esse contexto, em que o sujeito ativo não é titular da competência, atende a duas situações juridicamente distintas, conforme Carvalho (1991): i. o sujeito ativo arrecada e fiscaliza o tributo, mas não retém o produto arrecadado, o qual é transferido para o ente político e ii. o sujeito ativo arrecada, fiscaliza e retém o recurso arrecadado. Essas duas situações mostram que não é possível considerar que todos os tributos recaem na esfera da fiscalidade, ou seja, nem todos os tributos fazem parte do montante que visa a abastecer os cofres públicos. Há os que não são transferidos para os cofres públicos, permanecendo com o sujeito ativo que os arrecada. Trata-se dos recursos com destinação certa, i.e. aqueles que têm a finalidade de implementar objetivos específicos e imediatos, que não a obtenção de receitas

públicas. A sua função não é, portanto, meramente fiscal, devendo ser interpretados como tributos parafiscais.

Além dos tributos parafiscais, a doutrina faz menção aos extafiscais. O parentesco entre esses dois tributos está em que a sua existência não se vincula à mera obtenção de receitas. Já a diferença está em que os recursos obtidos com tributos extafiscais são transferidos para os cofres públicos. As propriedades dos tributos extafiscais são assinaladas por Campos (1990):

“A extrafiscalidade desenvolve-se não só por meio das imposições tributárias que vão desestimular certas atividades do setor privado, como por meio de isenções, imunidades e incentivos que vão, pelo contrário, estimulá-las caso sejam de interesse público” (Campos, 1990: 14)

O imposto cobrado na venda de cigarros é um exemplo do tributo extafiscal com vistas a desestimular o seu consumo; já dentro do imposto de renda, que é um tributo fiscal, a parte relativa à dedução de alíquota para a educação constitui um tributo extafiscal que visa ao incentivo social da educação.

Voltando ao tributo parafiscal, qual é, afinal, a sua finalidade e a sua destinação? Já vimos, de um lado, que seu produto financeiro não é recurso que se transfere ao tesouro nacional, e, de outro, que não tem a finalidade de incentivar ou desestimular práticas sociais, haja vista que neste caso temos os tributos extafiscais. Tributo parafiscal é aquele voltado para “suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional” (Machado, 2009: 414). O exemplo que nos favorece é o da contribuição social para a seguridade previdenciária, em que o sujeito ativo, a autarquia – INSS - é gestora do orçamento veiculado pelo art. 165, § 5º, item III, c/c art. 195, da Constituição Federal.

Resulta que a lei que cria contribuição para a seguridade social sem identificar o sujeito ativo, ou melhor, sem prescrever a sua arrecadação pelo órgão especial, transfere para os cofres públicos os recursos com destinação certa. Essa transferência configura desvio da finalidade, e, desse modo, afronta a Constituição Federal em seu art. 195, I.

5 – CONCLUSÃO

Após a exposição do entendimento de alguns doutrinadores, empreendemos o estudo das contribuições sociais, para o levantamento das propriedades comuns às espécies tributárias e as propriedades diferenciadoras. Observamos que as contribuições sociais têm características *sui generis*:

- Não há que se discutir sobre a finalidade, tendo em vista que esta é definida constitucionalmente;
- A lei que cria uma contribuição social não pode ser omissa quanto à destinação da arrecadação advinda da contribuição;
- A contribuição social é de natureza parafiscal;
- O detentor da capacidade ativa é o INSS, portanto, integra orçamento próprio;
- O orçamento é autônomo.

Para chegar a essas características, tomamos como norte a diferença entre fiscalidade e parafiscalidade, com base na destinação dos recursos arrecadados. Constituição Cidadã, elevada a categoria de tributos. O legislador quis dar tratamento diferenciado a elas ao inseri-las em capítulo próprio, com características e finalidades definidas na Constituição Federal e com destinação do produto da arrecadação vinculada a lei que a criou, aplicando-se regra geral dos tributos.

7 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, 13ª edição. São Paulo: Ed. Saraiva, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo: Ed. RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. A Contribuição Social Instituída pela Lei no.7.689/88, *Revista do Advogado*, no.3, 1990, pp.11-22.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 4ª edição, São Paulo: Ed. RT, 1991.
- CAMPOS, Djalma. Aspectos Tributários do Comércio Internacional. Em *Revista do Advogado* nº 32 – setembro/90, pp.13-17.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *Custeio da Seguridade Social*, São Paulo: Atlas, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- MACHADO, Hugo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SOUZA, Hamilton Dias. Contribuições sociais. Em Martins et alii (orgs.) *Curso de Direito Tributário*. 8ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 489-524.