

O inc. V ao art. 151 do CTN abriu uma exceção em sede de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que não admite a aplicação da Súmula 112 do STJ.”²

Na verdade, o que deve ficar claro é que a tutela antecipada não se confunde com a extinção do crédito tributário, na medida em que com a concessão da liminar não há o esgotamento do objeto da ação que tem por finalidade a extinção daquele crédito.

4. CONCLUSÃO

Em suma, estando satisfatoriamente demonstrados pelo contribuinte os requisitos previstos no art. 273 do CPC, a concessão da tutela antecipada, com ou sem necessidade do depósito do crédito tributário, deve o magistrado atender ao pedido, de modo a impedir que a Fazenda Pública possa adotar qualquer iniciativa contra o contribuinte objetivando a cobrança do suposto crédito.

2. O processo tributário. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2006, p. 520-521.

10

A seguridade social e seu financiamento: contribuições sociais e impostos vinculados

RODRIGO CARAMORI PETRY

Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR. Professor de Direito Tributário do Unicuritiba. Membro da ABDT. Advogado e consultor tributário.

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Previdenciário; Constitucional

RESUMO: O presente artigo dedica-se ao estudo das diversas atividades envolvidas com a seguridade social (previdência, saúde e assistência social) no Brasil, apontando seus regimes jurídicos constitucionalmente traçados, o papel desempenhado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e o respectivo financiamento dessas atividades de seguridade por meio da arrecadação de tributos, especialmente contribuições sociais e impostos vinculados.

PALAVRAS-CHAVE: Seguridade social – Financiamento – Contribuições sociais – Impostos.

ABSTRACT: The present article is dedicated to the study of several activities involved with social security (social security, health and welfare) in Brazil, highlighting its constitutionally set juridical regimes, the role of the Union, States, Federal and Municipal Districts, as well as the financing of such security activities through tax collection, especially social contributions and attached taxes.

KEYWORDS: Social security – Financing – Social contributions – Taxes.

SUMÁRIO: Introdução – 1. As contribuições que financiam a seguridade social: 1.1 Contribuições gerais de seguridade social; 1.2 Contribuições previdenciárias – 2. A repartição de tarefas da seguridade social entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e o destino das receitas arrecadadas com a cobrança das contribuições de seguridade social – 3. As prestações de seguridade social e suas fontes de financiamento: 3.1 A previdência social (art. 201 da CF/1988) e seu financiamento; 3.2 A saúde (art. 196 da CF/1988) e seu financiamento; 3.3 A assistência social (art. 203 da CF/1988) e seu financiamento – 4. Conclusões.

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, prevê normas de competência tributária autorizando a União Federal a instituir contribuições sociais especialmente destinadas ao financiamento da seguridade social, figura essa institucionalizada no *caput* do art. 194 da CF/1988 e que compreende o conjunto dos serviços e outras atividades estatais e da própria sociedade voltados à previdência social (compreendendo aposentadoria,¹ pensão² e outros benefícios previdenciários), à saúde pública e à assistência social aos desamparados.³

No presente artigo, vamos expor as formas pelas quais a União e também os Estados, Distrito Federal e Municípios realizam as funções da seguridade social, detalhando as espécies de prestações que compõem os serviços públicos ligados à previdência, à saúde e à assistência social, e ao mesmo tempo, vamos explicar como a tributação financia essas atividades, tanto por meio das contribuições sociais, quanto por meio de impostos.

O foco de nossa análise será o texto da Constituição Federal de 1988, o que não nos impedirá de fazer pequenas abordagens sobre a legislação ordinária, para que ao final de nosso estudo tenhamos fixado um quadro geral sobre o tema.

1. AS CONTRIBUIÇÕES QUE FINANCIAM A SEGURIDADE SOCIAL

Primeiramente, é importante observar que a seguridade social é financiada por diversas fontes, de responsabilidade da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.⁴ Dentre essas fontes, ocupa

1. A aposentadoria implica em um direito a receber proventos em dinheiro, que via de regra a pessoa física adquire mediante contribuição própria, paga durante certo período de tempo (em regra o período em que o indivíduo trabalha, embora existam regimes jurídicos em que há continuidade na obrigação de pagamento mesmo após aquisição da aposentadoria), como espécie de garantia de sua sobrevivência e/ou tranquilidade financeira.
2. A pensão implica em um direito dos dependentes de um segurado/contribuinte falecido a receber proventos em dinheiro como auxílio financeiro em face da ausência do segurado falecido.
3. “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.”
4. O § 1.º do art. 195 inclusive esclarece: “Art. 195. (...) § 1.º As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social

papel fundamental a arrecadação de tributos, ou mais especificamente, a arrecadação de contribuições sociais, quase todas discriminadas nos diversos incisos e parágrafos do art. 195 da CF/1988, principal norma de competência específica das contribuições sociais de seguridade social.

As contribuições sociais fazem parte de um grupo maior de contribuições, as chamadas “contribuições especiais”, cuja matriz de competência tributária é a mesma: o art. 149 da CF/1988, que autoriza a União a instituir as seguintes contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, todas como instrumento da atuação estatal nas respectivas áreas.

O mesmo art. 149 ainda especifica que as contribuições sociais poderão ser instituídas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, mas apenas para financiar sistemas de previdência própria para seus respectivos servidores públicos.

E logo em seguida, o art. 149-A autoriza a instituição de uma contribuição especial de competência exclusiva dos Municípios e do Distrito Federal: a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Ao tratarmos de contribuições sociais, é preciso notar que existem diversas subespécies, todas com destinação e regime jurídico distintos. Como já vimos, a competência legislativa tributária que autoriza a instituição de contribuições sociais é dirigida quase que integralmente à União Federal, embora os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também possam instituir contribuições sociais, restritas ao financiamento da previdência social de seus próprios servidores públicos (art. 149, § 1.º, da CF/1988).

Conforme a destinação dos recursos arrecadados, assim como em face de peculiaridades no regime jurídico, podemos dividir as contribuições sociais nas seguintes subespécies previstas na Constituição:

- a) contribuições sociais gerais da União, que financiam gastos sociais diversos (previstas nos arts. 212, § 5.º e 240 da CF/1988);
- b) contribuições de seguridade social da União, que financiam a seguridade social (discriminadas nos arts. 195, 149, § 2.º, II e III, a, 201, §§10, 12 e 13 e 239, da CF/1988);

constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.”

c) contribuições de previdência própria de governo, passíveis de instituição pela União, Estados, Distrito Federal e pelos Municípios, e que financiam regimes próprios de previdência para os respectivos servidores públicos civis e militares (compreendendo aqui servidores ativos, inativos ou seus pensionistas) e também para os agentes políticos titulares de mandato eletivo (contribuições que encontram fundamento nos arts. 149, *caput* e § 1.º, 40, *caput* e §18, 142, § 3.º, X e 42, § 1.º, da CF/1988);⁵

Por sua vez, as contribuições de seguridade social se dividem ainda em outras duas subespécies, discriminadas nos próximos tópicos: (a) contribuições gerais de seguridade social; (b) contribuições previdenciárias.

1.1 Contribuições gerais de seguridade social

As contribuições gerais de seguridade financiam todas as atividades de seguridade social, servindo tanto à previdência, quanto à saúde e à assistência social. São instituídas pela União Federal, e a tarefa de cobrança e fiscalização é tradicionalmente atribuída pela legislação a um órgão do Ministério da Fazenda: a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

As contribuições gerais de seguridade social em vigor atualmente são as seguintes:

- Cofins (“contribuição para o financiamento da seguridade social”) – subdividida em três fórmulas de incidência, com regimes distintos:
 - Cofins-faturamento das pessoas jurídicas (art. 195, I, *b*, CF/1988);
 - Cofins-receita (art. 195, I, *b* c/c o art. 149, § 2.º, III, *a*, CF/1988);⁶

5. Essas contribuições para regimes próprios de previdência, geridos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para seus respectivos servidores públicos, inclusive podem vir acompanhadas de contribuições próprias para o financiamento de serviços especiais e exclusivos, como são os serviços de saúde oferecidos aos militares da União, que dispõem assim de fundos especiais (Fussex, Fuma e Fusa).
6. Tal hipótese de incidência da Cofins também atinge o “faturamento” (uma vez que está incluído na “receita” das pessoas jurídicas), e ainda admite diversos sub-regimes de incidência, apuração e recolhimento, que se aplicam também à contribuição ao PIS, quais sejam: o regime antecipatório de retenção na fonte; os regimes de incidência plurifásica cumulativa (geral e especial) e não-cumulativa (geral e especial); o regime de incidência

- Cofins-importação de bens e serviços (art. 195, IV, CF/1988);
 - Contribuição ao PIS (Programa de Integração Social) – subdividida em quatro fórmulas de incidência, com regimes distintos:
 - PIS-faturamento das pessoas jurídicas (art. 239, CF/1988);
 - PIS-receita (art. 149, § 2.º, III, *a*, CF/1988);⁷
 - PIS-importação de bens e serviços (art. 149, § 2.º, II, CF/1988);
 - PIS-folha de salários das entidades sem fins lucrativos (art. 239, CF/1988);
 - Contribuição ao Pasep⁸ incidente sobre a receita pública (art. 239, CF/1988);
 - Contribuição social sobre o lucro – CSLL⁹ das empresas (art. 195, I, *c*, CF/1988);
 - Contribuição social sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF/1988).

1.2 Contribuições previdenciárias

As contribuições previdenciárias levam esse nome porque se destinam exclusivamente ao financiamento das atividades de previdência

monofásica com alíquota condensada (pura e híbrida não-cumulativa). Para maior aprofundamento sobre tais regimes, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. Os regimes tributários das contribuições Cofins e PIS/Pasep – novas alterações e seus contornos constitucionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 138/96-114. São Paulo: Dialética, mar. 2007.

7. Assim como acontece com a Cofins, tal hipótese de incidência da contribuição ao PIS também atinge o “faturamento” (uma vez que está incluído na “receita” das pessoas jurídicas), e ainda admite diversos sub-regimes de incidência, apuração e recolhimento, que se aplicam também à contribuição Cofins, quais sejam: o regime antecipatório de retenção na fonte; os regimes de incidência plurifásica cumulativa (geral e especial) e não-cumulativa (geral e especial); o regime de incidência monofásica com alíquota condensada (pura e híbrida não-cumulativa).
8. A sigla “Pasep” designa o extinto Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (criado em 1970) e continuou a acompanhar o nome dessa contribuição apenas por motivos didáticos, já que a Constituição Federal de 1988 passou a destinar a receita de sua arrecadação para o financiamento da seguridade social (vide art. 239).
9. Também denominada de “contribuição social sobre o lucro líquido”, daí a sigla CSLL.

social (RGPS), conforme prevê o art. 167, XI, da CF/1988. As atividades de previdência social são desempenhadas apenas na esfera federal, ou seja, pela administração da União Federal. Das atividades da previdência social (RGPS) não participam Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Quanto às tarefas ligadas ao custeio da previdência social, especialmente a cobrança e a fiscalização das contribuições previdenciárias, eram atribuídas tradicionalmente a uma autarquia federal, componente da administração indireta da União Federal: o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), diferentemente do que ocorria com as contribuições gerais de seguridade, que desde sua criação ficaram sob a administração da própria União Federal, que por meio da Secretaria da Receita Federal exercia a cobrança e a fiscalização desses tributos, como já vimos no item anterior.

A Lei 11.098/2005¹⁰ modificou a titularidade ativa para cobrança e fiscalização das contribuições previdenciárias, transferindo essa tarefa, que tradicionalmente era do INSS, para a responsabilidade da própria União Federal, por intermédio da Secretaria da Receita Previdenciária – órgão criado à época especialmente para tal fim – dentro da estrutura do Ministério da Previdência Social (órgão da administração direta da União).

Logo depois, por meio da MedProv 258/2005, o governo federal tentou transferir para o Ministério da Fazenda da União a titularidade para arrecadar as contribuições previdenciárias criando a chamada “Super-Receita”, o que revogaria os dispositivos da Lei 11.098/2005 que davam essa tarefa ao Ministério da Previdência (Secretaria da Receita Previdenciária). Entretanto, a MedProv 258/2005 não foi votada a tempo pelo Congresso Nacional e perdeu sua eficácia.

Posteriormente, para fazer o papel não cumprido integralmente pela MedProv 258/2005, foi editada a Lei 11.457/2007, para transferir novamente a titularidade da cobrança e da fiscalização das contribuições previdenciárias, agora com sucesso, passando-a da Secretaria da Receita Previdenciária (órgão do Ministério da Previdência Social) para a Secretaria da Receita Federal (órgão do Ministério da Fazenda).

Assim, o Ministério da Fazenda da União passou a concentrar, em um mesmo órgão – a Secretaria da Receita Federal –, a responsabilidade pela cobrança e fiscalização de todas as contribuições de seguridade social (contribuições gerais + contribuições previdenciárias), razão bastante

10. Lei datada de 13.01.2005, e resultado da conversão da MedProv 222/2004.

para justificar uma mudança no nome do órgão: a Lei 11.457/2007 passou a chamá-lo “Secretaria da Receita Federal do Brasil”, apelidada também de “Super-Receita”, em virtude do acúmulo de funções tributárias.

Ou seja, ao contrário do que muitos afirmam, não foi a Lei 11.457/2007 que transferiu do INSS para a administração direta da União a titularidade da cobrança e fiscalização das contribuições previdenciárias. Tal centralização da atividade tributária nas mãos da União foi realizada anos antes, pela Lei 11.098/2005, que extraiu a titularidade das mãos do INSS para transferi-la para o Ministério da Previdência, que passou a exercê-la por meio da Secretaria da Receita Previdenciária.¹¹

As contribuições previdenciárias em vigor atualmente são as seguintes:

- Contribuição cobrada do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre a folha de salários¹² (art. 195, I, a, c/c o art. 201, § 11, CF/1988);
- Contribuição social cobrada do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço sem vínculo empregatício (art. 195, I, a, CF/1988);
- Contribuição cobrada do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre os pagamentos feitos à cooperativa de trabalho (sem fundamento constitucional no art. 195, I, a – polêmica);¹³

11. Já alertamos para tal fato em estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. A Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/1991) e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep. *RTrib*74/241-272. São Paulo: Ed. RT, maio-jun. 2007.
12. Tal hipótese de incidência ainda possui um sub-regime, criado pela legislação previdenciária e aplicável apenas nos casos em que a empresa é prestadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra de seus trabalhadores: o regime de antecipação da contribuição sobre a folha, mediante retenção na fonte, ou seja, retenção pelo tomador do serviço, do valor de 11% sobre o valor das faturas dos serviços prestados com cessão de mão-de-obra de trabalhadores (art. 31 da Lei 8.212/1991 com a redação dada pela Lei 9.711/1998). O STJ e o STF reconheceram como constitucional tal regime de retenção na fonte, sem prejuízo do art. 195, I, a, CF/1988.
13. O governo federal intenta justificar a instituição dessa contribuição, apontando como pretenso fundamento constitucional o art. 195, I, a, da CF/1988.

- Contribuições “instituídas a título de substituição” da “folha de salários” pela “receita”, cobradas de clubes de futebol e de atividades rurais (todas sem fundamento constitucional no art. 195, I, a ou b, CF/1988);¹⁴ e subdivididas em quatro fórmulas de incidência, com regimes distintos:
 - Contribuição substituição folha-receita dos clubes de futebol;
 - Contribuição substituição folha-receita dos produtores rurais pessoa jurídica;
 - Contribuição substituição folha-receita das agroindústrias;
 - Contribuição substituição folha-receita dos produtores rurais pessoa física que sejam empregadores;
- Contribuição do empregador (pessoa física) incidente sobre pagamentos feitos a empregados domésticos (art. 195, I, a, CF/1988);
- Contribuição ao seguro acidentes de trabalho – SAT (art. 195, I, a c/c os arts. 7.º, XXVIII, e art. 201, § 10, CF/1988);
- Contribuição cobrada do trabalhador ativo e dos demais segurados da previdência social, inclusive o chamado “facultativo”, classe previdenciária dos cidadãos que não exercem atividade remunerada (art. 195, II, CF/1988);
- Contribuição do produtor rural e do pescador artesanal não empregadores e de seus cônjuges que trabalhem em regime familiar (art. 195, II, e § 8.º, CF/1988).

2. A REPARTIÇÃO DE TAREFAS DA SEGURIDADE SOCIAL ENTRE UNIÃO, ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS E O DESTINO DAS RECEITAS ARRECADADAS COM A COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL

Embora o art. 195 da CF/1988 não esclareça, a competência para instituição de todas as contribuições sociais de seguridade social ali

14. Já tivemos oportunidade de demonstrar a inconstitucionalidade de tais incidências diferenciadas da contribuição sobre a folha de salários, em dois estudos dedicados ao tema, quais sejam: (a) As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a “folha de salários” por adicionais sobre a “receita” – limites constitucionais: o caso dos clubes de futebol. *Revista Dialética de Direito Tributário* 140/76-91. São Paulo: Dialética, maio 2007; (b) A contribuição previdenciária sobre a “folha de salários” e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais. *Revista Dialética de Direito Tributário* 142/62-73. São Paulo: Dialética, jul. 2007.

previstas é da União Federal, conforme dispõe o *caput* do art. 149 da CF.¹⁵ Daí percebe-se o íntimo relacionamento entre o *caput* do art. 149 e o art. 195 no que diz respeito à definição da competência legislativa tributária das contribuições sociais de seguridade social.

Mas ainda encontramos normas de competência tributária da União para criação de contribuições sociais de seguridade social em outros dispositivos da Constituição de 1988 afora o já bem conhecido art. 195, quais sejam: art. 149, § 2.º, II (contribuição ao PIS sobre “importações”);¹⁶ art. 239 (contribuição ao PIS, sobre o “faturamento”; e contribuição ao Pasep, incidente sobre “receitas públicas”); art. 201, § 10 (contribuição ao SAT)¹⁷ e § 12 (contribuição previdenciária diferenciada para trabalhadores de baixa renda ou sem renda própria em trabalho doméstico).¹⁸

Em nossa enumeração aqui não contamos as já exauridas normas de competência tributária que fundamentavam a extinta contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), normas essas que constam dos arts. 74; 75; 80, I; 84; 85 e 90 do ADCT, e que já concluíram (em 31.12.2007) o prazo previsto para sua vigência.

Em todos os dispositivos constitucionais antes enumerados, a competência legislativa tributária está atribuída à União Federal, que realiza também a gestão dos recursos arrecadados. Isso porque substancial parcela das atividades relativas à seguridade social é desempenhada pela União Federal, seja diretamente (por meio de órgãos específicos, como o Ministério da Saúde e o Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome), seja indiretamente (por meio de entidades especializadas, como v.g., o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS).¹⁹

15. Note-se que o *caput* do art. 195, após afirmar que a seguridade social será financiada por recursos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, apenas determina que também financiará a seguridade social a cobrança de “contribuições sociais”, mas não atribui sua competência à União Federal. É o art. 149 da CF que nos esclarece ser da competência exclusiva da União Federal a instituição das contribuições sociais.
16. A Cofins sobre importações está prevista com norma própria no art. 195, IV, embora também se fundamente no art. 149, § 2.º, II, da CF/1988.
17. Seguro Acidentes de Trabalho.
18. Contribuição ainda não instituída, razão pela qual inclusive não citamos tal contribuição na enumeração realizada no item 1.2. do presente artigo.
19. Como já esclarecemos, o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é uma autarquia federal.

De qualquer forma, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também participam colaborando com o financiamento e com a prestação de serviços ligados à seguridade social, mais especificamente aqueles ligados à saúde e assistência social, uma vez que os serviços de previdência ficam a cargo exclusivo da União, que os presta por meio do INSS.

Para tanto, além dos Estados, Distrito Federal e Municípios destinarem parte de seus orçamentos para os serviços de saúde e assistência social, também recebem repasses de receita da União Federal com a arrecadação de contribuições de seguridade. Ou seja, a receita arrecadada pela União com as contribuições sociais de seguridade social é também dividida com os demais entes políticos, ao contrário do que diversos estudiosos afirmam.

Os percentuais exatos de distribuição da arrecadação não estão determinados na Constituição, que delega à lei a tarefa de estabelecer os critérios para a transferência de parte dos valores das contribuições de seguridade social aos demais entes políticos.

De qualquer forma, essa repartição de receitas arrecadadas pela União com a cobrança de contribuições especiais, em benefício dos demais entes políticos, é excepcional: a Constituição só a prevê para duas subespécies de contribuição:

a) as contribuições gerais de seguridade social, por força do § 10 do art. 195²⁰ e art. 198, § 3.º, II²¹ (excluídas, portanto, as contribuições previdenciárias, em virtude do art. 167, XI, da CF/1988);

b) a contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis (“Cide-combustíveis”) prevista pelo art. 177, § 4.º, da CF/1988, cobrada pela União Federal, mas cuja arrecadação é repartida com Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme determina o art.

20. “Art. 195. (...) §10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.” (dispositivo introduzido pela EC 20/1998).

21. “Art. 198. (...) § 3.º Lei Complementar, que será reavaliada pelo menos a cada 5 (cinco) anos, estabelecerá: (...) II – os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais.”

159, III e § 4.º, da CF/1988 (dispositivos esses introduzidos pela EC 42/2003 e posteriormente modificados pela EC 44/2004).²²

3. AS PRESTAÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL E SUAS FONTES DE FINANCIAMENTO

Vamos aqui identificar melhor cada uma das atividades que compõem a seguridade social e suas respectivas fontes de financiamento. Como veremos, não participam do financiamento da seguridade social apenas as contribuições, mas atualmente também alguns impostos finalísticos (afetados a fundo, órgão ou despesa, em clara exceção ao disposto no art. 167, IV, da CF/1988),²³ por força de alterações constitucionais, mas isso apenas em relação à saúde.

A Constituição de 1988 deixa clara sua preocupação com o equilíbrio das contas da seguridade social (relação entre as receitas arrecadadas e as despesas com benefícios/serviços prestados) ao determinar, no § 5.º do art. 195, que “nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”.

Ainda cumpre destacar que a seguridade social deve ser organizada, custeada e prestada pelo Estado brasileiro com base nos objetivos indicados pelo parágrafo único do art. 194 da CF/1988, quais sejam:

“Art. 194. (...) Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

22. A EC 42/2003 passou a permitir que 25% da arrecadação da União Federal com a cobrança da Cide-combustíveis fosse repartida com Estados, Distrito Federal e Municípios; pouco depois, a EC 44/2004 aumentou esse percentual para 29%, para compensar os demais entes políticos em virtude das perdas sofridas por eles com a ampliação da DRU – desvinculação das receitas da União, que passou a atingir também as Cides por força da mesma EC 42/2003, diminuindo assim as transferências da arrecadação dessas contribuições para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

23. “Art. 167 São vedados: (...) IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo” (dispositivo com a redação atual dada pela EC 42/2003).

- I – universalidade da cobertura e do atendimento;
- II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV – irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V – equidade na forma de participação no custeio;
- VI – diversidade da base de financiamento;

VII – caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.”²⁴

Em verdade, de todos os sete incisos do art. 194 da CF/1988, apenas dois deles tratam das relações de custeio da seguridade, ou seja, orientam a instituição e cobrança de contribuições. São os incisos V e VI, *in verbis*: “Art. 194. (...) Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: (...) V – equidade na forma de participação no custeio; VI – diversidade da base de financiamento”. Avaliemos um pouco melhor esses objetivos/diretrizes constitucionais.

Primeiramente, observamos que a equidade entre as pessoas na forma de participação no custeio da seguridade social (art. 194, parágrafo único, V, CF/1988) é uma diretriz constitucional que procura dar obediência ao princípio da isonomia (art. 5.º, CF/1988) no custeio da seguridade. Isso porque, como as atividades econômicas das pessoas contribuintes da seguridade são muito diversificadas, é virtualmente impossível estabelecer as mesmas regras tributárias para todos sem preju-

24. Tal diretriz também é reflexo do direito estampado no art. 10 da CF/1988, que permite a participação dos trabalhadores e das empresas (empregadores) em órgãos colegiados que discutam temas previdenciários, inclusive os relativos ao custeio da previdência social (cobrança de contribuições), *in verbis*: “Art. 10. É assegurada a participação dos trabalhadores e empregadores nos colegiados dos órgãos públicos em que seus interesses profissionais ou previdenciários sejam objeto de discussão e deliberação.” Essa gestão democrática da seguridade é exercida por meio de três conselhos deliberativos: Conselho Nacional de Previdência Social (CNPS); Conselho Nacional de Saúde (CNS) e Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS). Havia um quarto conselho, o de seguridade (CNSS), mas foi extinto pela MedProv 2.216-37/2001.

dicar a isonomia. Daí a existência de regras diversas, para compensar as diferenças entre os contribuintes.

Essa é uma das razões pelas quais deve ser objetivo da seguridade social atingir a “equidade na forma de participação no custeio”, assim como ao mesmo tempo explica a existência de diversas bases de financiamento para a seguridade, o que cumpre com o objetivo da “diversidade da base de financiamento”, para garantir também que a eventual diminuição da arrecadação em determinada fonte (v.g. Cofins) possa ser compensada com o aumento na cobrança em outra fonte (v.g. CSLL).

Isso implica que as contribuições sociais de seguridade (especialmente as previstas no art. 195 da CF/1988) devam ser instituídas e cobradas de forma complementar, exercendo recíproca influência quanto às respectivas “dosagens” da carga tributária determinada sobre cada pessoa envolvida no financiamento da seguridade social.²⁵

As contribuições à seguridade social, incidindo sob diversas fontes de financiamento (a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física” e/ou “a receita ou o faturamento” e/ou o “lucro”), foram desde sua instituição sendo “calibradas” pelo legislador da União Federal, por meio de alíquotas diferenciadas entre os setores da atividade econômica, com vistas a compensar-se mutuamente, e assim gerar um ônus pretensamente equânime entre os diversos atores (produção rural, indústria, comércio, prestação de serviços, atividade financeira etc.).

É interessante notar o papel complementar que exercem reciprocamente as contribuições à seguridade social do art. 195 da CF/1988 desde sua redação original, enquanto incidentes sobre a “folha de salários”, o “faturamento” e o “lucro” (atualmente a redação do art. 195, I, é mais ampla, compreendendo outras bases de financiamento).²⁶

25. Como já tivemos oportunidade de indicar em estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário* 145/116-131. São Paulo: Dialética, out. 2007.

26. Acreditamos que mesmo após a inserção da “receita” como hipótese possível à Cofins (conforme a nova redação do art. 195, I, dada pela EC 20/1998) esse papel complementar entre as contribuições sociais ali previstas continua presente. Assim sendo, ainda atualmente as fontes “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física”, “receita”, “faturamento” e “lucro” são complementares, buscando atingir como financiadores da

Ou seja, visando garantir a equidade na participação do custeio da seguridade social, a base de incidência das contribuições sociais é diversificada conforme orientação do art. 194, V e VI, da CF/1988. Tal diversificação permite que fundamentalmente todas as atividades econômicas contribuam para o custeio da seguridade, seja recolhendo contribuição sobre uma, duas ou sobre as três fontes básicas de incidência: “folha de salários”, “faturamento” e “lucro” (na redação original do art. 195, I, da CF/1988).

Assim sendo, acaso determinada atividade econômica não seja atingida pela hipótese de incidência de determinada contribuição (v.g. no caso dos bancos, cuja atividade principal não auferir “faturamento” e, portanto, não está submetida à Cofins nessa hipótese), pode tal atividade ser onerada mais pesadamente por outra contribuição (v.g. contribuição sobre o lucro dos bancos), o que nos parece prestar homenagem à exigência constitucional de equidade na participação do custeio da seguridade social.²⁷

O tema é repleto de repercussões da maior relevância e interesse, o que o faz merecedor de maior aprofundamento, que não temos a pretensão de fazer aqui.

3.1 A previdência social (art. 201 da CF/1988) e seu financiamento

“Previdência” é palavra plurissignificativa. O léxico nos indica “previsão” ou “prevenção” como significados mais comuns.²⁸ Mas para nós, que nos dedicamos ao estudo do Direito, especialmente o Direito Tributário, a palavra “previdência” tem um significado mais complexo: compreende todo e qualquer sistema juridicamente estruturado, seja por meio de contrato privado ou diretamente por meio de norma de direito público (envolvendo o Estado), que permita ao seu participante usufruir de benefícios previamente estabelecidos, que tenham por objetivo garantir auxílio financeiro em situações futuras de necessidade, como a

seguridade social um grande número de sujeitos passivos, envolvidos com as mais diversas atividades econômicas.

27. Para maior aprofundamento, veja-se nosso estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras cit.

28. Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos da Língua Portuguesa/ Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003, p. 534.

velhice, a doença, o desemprego involuntário, a gravidez, a manutenção de filhos etc.

Ao analisarmos nossa Constituição, vemos a previsão de três espécies distintas de sistemas de “previdência”:

a) a previdência social, também chamada de “regime geral de previdência social” (RGPS), que é um sistema público que ampara os trabalhadores em geral (art. 201 da CF/1988);

b) a previdência em regimes próprios de governo, que é um sistema organizado pelos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para amparar os seus servidores e demais agentes públicos (art. 40 da CF/1988, dentre outros);²⁹

c) a previdência privada ou complementar, que é um sistema organizado com base legal, mas operado por entidades privadas (art. 202 da CF/1988).

A seguir, vamos analisar brevemente cada um desses sistemas e seu modo de financiamento, apontando suas distinções.

a) Regime geral de previdência social (RGPS)

O art. 201 da CF/1988 prevê a base da organização da previdência social e os benefícios que a compõem, e que se constituem em uma espécie de regime geral, também identificado pela sigla “RGPS” (regime geral de previdência social). Não se compreendem aqui, portanto, os regimes de previdência próprios de governo, que a nosso ver não compõem a seguridade social como definida na Constituição de 1988. O RGPS é organizado e executado pela União Federal,³⁰ *in verbis*:

29. Os arts. 142, § 3.º, X, e 42, § 1.º, da CF/1988, por exemplo, remetem-se à regulamentação, por lei, de regimes próprios de previdência para servidores militares da União, dos Estados e do Distrito Federal.

30. Apesar do *caput* do art. 195 da CF/1988 afirmar que a seguridade social será financiada com recursos dos orçamentos da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, no caso específico dos serviços de previdência social, o seu financiamento e gestão ficam a cargo apenas da União Federal, que presta os benefícios previdenciários por meio de uma autarquia federal, o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social). Já os serviços de saúde e assistência social são efetivamente geridos com recursos de todos os entes políticos. Ainda em relação à previdência social, observe-se a previsão do art. 250 da CF/1988 (dispositivo introduzido pela EC 20/1998), que autoriza a

“Art. 201 A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

- I – cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;
- II – proteção à maternidade, especialmente à gestante;
- III – proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;
- IV – salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;
- V – pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2.º.”³¹

Mas além desses benefícios previdenciários previstos nos incs. I a V do *caput* do art. 201 da CF/1988, ainda existe um outro benefício que também integra a previdência social: é o auxílio-acidente, ou seja, a cobertura do risco por acidentes de trabalho, que é prevista especialmente no § 10 do art. 201 da CF/1988, e assim sendo, também faz parte do sistema previdenciário.³²

A previdência social, assim como os demais ramos da seguridade social (saúde e assistência social), deve ser custeada e prestada pelo Estado brasileiro com base nos objetivos indicados pelo art. 194 da CF/1988, e que já tivemos oportunidade de enumerar anteriormente.

O Plano de Custeio da Previdência Social é basicamente previsto pela Lei 8.212/1991, que elenca as contribuições sociais de seguridade de competência da União Federal e institui as contribuições previdenciárias – tributos todos atualmente cobrados pela Secretaria da Receita Federal

União Federal a instituir um fundo específico para os recursos destinados ao pagamento de benefícios previdenciários.

- 31. O § 2.º do art. 201 da CF, por sua vez, estabelece a garantia de um valor mínimo para benefícios previdenciários: “§ 2.º Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo”.
- 32. “Art. 201 (...) § 10. Lei disciplinará a cobertura do risco de acidente do trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado.”

do Brasil (vide Lei 11.457/2007)³³ –, cuja arrecadação é destinada ao financiamento do respectivo Plano de Benefícios Previdenciários, sob administração do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social).

Observe-se bem: a Lei 8.212/1991 não instituiu as chamadas “contribuições gerais de seguridade social” (Cofins, contribuição ao PIS e ao Pasep, CSLL e a contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos), apenas citou-as como fontes de financiamento da seguridade em seu art. 11, uma vez que tais tributos já eram instituídos por legislação própria.³⁴ Apenas algumas regras gerais contidas na Lei 8.212/1991 são em tese aplicáveis a essas contribuições, como já tivemos oportunidade de apontar anteriormente, em artigo que escrevemos especialmente sobre o tema.³⁵

Já as contribuições previdenciárias (originalmente incidentes apenas sobre a “folha de salários” dos empregadores e sobre os “rendimentos” dos trabalhadores), essas sim, foram verdadeiramente instituídas pela Lei 8.212/1991, que para tanto, tratou de desenhar a regra-matriz de incidência desses tributos, descrevendo as hipóteses de incidência, o sujeito ativo e os passivos, as bases de cálculo e as alíquotas respectivas.

O Plano de Benefícios Previdenciários do RGPS é previsto pela Lei 8.213/1991, que em seus arts. 18 e 40 estabelece as seguintes prestações/benefícios financiados por contribuições sociais de seguridade (existem outras fontes de financiamento também, além das contribuições):

a) aos segurados:

- aposentadoria comum (causada por invalidez para o trabalho; ou por idade do contribuinte; ou por tempo de sua contribuição à previdência);

- 33. Como já comentamos anteriormente, lembre-se que antes mesmo da Lei 11.457/2007, que criou a chamada “Super-Receita”, a Lei 11.098/2005 já havia centralizado nas mãos da União Federal (mais especificamente na Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência, ambos órgãos da União) a administração da cobrança de todas as contribuições de seguridade social.
- 34. Lembramos apenas que à época da edição da Lei 8.212/1991 a Cofins era representada por sua antecessora, a contribuição ao Finsocial. A Cofins verdadeiramente foi instituída pela LC 70/1991, editada poucos meses depois da Lei 8.212/1991.
- 35. PETRY, Rodrigo Caramori. A Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/1991) e sua aplicabilidade às contribuições Cofins e PIS/Pasep cit.

- aposentadoria especial (trabalhos que prejudiquem notavelmente a saúde);
- auxílio-doença (auxílio financeiro ao trabalhador enfermo);
- salário-família (auxílio ao trabalhador que possui filhos);
- salário-maternidade (auxílio à trabalhadora gestante);
- auxílio-acidente (auxílio ao trabalhador que sofre acidente).

b) aos dependentes (cônjuges, companheiros, filhos, pais, irmãos)³⁶ dos segurados:

- pensão por morte do segurado;
- auxílio-reclusão (em face de prisão do segurado);

c) aos segurados e aos dependentes:

- serviço social (serviço de informação e orientação aos beneficiários);
- reabilitação profissional (fornecimento de próteses,³⁷ órteses³⁸ e outros instrumentos que possibilitem a reabilitação social e profissional);
- gratificação natalina (abono anual, pago em dezembro)³⁹

Mas existe uma prestação previdenciária que não está prevista no plano de benefícios da Lei 8.213/1991: é a prestação do seguro-desemprego, administrada e paga pela Caixa Econômica Federal, que está excepcionalmente prevista em lei própria, a Lei 7.998/1990.

Lembramos que tal prestação previdenciária é financiada especificamente com a receita da arrecadação da chamada “contribuição ao PIS” (como prevê o art. 239 da CF/1988), um tributo que também financia um abono anual pago aos trabalhadores de baixa renda como espécie

36. Nas condições exigidas pelo art. 16 da Lei 8.213/1991.

37. Peça ou dispositivo artificial utilizado para substituir partes ou órgãos do corpo humano.

38. Instrumento artificial ortopédico usado para corrigir desvios/deficiências de partes ou membros do corpo humano.

39. O art. 201, § 6.º, da CF/1988 prevê esse outro benefício aos segurados e dependentes da previdência social (RGPS), qual seja, o pagamento de um abono anual denominado “gratificação natalina”, e que nada mais é do que uma espécie de “13º salário” para os beneficiários, *in verbis*: “Art. 201 (...) § 6.º A gratificação natalina dos aposentados e pensionistas terá por base o valor dos proventos do mês de dezembro de cada ano.”

de auxílio social. Apesar de financiar o seguro-desemprego, tradicionalmente a contribuição ao PIS não é classificada como “contribuição previdenciária”, e sim como “contribuição geral de seguridade social”, classificação essa adotada inclusive na jurisprudência do STF.

Como já referido, a previdência social é um regime geral (RGPS), que convive com outros dois regimes de previdência em nosso sistema jurídico: a previdência própria de governo; e a previdência privada ou complementar. Assim sendo, os serviços e prestações de previdência no Brasil estão organizados em três espécies de regimes: (a) regime público geral (RGPS); (b) regime público próprio para servidores de governo (RPPG); (c) regime privado, complementar ao público.

Nosso foco no presente artigo é detalhar as prestações e o financiamento do regime público geral, que está dentro da seguridade social, mas vamos tecer breves comentários sobre os outros dois regimes de previdência, apenas para diferenciá-los melhor, nos tópicos seguintes.

b) Regime de previdência próprio de governo (RPPG)

A previdência própria de governo, também chamada de “regime de previdência própria” ou “estatutária” (RPP) é específica para os servidores públicos ~~e para os agentes políticos~~, sendo regulada por leis e estatutos próprios. Possui fundamentos constitucionais, abrangência e regime jurídico distintos, portanto, do regime geral de previdência social (RGPS).

c) Regime de previdência complementar (RPC)

A previdência privada ou complementar (prevista no art. 202 da CF/1988 e regulada pela LC 108/2001 e pela LC 109/2001),⁴⁰ também chamada de “regime de previdência complementar” (RPC), se divide em: (a) previdência aberta; e (b) previdência fechada.

a) Previdência complementar aberta

40. “Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.” O papel da lei complementar aqui referida é atualmente exercido pela LC 108/2001 e pela LC 109/2001. Originalmente, a regulação da previdência complementar foi instituída pela Lei 6.435/1977, hoje revogada pela LC 109/2001.

A previdência aberta é operada por entidades abertas de previdência complementar (EAPC's) que atendem a quaisquer pessoas físicas particulares (para previdência individual) ou pessoas jurídicas privadas (para previdência coletiva dos empregados) interessadas em contribuir com um fundo que futuramente ofereça benefícios previdenciários (art. 36 da LC 109/2001).

As entidades abertas de previdência complementar são empresas constituídas na forma de sociedades anônimas, mais especificamente como instituições seguradoras (vide arts. 36 e 73 da LC 109/2001), com finalidade de lucro e ficam subordinadas à regulação e fiscalização pela Susep (Superintendência de Seguros Privados), pelo Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e pelo Ministério da Fazenda.

Dentre as maiores empresas brasileiras no ramo, temos atualmente, em ordem de grandeza: (a) Bradesco Vida e Previdência S/A (patrimônio de aproximadamente R\$ 54 bilhões, fundada em 1981 – <<http://www.bradescoprevidencia.com.br>>); (b) Itaú Vida e Previdência S/A (patrimônio de aproximadamente R\$ 24 bilhões, fundada em 1993 – <<http://www.itau.com.br>>); (c) Brasilprev Seguros e Previdência S/A (patrimônio de aproximadamente R\$ 18 bilhões, fundada em 1993 – <<http://www.brasilprev.com.br>>).⁴¹

b) Previdência complementar fechada

A previdência fechada é operada por entidades fechadas de previdência complementar (EFPC's) instituídas e organizadas para atender a determinada classe de pessoas, sejam os empregados de uma empresa ou grupo de empresas, ou mesmo os servidores públicos da administração direta da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios,⁴² assim

41. Para maiores informações sobre esse importante mercado, recomendamos acesso ao sítio da Federação Nacional de Previdência Privada e Vida na internet (<<http://www.fenaprevi.org.br>>).

42. Ainda em andamento, as recentes iniciativas para instituição de previdência complementar para o funcionalismo público têm motivado acirrados debates. O Governo Federal já possui projeto de lei para instituição desse regime, ainda não aprovado/instituído (vide PL 1.992/2007 e seu correlato, o Projeto de Lei Complementar 92/2007, ambos em tramitação na Câmara dos Deputados). A previsão constitucional desse novo modelo de previdência para o servidor público (a previdência complementar) encontra-se especialmente nos §§ 14, 15 e 16 do art. 40 da CF/1988, dispositivos introduzidos pela grande reforma previdenciária conduzida no texto da EC 20/1998. Mais recentemente, a EC 41/2003 alterou a redação do §15 do

como de suas autarquias e fundações públicas; e também empregados de empresas públicas ou sociedades de economia mista, ou colaboradores e associados de instituições de caráter profissional, classista ou setorial, que constituem uma entidade de previdência privada complementar (comumente chamado “fundo de pensão”), para operacionalizar plano de benefícios próprio (vide art. 31 da LC 109/2001).⁴³

Essas entidades são constituídas em geral na forma de fundações, mas também podem ser associações/sociedades civis (vide art. 31 da LC 109/2001), sempre sem fins lucrativos, e ocupam papel social e econômico dos mais relevantes, ficando subordinadas à regulação e fiscalização pelo Ministério da Previdência Social, atuante por meio da Secretaria de Previdência Complementar (SPC) e do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC).

Dentre os mais destacados “fundos de pensão” brasileiros, encontram-se, por ordem de grandeza: a Previ – Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Brasil (com patrimônio de aproximadamente R\$ 128 bilhões, atende aos empregados do Banco do Brasil, originou-se em 1904); a Petros – Fundação Petrobrás de Seguridade Social (com patrimônio de aproximadamente R\$ 40 bilhões, atende aos empregados da Petrobrás, originou-se em 1970); e a Funcef – Fundação dos Econômiários Federais (com patrimônio de aproximadamente R\$ 32 bilhões, atende aos empregados da Caixa Econômica Federal).

Para que se tenha uma idéia da enorme representatividade econômica e social dessas entidades, observe-se a estrutura de atendimento e o valor da Fundação Copel, que mesmo em 13.º lugar no *ranking* das maiores, detém um patrimônio de aproximadamente R\$ 4,5 bilhões (atende aos colaboradores da Companhia Paranaense de Energia, e originou-se em 1971).⁴⁴

mesmo art. 40 da CF, prevendo a futura edição de lei ordinária, de iniciativa do Executivo, para instituir a previdência complementar do servidor.

43. “Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente: I – aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e II – aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.”

44. Para outras informações sobre as entidades, recomendamos também o acesso ao sítio da Associação Brasileira das Entidades de Previdência Complementar: <<http://www.abrapp.org.br>>.

Somente a previdência social (regime geral – RGPS) e a previdência própria de governo (RPP) são financiadas por contribuições sociais de caráter tributário, já que as prestações que financiam a previdência complementar (RPC), seja a aberta ou a fechada, possuem caráter contratual, embora possam receber a denominação de “contribuições”.

Todas as contribuições sociais de seguridade social, que veremos com mais detalhes a seguir, financiam as atividades da previdência social. Damos aqui maior destaque para as contribuições previdenciárias, tendo em vista que sua destinação é, ao contrário das demais contribuições de seguridade, exclusiva para financiamento das atividades de previdência social (razão da denominação “previdenciárias”), por força do disposto no art. 167, XI, da CF/1988.

Mas entre os exercícios de 1994 e 1999 até mesmo uma parte da receita dos impostos federais foi vinculada excepcionalmente ao financiamento das ações e serviços de previdência social, saúde e assistência social.

Foi o que ocorreu quando da criação do Fundo Social de Emergência (depois renomeado para “Fundo de Estabilização Fiscal”) pela ECR 1/1994, que incluiu os arts. 71, 72 e 73 no ADCT da CF/1988. Tal fundo e suas vinculações de impostos para gastos de seguridade social permaneceram em vigor até 31.12.1999, por força de duas sucessivas prorrogações, respectivamente, pelas ECs 10/1996 e 17/1997.

3.2 A saúde (art. 196 da CF/1988) e seu financiamento

O art. 196 da CF/1988 prevê que “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.” Os artigos seguintes (arts. 197 a 200 da CF/1988) prevêem outros princípios e regras ordenadores das atividades de saúde no Brasil, que apesar de normatizadas e prestadas pelo poder público, também são abertas à iniciativa privada.

Também não podemos esquecer que a saúde deve ser custeada e prestada pelo Estado brasileiro com base nos objetivos indicados pelo art. 194 da CF/1988, e que já tivemos oportunidade de enumerar anteriormente. A regulamentação da Constituição em matéria de saúde pública é realizada pelas Leis federais 8.080/1990 (Lei Orgânica da

Saúde), 8.142/1990, 8.689/1993 e pelo Dec. 3.964/2001 (dispõe sobre o Fundo Nacional de Saúde).

A saúde compreende as atividades da seguridade social ligadas à promoção e conservação do bem-estar físico e mental da população, e que são executadas de forma integrada pelos poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que se organizam por intermédio do chamado “Sistema Único de Saúde” (SUS), no qual a União exerce a função de coordenação geral, embora a execução das ações de saúde seja descentralizada, com responsabilidade repartida entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, que possuem suas próprias administrações de saúde.⁴⁵

A receita de boa parte das contribuições da União Federal para a seguridade social (exceção feita às contribuições previdenciárias)⁴⁶ participa do financiamento das atividades de saúde no Brasil (por meio do SUS). Até 01.01.2008, merecia especial destaque a hoje extinta CPMF (contribuição provisória sobre movimentação financeira), que tinha constitucionalmente vinculada ao financiamento da saúde pouco mais de 50% da receita bruta de sua arrecadação⁴⁷ (antes de aplicada a DRU).⁴⁸

45. É o mandamento do *caput* do art. 198 da CF/1988: “Art. 198 As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: I – descentralização, com direção única em cada esfera de governo; II – atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; III – participação da comunidade.”
46. Vide regra constante do art. 167, XI, da CF/1988. As contribuições previdenciárias são basicamente as contribuições dos empregadores sobre a folha de salários e sobre os demais rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas, assim como as contribuições pagas pelos próprios trabalhadores, incidentes sobre seus rendimentos.
47. “Art. 84 (...) § 2.º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de: I – vinte centésimos por cento [0,20%] ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde; II – dez centésimos por cento [0,10%] ao custeio da previdência social; III – oito centésimos por cento [0,08%] ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias” (explicitamos entre colchetes).
48. Entenda-se aqui por “receita bruta” da arrecadação o valor total arrecadado pela União Federal com um tributo qualquer, portanto antes da aplicação da DRU, ou seja, a desvinculação de receita da União, que autoriza a União

Esclarecemos: a CPMF deixou de vigorar em 01.01.2008 conforme disposto no art. 90 do ADCT.

A Constituição Federal também determina que parte da receita das contribuições sociais de seguridade social financie programas suplementares de alimentação e assistência à saúde aos alunos de estabelecimentos de ensino fundamental (art. 212, § 4.º, CF/1988).⁴⁹

Também importa observar que, embora os Estados, o Distrito Federal e os Municípios tenham a responsabilidade de investir parte de seus orçamentos próprios nas atividades de saúde (art. 198, § 1.º, da CF/1988),⁵⁰ a União Federal os auxilia, inclusive com o repasse financeiro de parte da arrecadação das contribuições sociais de seguridade social (art. 198, § 3.º, II, da CF/1988). Daí se poder afirmar que, no caso do financiamento das atividades de saúde (geridas pelo SUS), a receita arrecadada pela União Federal com as contribuições de seguridade é dividida também com os demais entes políticos (Estados, Distrito Federal e Municípios).

Observe-se ainda que não são somente as contribuições sociais de seguridade social que financiam as atividades de saúde (promovidas por todos os entes políticos), mas também pode haver vinculação de parte da receita arrecadada com impostos estaduais (ICMS, IPVA, ITCMD) e municipais (ISS, IPTU, ITBI) para o financiamento da seguridade. Tal vinculação de impostos para a seguridade passou a ser permitida constitucionalmente por força da EC 29/2000, como mais uma exceção à regra

a utilizar 20% da arrecadação tributária para outros fins que não aqueles originalmente previstos para os tributos (a DRU encontra previsão no art. 76 do ADCT da CF/1988).

49. “Art. 212. (...) § 4.º Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII [para atendimento ao educando no ensino fundamental], serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários” (explicitamos entre colchetes). Observe-se que isso não prejudica em nada a continuidade da cobrança da chamada “contribuição ao salário-educação”, que é uma das principais fontes de financiamento da educação básica pública, prevista no § 5.º do mesmo art. 212 da CF.
50. “Art. 198. (...) § 1.º O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.”

de não-vinculação da receita de impostos constante do art. 167, IV, da CF/1988.⁵¹

Lembramos ainda que entre os exercícios de 1994 e 1999 até mesmo uma parte da receita dos impostos federais foi vinculada excepcionalmente ao financiamento das ações e serviços de saúde, previdência e assistência social, por força da vigência da ECR 1/1994, e das ECs 10/1996 e 17/1997 (vide arts. 71, 72 e 73 do ADCT da CF/1988).

Ainda existem outras fontes específicas de financiamento da saúde pública no Brasil, discriminadas no art. 32 da Lei 8.080/1990 (Lei Orgânica da Saúde)⁵² e também no art. 27 da Lei 8.212/1991 que trata das fontes gerais da seguridade, dentre as quais consta 50% dos valores pagos a título de seguro obrigatório para acidentados de veículos automotores (DPVAT) da Lei 6.194/1974 para o financiamento do SUS.⁵³

51. A EC 29/2000 introduziu o § 2.º no art. 198 da CF, para efeito de prever futura edição de lei complementar para fixar percentuais mínimos de aplicação de recursos em ações e serviços de saúde. Já o art. 77 no ADCT da CF/1988 (introduzido pela EC 29/2000), previu, na provisória falta da edição da lei complementar indicada no § 3.º do art. 198 da CF, quais são os valores e percentuais mínimos de recursos a serem empenhados em ações e serviços de saúde, tanto para a União, quanto para Estados, Distrito Federal e Municípios. Até o momento a referida lei complementar não foi editada (seu projeto, o Projeto de Lei Complementar 306/2008, encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados, já tendo sido aprovado no Senado Federal), razão pela qual o art. 77 do ADCT encontra-se em pleno vigor.
52. “Art. 32. São considerados de outras fontes os recursos provenientes de: I – (vetado); II – Serviços que possam ser prestados sem prejuízo da assistência à saúde; III – ajuda, contribuições, doações e donativos; IV – alienações patrimoniais e rendimentos de capital; V – taxas, multas, emolumentos e preços públicos arrecadados no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS); e VI – rendas eventuais, inclusive comerciais e industriais.”
53. “Art. 27. Constituem outras receitas da Seguridade Social: (...) Parágrafo único. As companhias seguradoras que mantêm o seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres, de que trata a Lei 6.194/1974, deverão repassar à Seguridade Social 50% (cinquenta por cento) do valor total do prêmio recolhido e destinado ao Sistema Único de Saúde – SUS, para custeio da assistência médico-hospitalar dos segurados vítimas em acidentes de trânsito.”

3.3 A assistência social (art. 203 da CF/1988) e seu financiamento

a) Ações e serviços comuns de assistência social

A assistência social é o ramo da seguridade constituído por ações e serviços prestados pelo poder público de todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e também pela sociedade (por meio de entidades beneficentes), e que tem seus objetivos definidos no art. 203 da CF/1988, quais sejam:

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”

A assistência social, como ramo da seguridade social, deve ser custeada e prestada pelo Estado brasileiro também com base nos objetivos indicados pelo art. 194 da CF/1988, e que já tivemos oportunidade de enumerar anteriormente.

As ações e serviços de assistência social são regulamentados na Lei 8.742/1993 (Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS) e suas posteriores alterações, constituindo-se fundamentalmente de:

a) benefícios de prestação continuada (salário mínimo mensal ao portador de deficiência ou ao idoso sem condições de prover seu sustento);⁵⁴

54. Tais benefícios assistenciais são pagos pelo INSS, apesar de não se referirem a prestações de previdência (vide parágrafo único do art. 29 da Lei 8.742/1993 (Lei Orgânica da Assistência Social). Eram antigamente tidos como prestações previdenciárias e chamadas de “renda vitalícia” (vide art. 139 da Lei 8.213/1991, já revogado).

b) benefícios eventuais (auxílio por natalidade ou auxílio por morte, também denominado “auxílio-funeral”) às famílias com renda mensal per capita inferior a 1/4 do salário mínimo; ou outros benefícios);⁵⁵

c) serviços assistenciais (atividades continuadas em prol dos necessitados);

d) programas de assistência social (ações em locais e prazos definidos);

e) projetos de enfrentamento da pobreza (subsídio técnico-financeiro para o desenvolvimento de grupos sociais menos favorecidos).

Como determina o art. 204 da CF/1988, a organização do programa nacional de assistência social fica a cargo da União Federal, mas as ações são divididas com os Estados, Distrito Federal e Municípios, além das entidades privadas de assistência social, que assim cumprem com finalidades públicas (sejam entidades filantrópicas, beneficentes ou outras sem fins lucrativos) e recebem apoio estatal.

O mesmo art. 204, em seu *caput*, explicita as fontes de financiamento da assistência social, que são fundamentalmente: (a) contribuições sociais de seguridade social, cobradas pela União Federal (mas cujas receitas arrecadadas são divididas com os Estados, Distrito Federal e Municípios); (b) recursos orçamentários de todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); (c) outras fontes.⁵⁶

Ou seja, da mesma forma que ocorre em relação à saúde, a União Federal divide a receita da arrecadação das contribuições de seguridade com Estados, Distrito Federal e Municípios para que possam também efetivar ações e serviços de assistência social, e desde que eles comprovem

55. Tais benefícios assistenciais, que atualmente são pagos pelos Municípios (art. 15, II, da Lei 8.742/1993), eram antes administrados pelo INSS como prestações previdenciárias, chamadas de “auxílio-natalidade” e “auxílio-funeral” (vide arts. 140 e 141 da Lei 8.213/1991, já revogados).

56. “Art. 204 As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social; II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.”

que parte de seus próprios orçamentos é destinada à assistência social no âmbito de seus respectivos programas assistenciais locais, como determina o art. 30 da Lei 8.742/1993 (com a redação dada pela Lei 9.720/1998).

Além dessas receitas, a assistência social também poderá receber a vinculação de impostos dos Estados e do Distrito Federal, que, em mais uma exceção à regra da não-vinculação da receita de impostos (art. 167, IV, da CF/1988), poderá optar por vincular legalmente até 0,5% de sua receita tributária líquida (o que inclui a arrecadação do ICMS, IPVA, ITCMD, ISS, IPTU e ITBI). Tal disposição encontra-se no parágrafo único do art. 204 da CF/1988, introduzido pela EC 42/2003.⁵⁷

Lembramos ainda que entre os exercícios de 1994 e 1999 até mesmo uma parte da receita dos impostos federais foi vinculada excepcionalmente ao financiamento das ações e serviços de assistência social, de saúde e previdência, por força da vigência da ECR 1/1994 (emenda de revisão) e das ECs 10/1996 e 17/1997 (vide arts. 71, 72 e 73 do ADCT da CF/1988).

Pouco depois, a EC 31/2000 adicionou os arts. 79, 80 e 81 no ADCT, para efeito de prever a criação do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (com prazo para vigorar até 2010), e como recursos do fundo, determinou mais uma vinculação de impostos federais (especificamente parte do IPI e o total do futuro imposto sobre grandes fortunas), estaduais (parte do ICMS) e municipais (parte do ISS) para financiar despesas com assistência social, em nova exceção à regra da não-vinculação de impostos contida no art. 167, IV, da CF/1988.⁵⁸

b) Ações e serviços excepcionais de assistência social

Ao lado das ações e serviços comuns de assistência social, também existem prestações de assistência excepcionais, previstas na própria Constituição Federal, para beneficiar determinadas classes de cidadãos

57. Note-se que as ações de assistência social nesse caso deverão ser dirigidas a programas de inclusão social, *in verbis*: “Art. 204. (...) Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida (...)”

58. A LC 111/2001 criou o referido fundo, prevendo a prestação de novos benefícios assistenciais às pessoas atingidas pela pobreza (os auxílios financeiros chamados “bolsa-escola” e “bolsa-alimentação”).

que em certo momento histórico fizeram notáveis esforços pelos interesses da nação brasileira.

O art. 53 do ADCT previu uma dessas espécies de premiação assistencial (na forma de pensão e gratuidades), em prol dos ex-combatentes da força expedicionária brasileira que lutaram na Segunda Guerra Mundial.⁵⁹

Já o art. 54 do ADCT prevê outro benefício assistencial (pensão mensal vitalícia), agora em prol dos seringueiros recrutados para trabalhar na exploração de borracha na Amazônia por solicitação do governo federal na década de 1940, em prol do esforço de guerra.⁶⁰

Observe-se que tais benefícios assistenciais não se confundem com prestações previdenciárias, vez que essas são orientadas pela regra da contrapartida, ou seja, são contraprestacionais, enquanto os benefícios de assistência social são prestados a quem deles necessitar, independentemente de contribuição. Apesar disso, é comum encontrarmos autores que classificam benefícios assistenciais como prestações previdenciárias.

Ainda explorando os benefícios assistenciais excepcionais, nos cabe expor o teor do art. 245 da CF/1988, que previu a edição de lei para dispor sobre assistência social aos herdeiros e dependentes carentes de vítimas de crime doloso: “Art. 245. A lei disporá sobre hipóteses e condições em que o Poder Público dará assistência aos herdeiros e dependentes carentes de pessoas vitimadas por crime doloso, sem prejuízo da

59. “Art. 53 Ao ex-combatente que tenha efetivamente participado de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, nos termos da Lei 5.315, de 12 de setembro de 1967, serão assegurados os seguintes direitos: (...) II – pensão especial correspondente à deixada por segundo-tenente das Forças Armadas, que poderá ser requerida a qualquer tempo, sendo inacumulável com quaisquer rendimentos recebidos dos cofres públicos, excetos os benefícios previdenciários, ressalvado o direito de opção; III – em caso de morte, pensão à viúva ou companheira ou dependente, de forma proporcional, de valor igual à do inciso anterior; IV – assistência médica, hospitalar e educacional gratuita, extensiva aos dependentes;” Esse benefício assistencial foi regulamentado pela Lei 8.059/1990.

60. “Art. 54 Os seringueiros recrutados nos termos do Dec.-lei 5.813, de 14 de setembro de 1943, e amparados pelo Dec.-lei 9.882, de 16 de setembro de 1946, receberão, quando carentes, pensão mensal vitalícia no valor de dois salários mínimos. (...)” Esse benefício assistencial foi instituído pela Lei 7.986/1989.

responsabilidade civil do autor do ilícito.” A LC 79/1994, ao instituir o Fundo Penitenciário Nacional (Funpen) efetivou tal previsão, que foi regulamentada pelo Dec. 1.093/1994.

Além das hipóteses expressas na própria Constituição de 1988, a legislação também criou específicos benefícios assistenciais, como é o caso da Lei 10.608/2002, que prevê assistência financeira do governo brasileiro (por meio de recursos do programa de seguro-desemprego) ao trabalhador resgatado de regime de trabalho forçado ou da condição análoga à de escravo.⁶¹

c) Prestações de caráter indenizatório que não se confundem com benefícios de assistência social

Ainda existem prestações eventuais entregues a determinadas pessoas em estado de necessidade pelo governo brasileiro, mas que não são propriamente benefícios de assistência social, porque possuem o caráter de verdadeiras indenizações (geralmente em forma de auxílio mensal) em face da responsabilidade objetiva do Estado, embora alguns autores classifiquem tais pagamentos como assistência social.

Assim, a nosso ver, assumem nítido caráter indenizatório as reparações econômicas e pensões mensais pagas: (a) aos cidadãos impedidos de exercer atividade profissional específica por força de Portarias do Ministério da Aeronáutica durante o golpe militar de 1964 (vide § 3.º do art. 8.º do ADCT); (b) às vítimas do Césio 137⁶² (Lei 9.425/1996); (c) às vítimas da Síndrome da Talidomida⁶³ (Lei 7.070/1982); (d) às vítimas da hemodiálise de Caruaru⁶⁴ (Lei 9.422/1996) etc.

61. Observe-se que o seguro-desemprego é um benefício previdenciário (previsto pela Lei 7.998/1990), dirigido por regime contributivo portanto. A referida Lei 10.608/2002 cria um desvio dentro desse sistema, pois trata de um benefício de assistência social, que independe de contribuição.

62. Acidente radioativo com aparelho de radioterapia de propriedade do Instituto Goiano de Radioterapia ocorrido no Município de Goiânia-GO, em 1987.

63. Medicamento que utilizado por gestantes ocasiona a deformação do feto, que uma vez nascido terá graves problemas físicos permanentes.

64. Dependentes dos pacientes renais mortos após atendimento em um centro de saúde localizado no Município de Caruaru-PE, quando tiveram sangue contaminado com toxinas de algas encontradas na água utilizada no

4. CONCLUSÕES

Após palmilhar especialmente as normas constitucionais que regem as atividades da seguridade social no Brasil e suas formas de financiamento, nosso estudo permite as seguintes conclusões, que traçamos de forma objetiva:

a) a seguridade social compreende um conjunto de atividades e prestações de altíssima relevância social, discriminadas pela própria Constituição e ligadas à previdência, à saúde e à assistência social;

b) as contribuições sociais, tributos de competência da União Federal, formam o principal meio de financiamento das atividades de seguridade social, conforme discriminado nos arts. arts. 195, 149, § 2.º, II, 239, 201, §§ 10 e 12, da CF/1988;

c) nosso sistema constitucional tributário admite as seguintes contribuições sociais: (i) contribuições sociais gerais da União (financiam gastos sociais diversos); (ii) contribuições de seguridade social da União (financiam a seguridade social); (iii) contribuições de previdência própria de governo, passíveis de instituição pela União, Estados, Distrito Federal e pelos Municípios (financiam regimes próprios de previdência para os respectivos servidores públicos);

d) as contribuições de seguridade social se dividem em duas subespécies: (i) contribuições gerais de seguridade social (financiam toda a seguridade); (ii) contribuições previdenciárias (financiam exclusivamente as prestações de previdência social, conforme prevê o art. 167, XI, da CF/1988);

e) as diversas contribuições de seguridade social financiam diferentemente as suas diversas áreas; ou seja, a previdência, a saúde e a assistência social possuem, cada qual, regimes de atividade distintos, assim como regimes de financiamento tributário distintos; daí a utilidade de estudar separadamente cada uma dessas áreas da seguridade social;

f) A União Federal desempenha exclusivamente as funções de previdência social (o chamado regime geral de previdência – RGPS); já as funções de saúde e assistência social são desempenhadas de forma compartilhada com Estados, Distrito Federal e Municípios;

tratamento de hemodiálise. Apesar de se tratar de indenização, a despesa correu à conta do orçamento do INSS conforme previu a Lei 9.422/1994.

g) Ao contrário do que muitos afirmam, uma parte da receita arrecadada pela União Federal com a cobrança das contribuições de seguridade social é partilhada com os demais entes políticos, conforme previsto pela própria Constituição (vide arts. 195, § 10, e 198, § 3.º, II, CF/1988), justa medida, já que algumas funções de seguridade (saúde e assistência) são desempenhadas por todos os entes políticos, como já afirmamos;

h) os impostos federais, estaduais e municipais também podem financiar diretamente atividades de seguridade social, em casos especiais previstos pela própria Constituição.

11 A revogação das isenções tributárias e a não-surpresa constitucional

ROGÉRIO WANDERLEY GUAISTI

Mestre em Direito e Economia pela UGF. MBA em Direito Tributário pela FGV/Rio. Professor de Direito Tributário da UFES, Fabavi, Faculdade Pitágoras de Linhares/ES e Metodista/ES e da pós-graduação da Faesa. Advogado.

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Constitucional

RESUMO: Atualmente, o assunto da revogação das isenções ganha terreno no fórum de debates da doutrina devido à valorização do princípio da segurança jurídica em virtude da égide da exaltação aos direitos humanos. E, como o princípio da não-surpresa é corolário deste, apontado por alguns como direito fundamental, na proteção de uma relação legítima, equilibrada e leal, entre o Fisco e o contribuinte. Desenvolve-se este estudo como o fim de propor considerações acerca da jurisprudência superior mais atual sobre o caso em tela, e os conflitos que há ainda na interpretação da norma isentiva ao longo dos anos desde o advento do Código Tributário Nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Isenção – Não-surpresa – Revogação – Segurança jurídica.

ABSTRACT: Currently, the subject of the revocation of the exemptions gains land in forum of canvasses of the doctrine due to valuation of the beginning of the legal security in virtue of protection of the dither to the human rights. And, as the beginning of the not-surprise is corollary of this, pointed by some as right basic, in the protection of a legitimate, balanced and loyal relation, between the Treasury department and the contributor. This study is developed as the end to consider respects concerning the more current superior jurisprudence on the case in screen, and the conflicts that still has in the interpretation of the frank norm throughout the years since the advent of the Internal revenue code.

KEYWORDS: Tax exemption – Not-surprise – Revocation – Judicial security.

SUMÁRIO: Introdução – 1. A isenção tributária: 1.1 Evolução histórica e definição; 1.2 Natureza; 1.3 Modalidades de isenção; 1.4 Isenção x imunidade: diferenciação – 2. O princípio da não-surpresa: 2.1 Origem histórico-constitucional; 2.2 Conceituação (comum e mitigada); 2.3 Abrangência do princípio da anterioridade; 2.4 Não-surpresa e segurança jurídica; 2.5 Particularidades específicas – 3. A revogação da isenção e o princípio da não-surpresa: 3.1 Da re-

Revista

TRIBUTÁRIA e de finanças públicas

Ano 17 • n. 86 • maio-jun./2009

Coordenador-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Conselho Editorial Nacional

Agostinho Toffoli Tavelaro, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Arnaldo Wald, Aires Fernandino Barreto, Carlos Mário da Silva Velloso, Cláudio Santos, Eduardo Arruda Alvim, Eduardo Jardim, Edvaldo Pereira de Brito, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Gilmar F. Mendes, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Ivan Tauil Rodrigues, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Moreira Alves, Joaquim Portes de Cerqueira Cesar, José Eduardo Soares de Mello, Leo Krakowiack, Leon Fredja Szklarowsky, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Marcelo Campos, Marcelo Magalhães Peixoto, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Misabel Dersi, Nelson Jobim, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Plínio José Marafon, Roberto Rosas, Rogério Vidal Gandra Martins, Sydney Sanches, Tércio Sampaio Ferraz, Wagner Balera, William Roberto Grapella e Zelmo Denari.

Conselho Editorial Internacional

Alberto Tarsitano (Argentina), Alberto Xavier (Portugal), Alfredo Benítez Rivas (Bolívia), André Valle Bilinghurst (Peru), Augusto Fantozzi (Itália), Diogo Leite de Campos (Portugal), Eusébio Gonzalez (Espanha), Israel Hernandez Morales (Costa Rica), José Luiz Shaw (Uruguai), José Maria Meléndez Garcia (Guatemala), Klaus Vogel (Alemanha), Luiz Miguel Gomes Sjoberg (Colômbia), Manoel Pires (Portugal), Pablo Egas Reyes (Equador), Piero Adonnino (Itália), Rubén Candela Ramos (Espanha), Victor Uckmar (Itália).



**Academia Brasileira
de Direito Tributário**

www.abdt.org.br

Av. Paulista, 2001, 15.º andar

Tel. (11) 3255-6008 – abdt@abdt.net

CEP 01311-300 – São Paulo, SP, Brasil

ISSN 1518-2711

Revista

TRIBUTÁRIA e de finanças públicas

Ano 17 • n. 86 • maio-jun./2009

Coordenador-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenador de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Publicação oficial da

Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT

Repertório autorizado de Jurisprudência pelo Supremo Tribunal Federal, sob o n. 33/01, de 13.11.2001, e pelo Superior Tribunal de Justiça, Portaria 6, de 11.06.2001 (*DJU* 19.06.2001), pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Portaria COJUD 2, de 21.03.2003 (*DJU* 25.03.2003), Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Portaria 311, de 15.12.1998, Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Portaria 1, de 24.02.2003 (*DJU* 20.03.2003), e pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Despacho de 07.08.2003 (*DJU* 15.08.2003).

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Repositório de jurisprudência autorizado
pelo STF, pelo STJ e pelos TRFs
1.^a, 2.^a, 4.^a e 5.^a Regiões.

ISSN 1518-2711



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Ano 17 - 86 - maio-junho 2009

Coordenação: Edvaldo Pereira de Brito

Teoria da reserva do possível - Cofins - Responsabilidade patrimonial pessoal dos sócios e administradores na sociedade limitada - Orçamento público - Nota fiscal eletrônica - Obrigação acessória - Sistema tributário - Tutela antecipada em matéria tributária - Seguridade social: contribuições e impostos vinculados - Isenção tributária - ISS - Imposto sobre grandes fortunas.



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS