

12

As contribuições para a seguridade social e os princípios da solidariedade e universalidade: uma análise da jurisprudência

RODRIGO CARAMORI PETRY

Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR. Membro da
ABDT. Advogado e Consultor Tributário.

ÁREA DO DIREITO: Tributário.

RESUMO: O presente artigo investiga a aplicabilidade, às contribuições para a seguridade social, dos princípios da universalidade no financiamento da seguridade social (art. 195, *caput*, da CF/1988) e da solidariedade (art. 3.º, I, da CF/1988). A proposta do texto é evidenciar a importância dos limites fixados pelas normas de competência legislativa tributária em contraste aos princípios aludidos, e construir um quadro geral acerca do entendimento dos tribunais sobre o assunto.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação – Competência tributária – Limites – Contribuições sociais – Seguridade Social – Financiamento – Universalidade – Solidariedade.

ABSTRACT: The present article scrutinizes the applicability, to the social security contributions, of the universality principles in the financing of the social security (law. 195, *caput*, of the CF/1988) and the solidarity (law. 3.º, I, of the CF/1988). The proposal of the text is to highlight the importance of limits fixed by regulations of tributary legislative competence in contrast to the principles shown and construct a general picture regarding courts' position towards the subject.

KEYWORDS: Taxing – Tributary competence – Limits – Social contributions – Social security – Financing – Universality – Solidarity.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. A problemática da aplicação dos princípios da “universalidade” (art. 195, *caput*, da CF/1988) e da “solidariedade” (art. 3.º, I, da CF/1988) no financiamento da seguridade social – 3. A “equidade na forma de participação no custeio da seguridade” (art. 194, parágrafo único, V, da CF/1988) e a “diversidade da base de financiamento” (art. 194, parágrafo único, VI, da CF/1988) são incompatíveis com a radicalização da “solidariedade social” – 4. Análise jurisprudencial da aplicação dos princípios da “universalidade” e da “solidariedade social” às contribuições para a seguridade social: 4.1 Jurisprudência do STF; 4.2 Jurisprudência do STJ; 4.3 Jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais; 4.3.1 Contribuição previdenciária e aposentado que retorna à atividade; 4.3.2 Cobrança de PIS, Cofins, CSLL e SAT/RAT de empresa não empregadora; 4.3.3 Contribuições ao PIS e Cofins e empresa que deseja obter as mesmas reduções da base de cálculo que beneficiam instituições financeiras; 4.3.4 CSLL e alíquotas majoradas para instituições financeiras; 4.3.5 Cofins e a interpretação restrita de “ato cooperativo” (não tributável); 4.3.6 Contribuição ao Incri cobrada das empresas urbanas – 5. Conclusões – 6. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo será dedicado a um breve estudo da aplicação, por nossos tribunais, dos princípios da “universalidade” e da “solidariedade social” como fundamentos para determinar a amplitude da incidência e da sujeição passiva das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social no Brasil.

Temos como objetivo apresentar um quadro panorâmico da jurisprudência atual sobre a matéria e tecer algumas considerações que julgamos oportunas, como uma espécie de alerta sobre a importância dos limites materiais ao poder de tributar, especialmente em relação às contribuições destinadas à seguridade social.

Partiremos da premissa de que a Constituição aponta para a maior parte dos tributos (inclusive as contribuições de seguridade social) certas matérias e pessoas que em tese podem ser tributadas, e, para tanto, indica conceitos, cujo conteúdo não deve ser ultrapassado com base em argumentos que, aplicados indiscriminadamente, justificariam a ideia de que na tributação “os fins justificam os meios”.

2. A PROBLEMÁTICA DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA “UNIVERSALIDADE” (ART. 195, *CAPUT*, DA CF/1988) E DA “SOLIDARIEDADE” (ART. 3.º, I, DA CF/1988) NO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, prevê normas de competência legislativa 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 os serviços e outras atividades estatais e da própria sociedade voltados à previdência social (compreendendo

aposentadoria, pensão e outros benefícios), à saúde pública e à assistência social aos desamparados.¹ O *caput* do art. 195 está assim redigido:

“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: (...)”

A seguir, nos quatro incisos que acompanham o *caput* do art. 195 da CF/1988, são enumeradas diversas matérias e pessoas passíveis de serem tributadas, o que serve, evidentemente, como demonstração dos limites ao poder de tributar que alcançam as contribuições para a seguridade social.²

Entretanto, partindo de uma interpretação literal e isolada do disposto no início do *caput* do art. 195 da CF/1988, quando afirma que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”, vem se desenvolvendo uma tendência no Poder Judiciário, presente de forma mais marcante em diversos julgamentos dos TRFs, de acatar uma diretriz de interpretação no sentido de que todas as contribuições de seguridade social devem ser pagas necessariamente por todos os empregadores, empresas e entidades equiparadas, afastando-se quaisquer entendimentos “restritivos” ou “limitadores” da incidência desses tributos a determinados contribuintes ou matérias.

Essa diretriz interpretativa extraída do *caput* do art. 195 da CF/1988 ganhou o nome de “princípio da universalidade do financiamento da seguridade social”, também chamado de “princípio da solidariedade social” (princípio que na verdade se apoia no art. 3.º, I, da CF/1988).³ Nossa preo-

1. “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.”
2. Eis a referida enumeração, *in verbis*: “Art. 195. (...) I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social (...); III – sobre a receita de concursos de prognósticos; IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”
3. “Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

cupação é que sua eventual aplicação inconsequente sirva de fundamento para ampliar a incidência das contribuições de seguridade social para além do que permitem as normas de competência legislativa tributária, que limitam esses tributos a determinadas materialidades e pessoas.⁴

Note-se que a Constituição Federal aponta determinados conceitos para definir matérias tributáveis pelas contribuições (v.g., lucro, folha de pagamentos, receita, faturamento), e tais conceitos ganham a força de verdadeiros limites ao poder de tributar. O que não nos parece adequado é crer que o “princípio da universalidade” ou da “solidariedade social” venha a ser utilizado para ultrapassar tais limites, em detrimento dos direitos à segurança, à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Ao menos por enquanto, a diretriz interpretativa da “universalidade” ou “solidariedade” tem sido utilizada apenas como um argumento adicional em diversos julgamentos, nos quais temos visto que os magistrados fundamentam suas decisões primeiramente nas normas de competência, para daí então, apenas como fecho do raciocínio, avançar em suas justificativas utilizando-se da força retórica da “solidariedade”. Não negamos que a solidariedade seja um valor essencial de nossa sociedade, como objetivo fundamental da República brasileira, mas não tem ela o condão de permitir a desconsideração dos limites objetivos ao poder de tributar.

E para reforçar os fundamentos de nossa opinião contrária à interpretação cega e isolada dos dizeres iniciais do *caput* do art. 195 da CF/1988, primeiramente observamos que o próprio *caput* do dispositivo citado traz expressa a ideia de que o mandamento “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” será cumprido de forma direta⁵ e indireta⁶ “nos termos da lei”. Ou seja, o próprio *caput* do art. 195 sujeita o financiamento da seguridade social aos limites legais, que são, por sua vez, delimitados pelas normas constitucionais de competência legislativa tributária.

4. Sobre solidariedade social e contribuições, vejam-se também: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007; TOGNETTI, Silvania Conceição. *Contribuições para o financiamento da Seguridade Social: critérios para definição de sua natureza jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 129-149.
5. Por meio da arrecadação de contribuições sociais específicas.
6. Por meio do orçamento governamental, compreendendo a receita de impostos e outras verbas.

Assim sendo, os empregadores, as empresas e as entidades equiparadas só podem ser obrigados a pagar contribuições para a seguridade social nos limites que a própria Constituição traçou. E do exame das diversas atividades econômicas, veremos que nem todas elas estão sujeitas a todas as contribuições de seguridade social.

A incidência das contribuições de seguridade social dependerá da realização das hipóteses de incidência que estejam previstas legal e constitucionalmente e não da aplicação absoluta e isolada do princípio da universalidade ou solidariedade social, por respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica, como também ressalta Humberto Ávila, em alentado estudo sobre o tema.⁷ Marco Aurélio Greco já abordou a problemática da solidariedade na tributação, e igualmente é contrário a uma interpretação da legislação ordinária que lhes atribua um alcance tributário mais amplo do que aquele contido nas normas constitucionais de competência tributária.⁸

3. A “EQUIDADE NA FORMA DE PARTICIPAÇÃO NO CUSTEIO DA SEGURIDADE” (ART. 194, PARÁGRAFO ÚNICO, V, DA CF/1988) E A “DIVERSIDADE DA BASE DE FINANCIAMENTO” (ART. 194, PARÁGRAFO ÚNICO, VI, DA CF/1988) SÃO INCOMPATÍVEIS COM A RADICALIZAÇÃO DA “SOLIDARIEDADE SOCIAL”

A equidade na forma de participar no custeio da seguridade e a diversidade da base de financiamento são diretrizes constitucionais contidas no art. 194, parágrafo único, V e VI, da CF/1988 que demonstram a incompatibilidade do uso dos princípios da universalidade e da solidariedade como fundamentos para relativizar os limites materiais ao poder de tributar. Ou seja, não é correto afirmar que cada uma das contribuições do art. 195 da CF/1988 deve ser recolhida por todos e em todas as atividades, pois aceitar essa radicalização da solidariedade seria negar razão de ser para a diversidade da base

de financiamento e para a busca de equidade no financiamento da seguridade.

Explicaremos melhor, observando primeiro o texto dos incs. V e VI do parágrafo único do art. 194 da CF/1988, *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”. Vejamos agora os efeitos desses objetivos/diretrizes constitucionais.

Primeiramente, observamos que a equidade entre as pessoas na forma de participação no custeio da seguridade social é uma diretriz constitucional que procura dar obediência ao princípio da isonomia (art. 5.º da CF/1988) no custeio da seguridade. Isso porque, como as atividades econômicas, e, conseqüentemente, a distribuição e o volume das matérias tributáveis das pessoas contribuintes da seguridade são muito diversificadas (v.g., folha de salários, faturamento, lucro), é virtualmente impossível estabelecer as mesmas regras tributárias para todos sem prejudicar a isonomia. Isso porque a igualdade absoluta de regras acabaria por obrigar alguns a recolher mais contribuições do que outros. Daí a existência de regras tributárias diversas, justamente para compensar as diferenças naturais entre os contribuintes.

Essa é uma das razões pelas quais deve ser um 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. Busca-se, assim, garantir que uma eventual diminuição da arrecadação em uma fonte (v.g. contribuição sobre o faturamento [Cofins]) possa ser compensada com o aumento na cobrança em outra fonte (v.g. contribuição sobre o lucro [CSLL]).

Isso implica reconhecer que as diversas contribuições de seguridade (especialmente as previstas no art. 195 da CF/1988) devem ser instituídas e cobradas de forma complementar entre elas, exercendo recíproca influência quanto às “dosagens” da carga tributária sobre cada pessoa envolvida no financiamento da seguridade social (quem paga menos sobre o faturamento paga mais sobre o lucro, etc.).⁹

9. Como já indicamos em estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 160.

7. ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 71. Afinal, “a solidariedade não autoriza a cobrança de tributo sem lei” (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Lejus, 2009, p. 448).

8. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura ‘sui generis’*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 112-113.

A propósito, note-se que as contribuições à seguridade social, pelo fato de incidirem sobre diversas fontes de financiamento (v.g., “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física”, “a receita ou o faturamento” e o “lucro”),¹⁰ foram sendo, desde sua instituição, dosadas distintamente pelo legislador da União Federal (por meio de alíquotas diferenciadas) entre os setores da atividade econômica brasileira, com vistas a compensar-se mutuamente e assim gerar um ônus pretensamente equânime, equilibrado, entre os diversos atores da economia (produção rural, indústria, comércio, prestação de serviços, atividade financeira, etc.).

É realmente interessante notar o papel complementar que exercem, reciprocamente, as contribuições à seguridade social do art. 195, I, da CF/1988, desde sua redação original. Lembramos que atualmente a redação desse dispositivo é mais ampla, compreendendo outras bases de financiamento, inclusive as apontadas pelo art. 149, § 2.º, III, a, CF/1988 mas a aludida complementaridade permanece.¹¹

Vale repisar que, visando garantir a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social entre os potenciais contribuintes, a base de incidência das contribuições sociais é diversificada conforme orientação do art. 194, parágrafo único, 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, três, quatro ou cinco das fontes básicas de incidência atualmente em vigor, quais sejam: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos a pessoas físicas, o faturamento, a receita, o

10. Note-se que atualmente a redação do art. 195, I, da CF é mais ampla, compreendendo outras bases de financiamento, como a receita e a importação de produtos ou serviços, vide nova redação dada ao art. 195 pela EC 42/2003. Acreditamos que mesmo após a inserção da “receita” como hipótese possível à Cofins (conforme a nova redação do art. 195, I, da CF 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 seguridade social um grande número de sujeitos passivos, envolvidos com as mais diversas atividades econômicas.

11. Vide alterações promovidas pelas ECs 20/1998, 33/2001 e 42/2003 sobre tais dispositivos.

lucro e as importações (vide redação dos arts. 195, I, e 149, § 2.º, III, a, da CF/1988).¹²

Assim sendo, caso determinada atividade econômica não seja atingida pela hipótese de incidência de determinada contribuição, pode tal atividade ser onerada mais pesadamente por outra contribuição. É o que ocorre, v.g., no caso dos bancos. Em sua atividade principal (intermediação financeira), o banco não aufere “faturamento” e, portanto, não está obrigado a pagar a Cofins sobre a receita dessa atividade, podendo assim ser obrigado por lei a pagar uma contribuição sobre o lucro com alíquota mais alta, para compensar a dispensa da Cofins. Essa compensação de alíquotas ou de incidência das contribuições não é de fácil determinação quantitativa, mas sua aplicação nos parece prestar homenagem à exigência constitucional de equidade na forma de participação no custeio da seguridade social.¹³

O tema é repleto de repercussões da maior relevância e interesse, o que o faz merecedor de maior aprofundamento, o que não temos a pretensão de fazer aqui. Queremos apenas assentar que o uso indiscriminado da “universalidade” ou da “solidariedade” como fundamentos para generalizar a tributação em matéria de contribuições para a seguridade social é absolutamente incorreto, pois ignora as próprias diretrizes constitucionais que orientam o financiamento da seguridade social.

4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA “UNIVERSALIDADE” E DA “SOLIDARIEDADE SOCIAL” ÀS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

4.1 Jurisprudência do STF

Vejamus como o “princípio da universalidade” (ou “solidariedade”) no financiamento da seguridade social tem sido aplicado pelo STF, abordando primeiramente as questões relativas à amplitude de imunidades tributárias.

12. Dispositivos constitucionais com redação dada pelas ECs 20/1998, 33/2001 e 42/2003.

13. Para maior aprofundamento, veja-se também nosso estudo anterior: PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a Tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145, p. 116-131.

Por ocasião do julgamento do RE 230.337-7/RN no plenário do STF,¹⁴ os ministros decidiram que a imunidade das operações relativas à energia elétrica, telecomunicações, petróleo, combustíveis e minerais, prevista no art. 155, § 3.º, da CF/1988¹⁵ não seria aplicável às contribuições ao PIS e Cofins, uma vez que tais contribuições incidiam, à época, sobre o “faturamento” das empresas ligadas àqueles setores, e não sobre as “operações” propriamente ditas. Ou seja, as “operações” (vendas) seriam imunes à tributação, afastando-se quaisquer tributos potencialmente incidentes sobre elas afora os discriminados pelo § 3.º do art. 155; já o “faturamento” decorrente das operações seria tributável, no caso, pelo PIS e pela Cofins.

Esse entendimento do STF foi fundamentado na diferença de natureza jurídica entre as “operações” (no caso, os negócios relativos à venda de mercadorias ou serviços) e o “faturamento” respectivo (resultado econômico imediato das operações em determinado período mensal). Para a maioria dos ministros do STF votantes no julgamento, a imunidade do § 3.º do art. 155 atingiria apenas tributos sobre “operações”, não alcançando eventuais tributos sobre o respectivo “faturamento” dessas mesmas operações. Com base nessa ideia, o Tribunal concluiu que não seria possível dispensar as empresas do setor de energia elétrica, telecomunicações, petróleo, combustíveis e minerais de pagar as contribuições ao PIS e Cofins, já que eram tributos não atingidos pela imunidade do § 3.º do art. 155, pois oneravam o “faturamento” e não as “operações” originárias.

Outro fundamento invocado pelo STF para interpretar de maneira estrita o conceito de “operações”, e assim negar a imunidade tributária às empresas indicadas no § 3.º do art. 155 da CF/1988, foi justamente o princípio constitucional da universalidade no financiamento da seguridade social (*caput* do art. 195). Do voto do relator do RE 230.337-7, colhemos: “Ora, a interpretação puramente literal e isolada do § 3.º do art. 155 da CF levaria ao absurdo (...) de ficarem excepcionadas do prin-

14. STF, Pleno, RE 230.337-7/RN, j. 01.07.1999, m.v., DJU 28.06.2002.

15. Eis a redação do citado dispositivo, à época desse julgamento do STF (conforme redação dada pela EC 03/1993): “Art. 155. (...) § 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inc. II do *caput* deste artigo e o art. 153, I, e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. Tal dispositivo foi depois novamente modificado, pela EC 33/2001.

cípio inscrito no art. 195, *caput*, da mesma Carta [universalidade] (...) empresas de grande porte (...)” (explicitamos entre colchetes).

Com visão distinta, temendo uma radicalização na aplicação dos princípios da universalidade e da solidariedade social (que poderia dar azo à desconsideração dos conceitos limitadores do poder de tributar), o Ministro do STF Moreira Alves, em voto vencido pela aplicabilidade da imunidade do § 3.º do art. 155 à contribuição ao PIS e à Cofins, negou a possibilidade de entender que todas as pessoas descritas no art. 195 da CF/1988 devem ser obrigadas a pagar todas as contribuições lá previstas independentemente dos limites das normas de competência tributária.¹⁶

Infelizmente, a maior parte dos ministros do STF, na ocasião desse julgamento (RE 230.337-7/RN), se deixou levar pelo simples argumento da “universalidade” no financiamento da seguridade social, entendendo que não seria isonômico deixar as empresas do setor de energia elétrica, telecomunicações, petróleo, combustíveis e minerais liberadas de pagar as contribuições ao PIS e Cofins, uma vez que “todos deveriam contribuir para a seguridade social”.

Sob essa ótica da solidariedade social, os votos dos ministros do STF que firmaram a maioria na ocasião deixaram de considerar um detalhe que nos parece fundamental: uma interpretação ampla do § 3.º do art. 155 da CF/1988 abrangeria na imunidade apenas PIS e Cofins, mantendo a obrigação das empresas em comento em relação a todas as demais contribuições de seguridade social (CSLL, CPMF¹⁷ e contribui-

16. São as palavras do Ministro no julgamento do RE 230.337-7/RN: “Improcede, igualmente, a objeção de que essa interpretação deixa de lado o princípio de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, porquanto, além de essa universalidade só ser verdadeira no tocante à forma indireta – que se aplica a todos –, não é excluída, em sua modalidade direta, das empresas que gozam da imunidade em causa, que se refere, apenas, a uma contribuição que pode ser exigida dos empregadores: a que tem como fato gerador a receita bruta, que para efeitos fiscais se tem como o faturamento, decorrente do somatório dos preços de venda alcançados pela imunidade. Mais. Se verdadeira essa objeção, seriam, com maior razão, inconstitucionais as isenções que a legislação concede com relação a essas contribuições [Cofins, PIS], como, por exemplo, as da LC 70/1991, o que nunca foi sustentado.”

17. Contribuição extinta desde 31.12.2007, quando expirou sua autorização constitucional provisória (art. 90 do ADCT da CF/1988, com a redação dada pela EC 42/2003).

ções previdenciárias), e, portanto, reconhecer imunidade a duas contribuições (PIS e Cofins) não geraria uma dispensa do recolhimento de todas as demais contribuições. O financiamento da seguridade continuaria mantido, embora sob as demais fontes. Ou seja, mesmo nesse caso não estariam as empresas do § 3.º do art. 155 da CF/1988 totalmente dispensadas de contribuir para a seguridade social.

Outra discussão, mais atual, a relativa à amplitude da imunidade do inc. I do § 2.º do art. 149 da CF/1988 (imunidade das receitas decorrentes de exportações, que afasta delas a incidência das contribuições sociais e interventivas)¹⁸ também se relaciona com a determinação do significado dos conceitos trazidos pela Constituição para definir a amplitude de imunidades, e podemos aqui voltar a analisar o eventual uso da universalidade e da solidariedade como diretrizes interpretativas.

Nesse caso do art. 149, § 2.º, I, da CF/1988, questionam-se quais seriam as contribuições limitadas pela imunidade: todas aquelas potencialmente incidentes sobre o dinheiro auferido com as vendas ao exterior (o que incluiria não somente as contribuições que oneram a receita das empresas, como o são PIS e Cofins, mas também a contribuição social sobre o lucro e a extinta CPMF), ou somente as contribuições que tenham “receitas” como hipótese de incidência (o que abrangeria apenas PIS e Cofins).

Diante do questionamento, alguns querem afirmar pela aplicação dos princípios da “universalidade no financiamento da seguridade” e da “solidariedade social” como fundamentos para entender por um raciocínio restritivo,¹⁹ e assim aplicar a imunidade do art. 149 apenas aos

18. Eis o dispositivo em questão, introduzido pela EC 33/2001: “Art. 149. (...) § 2.º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”. O Governo entende que a contribuição social sobre o lucro (CSLL) não é atingida pela imunidade do § 2.º do art. 149, que seria restrita apenas às contribuições que potencialmente incidam sobre a hipótese “receita” (ou seja, as contribuições ao PIS e Cofins), enquanto as empresas exportadoras defendem a imunidade da CSLL no caso. Da mesma forma ocorreu com a extinta CPME.

19. Nesse sentido, e usando também outros fundamentos para não incluir a CSLL na imunidade do art. 149, § 2.º, I, da CF, veja-se: DIAS, Roberto Moreira; SAAD, Cesar Augusto de Almeida. A CSLL e as Receitas de Exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 123. Em sentido contrário: SEOANE, Diego Sales; VASQUES, Thiago Corrêa. A imunidade prevista no art.

tributos cuja hipótese de incidência é normalmente a “receita” (ou seja, as contribuições ao PIS e Cofins). Esse tipo de raciocínio já foi acolhido pelo STF no caso da imunidade do § 3.º do art. 155 da CF/1988, quando afastou a aplicação da imunidade para os tributos cuja hipótese de incidência não tinha identidade com a matéria imunizada, como já apontamos.²⁰ Recentemente, iniciado o julgamento da imunidade do art. 149 pelo STF (RE 566.259/RS), o Ministro relator do caso, Ricardo Lewandowski, levantou também o argumento da solidariedade no financiamento da seguridade social para inclinar-se por um entendimento restritivo.²¹

Porém, é preciso compreender que a amplitude da imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2.º, I, da CF/1988) também está fundamentada em normas constitucionais que servirão de contrapeso à universalidade e à solidariedade, como é o caso, v.g. do princípio da busca pelo desenvolvimento nacional (art. 3.º, II, da CF/1988). Sob esse ponto de vista, antes de decidir sobre a abrangência da imunidade do art. 149, § 2.º, I, será necessário avaliar a dimensão que cada princípio representa no caso, observando que o STF, ao julgar de forma restritiva a imunidade do § 3.º do art. 155, usou a solidariedade social apenas como um argumento adicional.

Outros aspectos poderiam ser abordados sobre a tese, mas não é nosso escopo aprofundar essa análise no presente artigo.

149, § 2.º, I, da CF e a sua aplicação à Contribuição Social Sobre o Lucro – CSL. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 164, p. 11-12.

20. Lembre que no caso do § 3.º do art. 155, a imunidade protegia as “operações” comerciais, e, por tal motivo, na visão do STF ela não poderia atingir as contribuições ao PIS e Cofins, já que tinham como hipótese de incidência o “faturamento”, matéria tributável para o STF porque distinta das “operações”.

21. Vide Informativo do STF 532. A questão já teve reconhecida sua repercussão geral pelo STF (vide RE 564.413-8/SC e RE 566.259-4/RS), e os ministros estão divididos quanto ao mérito, havendo votos favoráveis e votos contrários ao interesse dos contribuintes (STF Pleno, RE 564.413/SC, rel. Min. Marco Aurélio, j. 04.12.2008, aguarda finalização). O tema também foi analisado, com inclinação favorável aos contribuintes, no julgamento das MC 1.738-6/SP (Pleno) e MC 1.890-1/SC (1.ª T.). Enfim, o julgamento do mérito da questão está em curso e ainda há espaço para enriquecer o debate no STF quanto ao peso jurídico das diretrizes da universalidade e da solidariedade na interpretação da imunidade do art. 149, § 2.º, I, da CF/1988. O tema continua palpitante e requer maior reflexão por parte dos aplicadores do direito.

Vamos abordar agora a jurisprudência do STF em relação à interpretação dos limites da competência legislativa tributária para instituição das contribuições de seguridade em face das diretrizes da universalidade e da solidariedade social.

O Supremo já demonstrou valorizar o respeito aos limites dos conceitos utilizados para limitar competências legislativas tributárias, e na maior parte dos casos sequer cogitou-se de eventual aplicação da universalidade ou da solidariedade para flexibilizar ou ampliar esses conceitos na busca de uma generalização absoluta da tributação voltada ao financiamento da seguridade social.

E mesmo quando tocou o tema da universalidade do financiamento da seguridade, o Supremo valorizou o respeito aos conceitos constitucionais tributários. Foi o que ocorreu quando do famoso julgamento do RE 166.772-9/RS, no qual o Supremo acatou a limitação do conceito “folha de salários” contido no art. 195, I, da CF/1988, que serve de base para a incidência da contribuição previdenciária dos empregadores em geral. O Min. Marco Aurélio, relator do caso, fez questão de ressaltar que a universalidade de financiamento só vale enquanto obedecidos os limites da segurança jurídica, expressos nas normas de competência legislativa tributária.²²

Entretanto, em alguns casos os ministros do STF já chegaram a utilizar, embora de forma apenas subsidiária, o “princípio da universalidade” extraído do *caput* do art. 195 da CF na análise de normas de competência. O caso mais conhecido é aquele em que se discute o alcance da expressão “empregadores” constante da redação original do art. 195, I, que atribuía competência para a União Federal instituir as contribuições sociais da seguinte forma, *in verbis*: “Art. 195. (...) I – dos empregadores, sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro (...)”.

Antes da EC 20/1998 alterar a redação desse dispositivo para inserir ao lado do “empregador”, as expressões “empresa” e “entidade a ela equiparada na forma da lei”, diversas empresas que não eram empregadoras de fato (ou seja, não tinham empregados contratados), ou mesmo sociedades civis, como escritórios de advocacia que não

22. Do voto do Ministro extraímos: “O art. 195, não há a menor dúvida, atribui a toda a sociedade o financiamento, de forma direta e indireta, da seguridade social, fazendo-o, no entanto, em termos que têm como escopo maior a segurança na vida gregária” (STF, Pleno, RE 166.772-9/RS, j. 12.05.1994, m.v., rel. Min. Marco Aurélio, DJU 16.12.1994).

possuíam empregados, desenvolvendo sua atividade com o labor exclusivo dos sócios, por exemplo, ajuizaram medidas para serem declaradas pelo Judiciário que não podiam ser obrigadas a pagar as contribuições do art. 195 (especialmente a Cofins e a CSLL), já que seu inc. I se referia textualmente apenas aos “empregadores” como possíveis contribuintes.

A 2.^a T. do STF foi chamada a se manifestar sobre a questão em diversos recursos extraordinários, e os ministros firmaram posição no sentido de entender que a expressão “empregadores” constante da redação original do art. 195, I, da CF/1988, abrange quaisquer entidades “empregadoras em potencial”, ou seja, que tenham capacidade de empregar pessoas, ainda que de fato não possuam empregados a seu dispor.

Um dos fundamentos de reforço para os ministros do STF interpretarem o conceito de “empregador” dessa forma foi justamente o “princípio da universalidade do financiamento da seguridade social” extraído da redação do *caput* do art. 195 da CF, como resta claro da ementa de julgamento do AgRg no RE 249.841-6/PR, da 2.^a T. do Tribunal, *in verbis*:

“(...) Cofins. Pessoa jurídica sem empregados. Exigência. 1. O enunciado do art. 195, *caput*, da CF/1988 ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade’ revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo ‘empregador’ constante do inc. I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial.” Precedentes: AgRg no RE 335.256 e AgRg no RE 442.725. 2. Agravo regimental improvido.”²³

Note-se, de qualquer forma, que os ministros focaram sua atenção primeiro ao conceito de “empregador”, interpretando-o como o “empregador em potencial”, para então utilizar, como reforço de seu entendimento, a diretriz do *caput* do art. 195 da CF/1988. O tema é polêmico e merecedor de maiores reflexões, especialmente tendo em vista a posterior edição da EC 20/1998, mas não vamos nos aprofundar mais aqui, tendo em vista que nosso foco é apenas demonstrar os casos em que o STF apontou o “princípio da universalidade” ou da “solidariedade social” como fundamento, ainda que de forma subsidiária, para suas razões de decidir.

23. STF, 2.^a T., AgRg no RE 249.841-6/PR, rel. Min. Ellen Gracie, j. 28.03.2006, v.u., DJU 05.05.2006.

Ainda no STF, a expressão “princípio da solidariedade social”, firmada a partir do art. 3.º, I, da CF, tem recebido distintas interpretações, que não dizem respeito à abrangência de imunidades ou competências. No julgamento do Ag no RE 422.268/SP, por exemplo, serviu para estabelecer a premissa de que no sistema previdenciário brasileiro os trabalhadores ativos pagam contribuições previdenciárias para financiar os benefícios atualmente entregues aos trabalhadores inativos (aposentados, pensionistas e outros beneficiários), o que conhecemos tecnicamente como sistema previdenciário de “repartição simples”.²⁴

Já no julgamento da ADIn 3.105/DF (STF, Pleno, j. 18.08.2004, rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, m.v., DJU em 18.02.2005), a “solidariedade social” serviu para justificar a necessidade dos servidores públicos inativos recolherem contribuição para o financiamento da seguridade social, mas desde que autorizada a contribuição expressamente na Constituição, o que ocorreu por força da EC 41/2003.²⁵

Também com base na solidariedade social e na universalidade, a 1.ª T. do STF já decidiu que aposentados do RGPS²⁶ que retornem à atividade remunerada podem ser obrigados a pagar contribuição previdenciária.²⁷

24. “O sistema público de previdência social é baseado no princípio da solidariedade (art. 3.º, inc. I, da CF/1988), contribuindo os ativos para financiar os benefícios pagos aos inativos. Se todos, inclusive inativos e pensionistas, estão sujeitos ao pagamento das contribuições, bem como aos aumentos de suas alíquotas, seria flagrante a afronta ao princípio da isonomia se o legislador distinguisse, entre os beneficiários, alguns mais e outros menos privilegiados, eis que todos contribuem, conforme as mesmas regras, para financiar o sistema” (STF, Ag no RE 422.268/SP, 1.ª T., j. 31.05.2005, v.u., rel. Min. Eros Grau, DJU 24.06.2005).

25. Observe-se ainda que esse julgamento tratou dos fundamentos constitucionais de uma espécie de contribuição específica e diversa das contribuições de seguridade social que estamos estudando aqui: a contribuição previdenciária em regime próprio para os servidores públicos, que possui algumas especificidades em seu regime, firmado a partir do art. 40 da CF/1988, comportando inclusive uma expressa previsão (a partir da EC 41/2003) do seu caráter “solidário”.

26. Regime Geral de Previdência Social, que atende principalmente os trabalhadores da iniciativa privada.

27. STF, 1.ª T., RE 437.640-7/RS, j. 05.09.2006, v.u., rel. Min. Sepúlveda Pertence. No mesmo sentido: AgRg no AgIn 668.531-8/DF

Esses também são dois outros importantes temas relativos à solidariedade e contribuições, mas como estamos aqui analisando apenas a questão da interpretação dos conceitos limitadores das competências tributárias, deixaremos de desenvolvê-los.

Enfim, após a análise dos julgamentos do STF acima indicados, não é possível afirmar seguramente que o Tribunal considere as diretrizes da “universalidade do financiamento da seguridade social” e da “solidariedade social” como determinantes na interpretação de normas de imunidade tributária ou de normas de competência legislativa tributária. Nos casos julgados pelo Supremo, acima indicados, encontramos decisões que levaram em conta a universalidade e a solidariedade (ainda que de forma complementar a outros fundamentos) e outros julgamentos nos quais sequer se cogitou da aplicação dessas diretrizes, especialmente quando da análise dos conceitos utilizados em normas de competência legislativa tributária.

4.2 Jurisprudência do STJ

O STJ também já se serviu do princípio da “solidariedade social” (art. 3.º, I, CF/1988) como diretriz interpretativa, mas aplicou-o de forma muito aberta, para além da seguridade social, com o intuito de justificar uma sujeição passiva ampla para as contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides). Para o STJ, as Cides podem onerar, como sujeitos passivos, pessoas de quaisquer segmentos da atividade econômica, independentemente de elas estarem relacionadas às causas da intervenção da União no domínio econômico ou serem beneficiadas com a intervenção, e a solidariedade social também justificaria essa diretriz. Tal raciocínio validou a cobrança da contribuição ao Sebrae sobre as empresas em geral e não apenas sobre aquelas beneficiadas pelo Sebrae, *in verbis*:

“Em se tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, que dispensa seja o contribuinte virtualmente beneficiado, deve ser paga pelas empresas prestadoras de serviços à vista do princípio da solidariedade social (art. 195, *caput*, do CF). (STJ, 1.ª T., AgRg no Ag 787.684/RJ, v.u., rel. Min. Luiz Fux, DJU 07.05.2007)”²⁸

28. A contribuição ao Inbra também foi entendida como espécie de Cide, e ganhou no STJ aplicação do princípio da solidariedade social, da mesma forma (STJ, EDiv no REsp 705.536-PR, 1.ª Seção, j. 08.11.2006, m.v., rel. Min. Eliana Calmon, DJU 18.12.2006).

Curioso notar que apesar do julgamento tratar de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, que encontra matriz constitucional no art. 149 da CF/1988, o julgamento do STJ acima transcrito traz expressa alusão ao art. 195 da CF/1988, que, todos sabemos, restringe-se às contribuições de seguridade social. Essa abordagem generalizante do “princípio da solidariedade”, que chega a ultrapassar os lindes do financiamento da seguridade social, gera preocupação, pois pode ser usada eventualmente para justificar arbitrariedades.

4.3 Jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais

O “princípio da universalidade” ou “princípio da solidariedade” no financiamento da seguridade social tem inspirado também diversos julgamentos dos Tribunais Regionais Federais, especialmente quando tratam de analisar a abrangência da sujeição passiva das contribuições sociais. Em muitos casos os magistrados citam o princípio da solidariedade apenas como reforço retórico de suas decisões.

Para fins ilustrativos, vejamos a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais para identificar os casos mais comuns em que foi utilizado o princípio da “solidariedade tributária” para decidir situações nas quais havia dúvidas sobre o real alcance da tributação sobre determinadas pessoas.

4.3.1 Contribuição previdenciária e aposentado que retorna à atividade

A 2.^a T. do TRF-4.^a Reg. já decidiu que trabalhador aposentado que retorna à atividade remunerada deve passar a pagar novamente a contribuição previdenciária do art. 195, II, da CF, independentemente de não receber, em virtude dessa nova contribuição, um novo benefício ou uma aposentadoria adicional, pois não haveria um sinalagma absoluto entre contribuição e aposentadoria. Como reforço da decisão, foi citado o princípio da solidariedade, *in verbis*:

“Tributário. Contribuições previdenciárias. Aposentado que retornou à atividade laborativa. Segurado. Princípio da solidariedade das contribuições sociais. (...)

2. Destarte, as contribuições sociais devem observar a solidariedade. Assim, no tema específico da previdência, aqueles que se enquadram, na forma da lei, como segurados obrigatórios têm o dever de contribuir, independentemente do retorno financeiro que eventualmente pudessem

auferir, sendo irrelevante o fato de que o aposentado que tenha retornado às atividades laborais possa a não vir perceber outra aposentadoria decorrente da nova relação de trabalho.”²⁹

4.3.2 Cobrança de PIS, Cofins, CSLL e SAT/RAT de empresa não empregadora

O Tribunal da 4.^a Região também já decidiu que empresa que não emprega trabalhadores deve, mesmo assim, ficar obrigada ao pagamento das contribuições à seguridade social indicadas pelo art. 195, I, da CF/1988, especialmente a Cofins e a contribuição sobre o lucro (CSLL).³⁰

A decisão vale inclusive para o período anterior à EC 20/1998, quando a redação do art. 195, I, da CF/1988 citava como potenciais contribuintes das contribuições de seguridade social apenas os “empregadores”. Lembramos que a EC 20/1998 deu a atual redação ao art. 195, I, da CF, para textualmente não obrigar apenas os “empregadores” a pagar contribuições para o financiamento da seguridade social, mas também todas as “empresas” e “entidades equiparadas”. Na decisão, o Tribunal usou o princípio da solidariedade como um de seus fundamentos, *in verbis*:

“PIS. Cofins. CSLL. Contribuições para a seguridade social. Empresa sem empregados. Exigibilidade. Precente do STF Princípio da solidariedade social. (...).

O STF já sedimentou o entendimento de que mera habilitação da empresa a atuar é o suficiente para figurar como sujeito passivo das contribuições destinadas a financiar a seguridade social. A contratação de trabalhadores é uma opção sua e a referência a empregador no inc. I do art. 195 da CF/1988 [mesmo antes da EC 20/1998] consiste, em verdade, na potencial condição dessa qualidade. Considerando-se, ainda, o princípio da solidariedade social (art. 195, *caput*, da CF), o dever de

29. TRF-4.^a Região, 2.^a T., ApCiv 2001.71.00.018976-2/RS, j. 02.10.2007, v.u., rel. Des. Federal Leandro Paulsen, DJU 18.10.2007. No mesmo sentido: TRF-1.^a Reg., 7.^a T., ApCiv 2007.33.00.003468-3/BA, j. 03.02.2009, v.u., rel. Des. Federal Luciano Tolentino Amaral.

30. Quanto à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, embora prevista no art. 195, I, da CF/1988 não está envolvida aqui por questão lógica: a empresa não empregadora não possui folha salarial, daí que, mesmo sendo empregadora em potencial, faltaria base de cálculo para a referida contribuição previdenciária.

contribuir estende-se a toda sociedade e não apenas aos efetivamente empregadores.”³¹

Note-se que esse julgamento do TRF incluiu a contribuição ao PIS na discussão, que embora não encontre fundamento direto no art. 195, I, (pois está prevista no art. 239 da CF/1988), também é uma contribuição de seguridade social, como já decidido pelo STF.

O mesmo entendimento foi aplicado pelo Tribunal à contribuição destinada à cobertura de aposentadoria especial e dos benefícios previdenciários concedidos em virtude do grau de incidência de incapacidade laborativa em decorrência de riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), *in verbis*:

“Tributário. SAT. Empresas não empregadoras. Contribuintes.

A interpretação dada pelo STF para a redação do art. 195, I, da CF quanto ao alcance do termo ‘empregador’ estende-se ao art. 7.º, inc. XXVIII, que também o utiliza.

A posição do STF baseia-se no princípio da solidariedade que consagraria o custeio da seguridade social por toda a sociedade, impondo tomar por empregador também o ‘potencialmente empregador’ (...).”³²

4.3.3 Contribuições ao PIS e Cofins e empresa que deseja obter as mesmas reduções da base de cálculo que beneficiam instituições financeiras

Na visão majoritária dos Tribunais Regionais Federais, não é possível estender à empresa comercial as mesmas deduções na base de cálculo das

31. TRF-4.ª Reg., 1.ª T., ApCiv 2004.71.00.028336-6, j. 09.07.2008, v.u., rel. Des. Federal Wilson Darós, DJU 23.07.2008. No mesmo sentido: TRF-4.ª Reg., 1.ª T., ApCiv 2003.72.05.006497-2/SC, j. 11.04.2007, rel. Juíza Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha, DJU 25.04.2007.

32. TRF-4.ª Reg., 2.ª T., ApCiv 2005. 71.01.001984-6/RS, j. 29.05.2007, v.u., rel. Juiz Federal Leandro Paulsen, DJU 14.06.2007. No caso, o tribunal decidiu que empresa que não é “empregadora” porque toma os serviços de trabalhadores avulsos por meio de sindicato da categoria e, portanto, não possui “folha de salários”, deve ficar, mesmo nessa hipótese, obrigada a pagar contribuição ao seguro acidentes de trabalho (SAT) sobre a remuneração de trabalhadores avulsos (que não são empregados), com base no art. 7.º, XXVIII, da CF/1988, pois tal dispositivo, ao se referir a “empregador” como possível contribuinte, apontaria o empregador em potencial e não necessariamente o efetivo empregador.

contribuições ao PIS e Cofins que são possíveis às instituições financeiras. No TRF-1.ª Reg. colhemos um julgamento no qual a decisão afirma não haver prejuízo ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva nesse tratamento diferenciado entre empresas de diferentes atividades, além de não ser possível ao Judiciário conceder benefícios (deduções da base de cálculo das contribuições) sem base em lei, até porque “a par do princípio da universalidade ou da solidariedade, o sistema da seguridade social será custeado por toda a sociedade, direta ou indiretamente.”³³

4.3.4 CSLL e alíquotas majoradas para instituições financeiras

Já entendeu a 3.ª T. do TRF-3.ª Reg. que a legislação tributária pode impor às instituições financeiras alíquotas majoradas da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) em relação às alíquotas aplicáveis aos demais contribuintes, não havendo, para justificar tal cobrança, a necessidade de que os empregados das instituições financeiras sejam beneficiados com maiores prestações de previdência ou maior amparo na saúde ou assistência social.

Dentre os vários fundamentos usados no julgamento para justificar essa diferenciação de alíquotas da CSLL esteve presente uma alusão ao princípio da solidariedade social. Aqui o Tribunal abordou um tema recorrente nas contribuições: a ausência ou não de um caráter sinalagmático entre contribuições e benefícios.³⁴

33. “Tributário. Constitucional. PIS. Cofins. (...) Empresa comercial. Instituições financeiras. Equiparação. Impossibilidade. Princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Violação. Inexistência. Previdência social. Custeio. Princípio da universalidade. (...)”

3. As empresas comerciais desenvolvem atividades distintas das instituições financeiras e com estas não podem ser equiparadas para fins dos benefícios fiscais previstos na Lei 9.718/1998 (art. 3.º, § 6.º). Inexistência de violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

4. Carecendo o Poder Judiciário de competência legislativa, não lhe é permitido, a título de aplicação do princípio isonômico, conceder benefícios não previstos em lei.

5. A par do princípio da universalidade ou da solidariedade, o sistema da seguridade social será custeado por toda a sociedade, direta ou indiretamente” (TRF-1.º Reg., 4.ª T., j. 26.03.2003, v.u., rel. Des. Federal Mário César Ribeiro, AMS 1999.33.00.016767-0/BA, DJU 25.04.2003).

34. “Constitucional e tributário. Art. 195, I, CF/1988. Contribuição social sobre o lucro – CSL. Empresas do setor financeiro. Custeio da seguridade

4.3.5 Cofins e a interpretação restrita de “ato cooperativo” (não tributável)

Sociedade cooperativa não pode intentar excluir da base de cálculo da contribuição Cofins os valores gerados em atos negociais com terceiros, vez que configuraria ampliação indevida do conceito de “ato cooperativo” (não tributável), o que implicaria dispensa indevida do recolhimento da Cofins. Esse foi o entendimento exarado pelo TRF-3.^a Reg. (3.^a T.), no seguinte julgado, no qual apareceu novamente uma alusão ao princípio da solidariedade, agora para fundamentar o alcance da incidência da Cofins, *in verbis*:

“(…) Contribuição ao Cofins. Sociedade cooperativa (...). Faturamento ou receita decorrente de ato não cooperativo. Incidência fiscal. Precedentes.

(...). Estes atos não cooperativos por representarem uma relação patrimonial, como tal, são passíveis de tributação. 3. Em observância ao princípio da solidariedade que rege a Seguridade Social, bem como em atenção ao princípio constitucional da equidade na forma de participação do custeio, conclui-se que a impetrante está subsumida à hipótese de incidência tributária sob análise, tendo o dever jurídico tributário de efetuar o recolhimento da contribuição em tela, sob pena de sofrer as sanções decorrentes de sua abstenção. 4. Precedentes (...)” (TRF-3.^a Reg., 3.^a T., AMS 2000.61.00.021588-1/SP, j. 13.11.2006, v.u., rel. conv. Juíza Federal Sylvia de Castro, DJU 24.01.2007).

4.3.6 Contribuição ao Incra cobrada das empresas urbanas

Como acontece também em julgamentos do STJ, a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais vem aplicando a solidariedade social para fundamentar o campo de abrangência das contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo regime jurídico é distinto daquele

social. Lei 8.114/1990 e LC 70/1991. Alíquota diferenciada. Exigibilidade. 1. A seguridade social idealizada pelo legislador constituinte está alicerçada no princípio da solidariedade social e reclama, portanto, a participação de todos os agentes econômicos, públicos ou privados, como garantia do respectivo financiamento. 2. As contribuições sociais destinadas ao seu financiamento não se fundam unicamente no critério da referibilidade, ou seja, na relação de pertinência entre a obrigação imposta e o benefício a ser usufruído (...)” (TRF-3.^a Reg., 3.^a T., AMS 2002.61.00.024452-0/SP j. 28.08.2008, v.u., rel. Des. Federal Cecília Marcondes, DE 16.09.2008).

aplicável às contribuições de seguridade social. Nesse sentido, veja-se o seguinte julgamento proferido pelo TRF-5.^a Reg. (4.^a T.), no qual se decidiu que empresa urbana não deve ser dispensada do pagamento da contribuição ao Incra, não importando o fato das empresas urbanas não estarem diretamente relacionadas à previdência rural ou à intervenção da União no meio rural. Evocou-se novamente a solidariedade, agora para uma Cide, embora tenha sido citado como fundamento expresso o art. 195 da CF/1988. Curiosamente, o Tribunal optou por considerar a contribuição ao Incra como Cide, mas lhe aplicou dispositivo próprio das contribuições sociais, *in verbis*:

“Tributário. Contribuição social para o Funrural e para o Incra. Empresa urbana. Exigibilidade. Reforma agrária. Princípio da solidariedade.

I – A Contribuição social ao Incra é devida por todas as empresas, rurais ou urbanas, independentemente de sua área de atuação e de estar incluída no rol de atividades do art. 6.^o da Lei 2.613/1955.

II – A exação sob comento tem como objeto a realização da reforma agrária, interesse da coletividade e não apenas de quem atua no campo.

III – A Constituição Federal encarta, no art. 195, o princípio da solidariedade, através do qual se reconhece que a seguridade social visa beneficiar a sociedade como um todo e não apenas aos diretamente vinculados ao sistema previdenciário, sendo dever de todos colaborar(...)”³⁵

Além da contribuição ao Incra, outro caso paradigmático é o da contribuição ao Sebrae, que foi entendida como uma espécie de Cide pelos TRFs, recebendo o mesmo tratamento jurídico dado pelo STJ.³⁶

35. TRF-5.^a Reg., 4.^a T., AMS 2004.80.00.005749-5, j. 07.06.2005, rel. Des. Federal Ivan Lira de Carvalho, DJU 05.07.2005. No mesmo sentido: TRF-3.^a Reg., Turma Suplementar da 1.^a Seção, rel. conv. Juiz Federal Souza Ribeiro, ApCiv 90.03.024697-1/SP, j. 17.12.2008, DE 21.01.2009.

36. Nesse sentido: “(...) A contribuição para o Sebrae é de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 149, *caput*, da CF (STF RE 396266/SC, rel. Min. Carlos Velloso). Por esse motivo, considerando-se também o princípio da solidariedade social (art. 195, *caput*, da CF), a contribuição ao Sebrae deve ser paga por todas as empresas, e não apenas pelas micro e pequenas empresas, não existindo, necessariamente, a correspondência entre contribuição e prestação, entre o contribuinte e os benefícios decorrentes da exação” (TRF-4.^a Reg., Ap Reexame 2007.72.15.001307-4/SC, 1.^a T., j. 29.10.2008, v.u., rel. Des. Federal Wilson Darós, DJU 05.11.2008).

5. CONCLUSÕES

Enfim, os casos acima elencados são os mais comuns em que houve aplicação, na jurisprudência, do princípio da universalidade ou da solidariedade social em relação às contribuições.³⁷ Nesse estudo, verificamos que o princípio da solidariedade social tem sido aplicado não somente às contribuições de seguridade social como também para contribuições de intervenção no domínio econômico.

Como se pode verificar da leitura integral dos acórdãos de julgamento acima elencados, transparece claro que a “solidariedade” e a “universalidade” são vetores interpretativos usados na maioria das vezes com a finalidade de evitar raciocínios que impliquem em “dispensar” algumas pessoas do pagamento de contribuições para a seguridade social. Mas ao mesmo tempo, porém, vê-se que os fundamentos das decisões não se baseiam na pura e absoluta aplicação da solidariedade, que é usada, muitas vezes, como fundamento retórico, para afivelar a conclusão dos magistrados.

Mesmo assim a recorrente aplicação da solidariedade e da universalidade nos preocupa, pela desnecessária e perigosa liberdade que parece atribuir ao legislador na ampliação dos sujeitos passivos das contribuições de seguridade social, em raciocínio que padece do mesmo mal que já contaminou o chamado “princípio do interesse público”, em nome do qual muitos despautérios já foram cometidos.

Reforçamos nossa posição: não se pode dar ao “princípio da solidariedade” ou da “universalidade” do financiamento da seguridade social um peso interpretativo que desconsidere as normas de competência legislativa tributária. Ou seja, não se podem ultrapassar os limites das normas de competência com base em considerações puramente sociais ou econômicas, para tentar justificar que “todos devem contribuir para a seguridade social pagando todas as contribuições de seguridade que existem”.

Somente nos limites do previsto constitucionalmente é que os empregadores, empresas e entidades equiparadas podem ser obrigadas a pagar contribuições para a seguridade social, e acaso não sejam atingidas

37. Há, portanto, alguns outros casos envolvendo solidariedade e contribuições, que, menos frequentes, não foram abordados no presente artigo também por razões de espaço.

por alguma dessas contribuições, tal fato não prejudica em nada a diretriz do art. 195 da CF/1988.

Pois é justamente baseado na premissa de que algumas atividades econômicas possam não ser atingidas por alguma contribuição do art. 195, é que o art. 194, parágrafo único, VI, da CF/1988 prevê a diversidade das bases de financiamento da seguridade. De outro lado, também a equidade na forma de participação no custeio (art. 194, parágrafo único, V, da CF/1988) é outra diretriz do financiamento da seguridade, justamente porque o *Texto Magno* reconhece a possibilidade de que algumas contribuições de seguridade social não incidam ou incidam de forma menos gravosa sobre certas atividades ou certos contribuintes.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro: seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- DIAS, Roberto Moreira; SAAD, Cesar Augusto de Almeida. A CSSL e as receitas de exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, São Paulo: Dialética, jan. 2010, p.112-126.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura ‘sui generis’*. São Paulo: Dialética, 2000.
- PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Lejus, 2009.
- PETRY, Rodrigo Caramori. A Cofins e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 145, São Paulo: Dialética, out. 2007, p. 116-131.
- _____. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SEOANE, Diego Sales; VASQUES, Thiago Corrêa. A imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2.º, I, da Constituição Federal e a sua aplicação à Contribuição Social Sobre o Lucro-CSL. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 164, São Paulo: Dialética, maio 2009, p. 07-13;
- TOGNETTI, Sylvania Conceição. *Contribuições para o financiamento da Seguridade Social: critérios para definição de sua natureza jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

Revista

TRIBUTÁRIA e de finanças públicas

Ano 18 • n. 92 • maio-jun. / 2010

Coordenação-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenação de Jurisprudência

MARCELO CAMPOS

Conselho Editorial Nacional

Agostinho Toffoli Tavorolo, André Koller di Francisco Longo, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Cláudio Mariz de Oliveira, Arnoldo 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 Hernandes 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 18 • n. 92 • maio-jun. / 2010

Coordenação-geral

EDVALDO PEREIRA DE BRITO

Coordenação 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

2040100092

00092



9 771518 271008



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

REVISTA TRIBUTÁRIA

92

2010



REVISTA

TRIBUTÁRIA

E DE FINANÇAS PÚBLICAS

Ano 18 - 92 - maio-junho 2010

Coordenação: Edvaldo Pereira de Brito

Path dependence e reforma do sistema tributário - Direito penal tributário e vitimologia - Tributação dos notários e registradores pelo ISS - Falta de pagamento de tributo e a "inadimplência fraudulenta" no novo Regulamento do ICMS de São Paulo - Filosofia da Análise Econômica do Direito - Efeitos tributários da anistia política da CF/1988 - Súmula 409 do STJ e a prescrição de ofício - Constitucionalidade da EC 39/2002 - Segurança jurídica e suspensão da exigibilidade do crédito tributário - Controle da Administração Pública e sua princiologia na Constituição Federal - Contribuições para a seguridade social e os princípios da solidariedade e universalidade - Princípio da ofensividade - Planejamento tributário: transformação de filial em pessoa jurídica.



EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS