

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
ibet

instituto pernambucano de estudos tributários  
ipet

*contribuições sociais para os regimes próprios de previdência SOCIAL*

*elma lyra de barros carvalho*

**MONOGRAFIA FINAL**

**Recife  
2008**

# **ELMA LYRA DE BARROS CARVALHO**

*contribuições sociais para os regimes próprios de previdência SOCIAL*

Monografia apresentada ao Programa de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e Instituto Pernambucano de Estudos Tributários - IPET como requisito parcial para obtenção do grau de Especialista.

Recife  
2008

**RESUMO**

CARVALHO, Elma Lyra de Barros. **CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA OS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL**. 2008. 22 folhas. Monografia de Especialização em Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e Instituto Pernambucano de Estudos Tributários - IPE'T, Recife, Pernambuco, Brasil.

A monografia aborda na sua primeira parte, o tema relativo à Previdência Social, partindo de uma retrospectiva história, passando por conceitos jurídicos básicos, tratando dos sistemas e subsistemas da seguridade social, mas ressaltando o subsistema dos regimes próprios de previdência social, na visão da Constituição Federal Brasileira, de 1988. Em seguida o trabalho cuida da espécie tributária denominada de **contribuição social para os regimes próprios da previdência social**, através de conceitos, características e da natureza jurídica destas contribuições sociais, analisando os instrumentos normativos inerentes a esta espécie tributária, para, finalmente, estudar a constituição da regra matriz de incidência tributária das contribuições para os regimes de previdência próprio-RPPS, no cenário brasileiro.

Palavras-chave: Contribuições sociais - previdência no Brasil - regimes próprios de previdência

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

1.	PREVIDÊNCIA SOCIAL	1
1.1.	Retrospectiva Histórica	1
1.2.	Seguridade Social - Conceitos, Sistemas e Subsistemas	4
1.3.	A Constituição Brasileira e os Regimes de Previdência Social	6
1.4.	O Subsistema dos Regimes Próprios de Previdência Social – Características e Princípios	7
2.	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O REGIME PRÓPRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	8
2.1.	Conceitos e Características das Contribuições Sociais	8
2.2.	Natureza Jurídica das Contribuições Sociais: elas são tributos?	12
2.3.	Instrumentos Normativos para Instituição, Majoração ou Extinção das Contribuições Sociais	16
2.4.	Regra Matriz de Incidência Tributária das Contribuições nos Regimes Próprios de Previdência Social	19
3.	CONCLUSÕES	22
4.	BIBLIOGRAFIA	24

## **INTRODUÇÃO**

O trabalho a ser desenvolvido toma por base algumas observações, análises e reflexões sobre a espécie tributária que o contribuinte recolhe para a Previdência Social no Brasil, ou seja, sobre as Contribuições Sociais.

O subsistema dos regimes próprios de previdência social, ou o RPPS, foi adotado entre nós com o advento da Constituição Federal de 1988, mas, só veio a ser efetivamente

implantado através das emendas constitucionais até aqui realizadas, especialmente a EC nº 20/98.

A opção pelo estudo da forma de custeio da previdência dos regimes próprios, deve-se também ao fato de ser o RPPS um regime previdenciário ainda muito recente, e, por certo, carente de maiores subsídios que possam dirimir eventuais dúvidas dos seus operadores .

Justifica-se o interesse, pelo atualidade do tema em seu caráter provocativo, principalmente para os entes públicos internos- União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como para seus servidores públicos, aposentados e pensionistas, ou seja, uma boa parte dos cidadãos espalhados pelo nosso território.

Outra razão pela a escolha do tema, teve como escopo procurar esclarecer quanto à natureza jurídica, tanto da previdência social, quanto das contribuições previdenciárias que dela decorre, para aquele que exerce a profissão de advogado ou estudioso do direito público.

Na verdade, observa-se que muito já foi tratado na doutrina sobre as espécies tributárias, mas ainda não tanto quanto ao que ao necessário às contribuições para a previdência social e, principalmente, sobre as direcionadas ao RPPS. Olhando o passado e buscar suas lições importantes e, em seguida trazê-las ao presente, será imprescindível à evolução das contribuições sociais para a previdência social em nosso país.

Numa visão sistemática, procuramos constituir um fio condutor do trabalho sem, todavia esquecer de levar em consideração todos os demais argumentos possíveis que possam ser incluídos entre os meios de interpretação. Na realidade, estamos a tratar de uma norma tributária prevista constitucionalmente, no art. 149 § 1º da CF/88, de uma norma de

conduta que diferentemente da norma de estrutura, é norma que trata da ação e comportamento de uma ou várias pessoas, e, portanto, devem ser muito bem cuidadas.

Procuramos realizar a descrição do direito vigente e fazer sua análise sistemática e conceitual. Sabemos que a dogmática jurídica é uma disciplina pluridimensional, assim, delimitado o tema, e, apoiados num marco teórico, foi escolhido para execução da pesquisa, o método dedutivo, posto que, parte-se da premissa geral para a especial, vez que dos conceitos necessários sobre o gênero tributos passa-se para o tributo específico, no caso, as contribuições sociais bem como sobre a previdência social. A análise parte do ponto inicial da contribuição compulsória que é feita pelo contribuinte que é especial, para com o seu regime próprio de previdência, federal, estadual ou municipal.

Para o seu regular desenvolvimento utilizamo-nos da pesquisa legislativa, da doutrina e da jurisprudência. Estes dados foram compilados através de manuais, artigos jurídicos publicados em revistas ou em sites da internet atinentes à matéria.

Adota-se o sistema de referência denominado de autor-data, assim, sempre que forem necessárias, serão elaboradas notas de rodapé, que tragam subsídios doutrinários ou jurisprudenciais, bem como opiniões ou críticas que sejam imprescindíveis, objetivando, sempre que possível, a facilitação da leitura do trabalho que se pretende, seja prazeroso até mesmo para o leitor não especializado na matéria.

O trabalho está dividido em duas partes ou capítulos. O Primeiro Capítulo trata dos aspectos teóricos importantes relativos à Previdência Social e o Segundo Capítulo, cuida especificamente das Contribuições Sociais.

No primeiro deles, que se encontra dividido em 04 (quatro) sub-itens, são estudados os conceitos, características e a visão constitucional da Previdência no Brasil, abrangendo

mais cuidadosamente o subsistema do regime próprio de previdência social com suas características e princípios.

No Capítulo segundo, que também está subdividido em 04 (quatro) sub-itens, há a exploração mais ampla da matéria tributária, ou seja, das Contribuições Sociais. Abordam-se posições doutrinárias importantes, princípios e natureza jurídico, tanto sobre o gênero tributo, quanto sobre a espécie, contribuição para a previdência dos regimes próprios.

Após as conclusões finais, e, finalizando efetivamente o presente trabalho, apresentamos a listagem das referências bibliográficas, esclarecendo que foram pesquisadas várias fontes: doutrina contida em manuais, artigos, nacionais e estrangeiros, legislação estadual nacional e estrangeira, bem como captação de dados através da internet, principalmente no que se refere às jurisprudências.

## 1. PREVIDÊNCIA SOCIAL

### 1.1. RETROSPECTIVA HISTÓRICA

Objetivando melhor conhecer o instituto jurídico da Previdência Social, faz-se ligeira retrospectiva histórica sobre os motivos determinantes para o seu surgimento, certos de que, é do passado que passamos a compreender as instituições jurídicas dos dias atuais.

Fazendo uma visita na pré-história, já se percebe que o homem sentia a necessidade de se reunir em grupos e que sempre manteve a preocupação com seu destino e bem estar, tanto o seu próprio quanto o do grupo a que pertencia. Estes grupamentos humanos evoluíram e os meios de proteção contra os riscos possíveis em cada época também.

De início, estes mecanismos de proteção foram considerados como mutualistas, por serem voltados aos interesses dos seus próprios membros, a doutrina cita como exemplos, o *Talmud* e o *Código de Hamurabi*, que instituíam meios de proteção contra possíveis infortúnios.

Na Grécia e Roma, apareceram as associações de produtores e artesãos livres, conhecidas como *collegia* ou *sadalitia*, onde um mínimo de três pessoas contribuíam para um fundo comum, cujo objetivo principal era custear os funerais dos próprios associados.

Somente tempos depois, na Inglaterra do século XIX, é que surgiram as primeiras empresas que cuidaram da instituição de seguros populares para os trabalhadores.(ALMANSA PASTOR, 1977, p, 112).

Atribui-se à consolidação da Igreja Católica, o termo inicial do grande marco evolutivo relativo à proteção social por intervenção do Estado. É por influência dela e com ela, que nasce a própria história da proteção social no mundo ocidental.

No século XVII, foi criada a *Lei dos Pobres Londrina*, que instituiu a obrigação de ter-se, em cada paróquia, duas ou mais pessoas, as quais ficavam encarregadas de recolher fundos dos demais membros da comunidade, ou seja, daqueles tivessem possibilidades para contribuir financeiramente, com o objetivo de constituir uma renda única, destinada à viabilização de emprego/aprendizagem para crianças pobres até 21 anos, se mulher, e 24, se homem, além da obrigatoriedade de ensinamento do trabalho para quem não possuía nenhuma especialização, bem como do dever de atender aos inválidos em geral. Era a



“oficialização da caridade” e o início da verdadeira história da Previdência Social.(RUSSOMANO, 1978, p.6).

Como visto, já se vislumbra com o período precursor da previdência social, mas, evidentemente muito distantes, historicamente, do que hoje entende-se por Previdência Social.

A Previdência Social pode ser compreendida, do seguinte modo, como nos ensina Mozart Victor Russomano:“ é o sentimento universal de solidariedade entre os homens, ante as pungentes aflições de alguns e generosa sensibilidade de muitos. (RUSSOMANO, 1978, p.2).

O mencionado doutrinador situa a evolução mundial da Previdência Social em três fases: (i) o seu nascimento, através do plano de previdência aos acidentes do trabalho, de caráter geral e obrigatório, de Otto Von Bismarck, que teve por objetivo, a unificação do seu país, a Alemanha de 1883, período este que se estendeu até o término da Primeira Guerra Mundial; (ii) com o tratado de Versalhes, em 1919, combinado com o início da constitucionalização dos direitos sociais, representada pelas Constituições do México e a Alemã de 1917 e 1919, respectivamente, e até o término da II Guerra Mundial e, por fim, (iii) o período, desde o ano de 1945 até os dias atuais.

Também importante ressaltar, o *Social Security Act*, de 1935, nos Estados Unidos, onde se empregou pela primeira vez a expressão *seguridade social*. A partir de então, a seguridade passou a ser entendida como conjunto de medidas que deveriam agregar os seguros sociais e assistência social, pelo menos, e que deveriam ser organizadas e coordenadas pelo Poder Público, com o objetivo de atender ao desenvolvimento de toda população, concedendo-lhe uma vida minimamente digna. (PEREIRA JUNIOR, 2005. p. 12).

A consagração dos direitos sociais passou a ter destaque, através de documentos sob a égide do Direito Internacional, tais como: a Declaração Americana Dos Direitos e Deveres do Homem e a Declaração Universal dos Direitos Humanos, ambas de 1948; a Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 1969, dentre outros.

As liberdades públicas passaram a constituir direitos fundamentais de primeira geração. Foram aqueles direitos contemplados pela *Carta de João Sem -Terra* de 1215, tendo como características o realce dos direitos e garantias individuais bem como o princípio da liberdade.

Após estes movimentos internacionais, e, no início do século XX, os direitos sociais, econômicos e culturais passaram ao grau máximo de direitos fundamentais, já aqui denominados de segunda geração, pelo fato de passarem a ser exigidos do Estado.

Ingressa-se então, na fase dos direitos fundamentais da terceira geração, que incluem os direitos de solidariedade ou fraternidade, o direito ao meio ambiente equilibrado e a uma boa qualidade de vida.

Com esta evolução de gerações de direitos, depara-se com o seguinte embate: haveria o completo atendimento das prestações positivas, *versus* as limitações de recursos, para o seu atendimento pelo Estado? Difícil responder, mas pode-se concluir do seguinte modo: os direitos fundamentais não possuem o caráter absoluto, o que quer significar que um não pode suplantar completamente o outro, ou seja, deve a sociedade sempre buscar a conciliação entre os postulados dos direitos fundamentais.

Estas gerações dos direitos fundamentais, naturalmente decorreram da evolução cronológica histórica, não significando, deste modo, nenhuma cisão de direitos, mas apenas uma evolução dentro do ponto de vista do constitucionalismo social.

Os da primeira geração, por exemplo, coincidem com as Declarações solenes e as Constituições do segundo pós-guerra e foram inseridos na esfera programática, por não garantirem, através de instrumentos processuais, os direitos de liberdade. Após longo processo de amadurecimento, tem-se, atualmente, o preceito constitucional de aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais, a exemplo da CF/88 brasileira, o que constitui um grande avanço. Toda esta evolução repercute diretamente na previdência social.

A transição entre a simples beneficência, para a assistência pública no Brasil, atravessou praticamente três séculos, posto que, a primeira norma sobre a matéria encontra-se inserida na Constituição Imperial de 1824.

Com o período republicano, iniciado na Constituição de 1891, bem como através de outros diplomas infraconstitucionais que se seguiram, deu-se início a uma efetiva normatização da previdência social no Brasil. Os primeiros beneficiados, independentemente de contribuição do trabalhador, foram os funcionários públicos, os quais constituíam a grande massa de trabalhadores de então.

Outro grupo de trabalhadores beneficiados pela previdência social, não só pelo número de pessoas, como também pelo grande poder de organização que possuíam, foram os ferroviários. Eles deram causa a criação da Caixa de Aposentadoria e Pensões dos

Ferrovários, que funcionou em todo território nacional, durante muitos anos. Esta organização nasceu através da conhecida *Lei Eloy Chaves*, ou seja, pelo Decreto Legislativo nº 3.724/1919, dando assim, o ponta pé inicial para o surgimento de outras caixas semelhantes e que foram, com o tempo, substituídas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões, cujo diferencial era a especialização, em função da atividade profissional dos segurados.

Os institutos foram evoluindo e chegaram a uma forma de custeio, através de contribuição tripartite, ou seja, eram custeados pelo Estado, pelos empregadores e também pelos empregados, o que converteu-se em norma constitucional, através da CF/34.

As taxas de importação, arrecadadas pelo governo federal, passaram a ser destinadas ao custeio da previdência social. O Estado mantinha o controle financeiro, administrativo e diretivo dos institutos, e, as prestações de assistência médico e previdenciária, foram tidas como direitos subjetivos públicos dos trabalhadores brasileiros<sup>1</sup>. Percebe-se aqui o prelúdio da natureza tributária das contribuições previdenciárias.

Com a da Lei nº 3.807/1960, surgiu a primeira Lei Orgânica da Previdência Social - a conhecida LOPS. Esta li constituiu o maior passo para universalidade da previdência, além do que, uniformizou o emaranhado de normas infraconstitucionais sobre a matéria. Apesar da LOPS, a unificação administrativa da previdência social só veio mais tarde, com o evento da criação do Instituto Nacional de Previdência Social - INPS, através do Decreto-Lei nº 72/1966, o qual foi substituído, em 1977, pelo Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social- SINPAS, que veio para agregar as previdências existentes: a rural, a urbana, a dos servidores públicos federais e a das empresas privadas.

Vale salientar que Constituição Federal já previa a contrapartida entre as contribuições e as prestações previdenciárias, o que quer significar que não se poderia criar qualquer prestação sem a respectiva fonte de custeio e vice-versa, o que prevaleceu até a atual CF/88.

## **1.2. SEGURIDADE SOCIAL - CONCEITOS, SISTEMAS E SUBSISTEMAS**

Seguridade social deve ser entendida nos dias presentes, como direito subjetivo público de todo cidadão, representado por um conjunto de ações que objetivam maior

---

<sup>1</sup> A CF/46 trouxe-nos a expressão Previdência Social que veio substituir o termo “Seguro Social”.

efetividade aos direitos humanos. É também política social, que tem como método, a economia coletiva e onde a comunidade é convocada para um pacto técnico-econômico, com realce para a solidariedade social.

O conceito de seguridade social tem raízes na Inglaterra, mais precisamente, no Relatório Beveridge, apresentado em 1942, por Sir William Henry Beveridge que defendia uma tese que pode ser demonstrada do seguinte modo: “a seguridade pode combinar com a liberdade, a iniciativa e a responsabilidade do indivíduo pela sua própria vida.” (HOVARTH JUNIOR. 2007, p. 2/3)

A seguridade social é considerada como um amplo sistema de proteção social, que deve ser auto-sustentável, e que tem por escopo, atingir os objetivos da República Federativa do Brasil, ao assegurar a todos, o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o desenvolvimento e a justiça social, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais <sup>2</sup>.

Os programas de seguridade social devem ser interligados à política econômica e devem levar em conta, os princípios ético-políticos de cada país. Eles também consistem num fenômeno essencial à evolução da sociedade.

Do ponto de vista finalístico, pode-se afirmar, que a seguridade social obriga o Estado a garantir aos cidadãos o direito de que nenhum deles fique sem ter satisfeitas suas necessidades mínimas. Assegura, assim, a cobertura das necessidades básicas e essenciais. Seu objetivo é diminuir a necessidade social e, para tanto, trabalha com necessidades que estão previamente selecionadas.

Diante do ora exposto, atribui-se à seguridade social as seguintes características: (i) ser direito público subjetivo, portanto, oponível ao Estado; (ii) irrenunciável; (iii) inalienável; (iv) intransmissível; e (v) imprescritível.

No Brasil, a seguridade social é constituída por três pilares ou sistemas: (i) a previdência social; (ii) a assistência social, e, finalmente (iii) a saúde.

Por outro lado, o sistema da previdência social objetiva eliminar as necessidades sociais dentro de suas especificidades próprias, nos termos do art. 201 da CF/88, quais sejam: doença, invalidez, morte, idade, reclusão, proteção à maternidade, ao desemprego involuntário, encargos familiares e acidente do trabalho.

---

<sup>2</sup> A CF/88, no art. 194 determina que “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.”

O sistema de previdência, no Brasil, e em grande parte dos países, tem por pressuposto, o pagamento de contribuições e riscos predeterminados, os quais possuem previsão financeira necessária para cobri-los.

Precisamente no sistema brasileiro, ele é composto por dois subsistemas: (i) o público, que é constituído pelo regime geral e pelos regimes próprios de previdência social; e, (ii) o privado, formado pela previdência privada, o que não nos interessa no presente estudo.

### **1.3. A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA E OS REGIMES DE PREVIDÊNCIA SOCIAL**

O constituinte originário preferiu estabelecer apenas, o Regime Geral de Previdência Social - RGPS, como proteção previdenciária aos cidadãos, e, para tanto, optou pelo regime contributivo obrigatório.

A EC nº19/98, alterou o art. 39 da CF, possibilitando, deste modo, que os entes federativos adotassem regimes jurídicos diversos para toda a administração, o que poderia ser escolhido entre o regime estatutário ou o contratual/celetista, prevendo exceção para algumas as carreiras especificadas, quando a própria CF prevê o regime estatutário, como a Magistratura, o Ministério Público etc...

Diante disto, o ente político interno poderia optar por adotar, para os seus servidores, tanto o regime jurídico funcional estatutário, quanto o celetista, ou seja, o regido pelas normas da CLT. Estes últimos servidores, por sua vez, ficariam submetidos ao mesmo regime do trabalhador da iniciativa privada, qual sejam, eles seriam regidos pelo art. 201, da CF. Quanto aos servidores estatutários, o ente poderia fazer opção pelo RGPS, Regime Geral da Previdência Social, ou pela aplicação das normas estatutárias próprias de proteção previdenciária.

Deve-se a Emenda Constitucional nº 20/98, o início de uma grande reforma no sistema previdenciário, quando pode-se destacar as seguintes novidades: (i) a possibilidade assegurada da criação de regime previdenciário aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com suas autarquias e fundações; (ii) este regime próprio de previdência teria suas regras próprias bem como (iii) princípios específicos, como o da contributividade, do equilíbrio financeiro e atuarial; (iv) ficou também assegurado aos servidores que não fossem efetivos, como os comissionados

e os contratados por prazo determinado, a possibilidade de ficarem regidos pelo sistema geral ou o RGPS.

#### **1.4. O SUBSISTEMA DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - CARACTERÍSTICAS E PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS.**

Há então, com a EC 20/98, a criação do regime próprio de previdência pública no Brasil.

O RPPS ou regime próprio de previdência social, criada em 1998, apenas tornou-se obrigatória para os entes políticos internos, após as Emendas Constitucionais nºs 41/2003 e 47/2005. Suas cujas características principais podem ser assim destacadas: (i) por dar nova redação ao art. 149, § 1º, da CF/88, ao instituir a contribuição para custeio da RPPS, que passa a ser cobrada dos titulares dos cargos efetivos; (ii) ao assegurar a estes servidores e respectivos familiares, a aposentadoria e pensão por morte, nos termos do disposto no art. 40, da Constituição de 1988; (iii) pelo fato de deixar explicitado e evidenciado, o caráter solidário do regime próprio da previdência; (iv) também por alterar a natureza jurídica funcional dos benefícios previdenciários, pois, até então, os benefícios previdenciários possuíam natureza administrativa e integravam o regime estatutário, e, com estas mudanças constitucionais, passaram a ter natureza previdenciária. Tais benefícios, para serem usufruídos, haveriam de ser suportados tanto pelos servidores, quanto pelos entes políticos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios; (v) ao fixar para o RPPS, um limite máximo para pensões e aposentadorias, tendo como parâmetro, os benefícios pagos pelo RGPS; (vi) e, finalmente, ao permitir, mas não obrigar, a instituição de previdência complementar para os servidores públicos efetivos. (HOVARTH JUNIOR, 2007, p. 8/9).

Conseqüência das reformas constitucionais, principalmente a EC nº 41/2003: cada ente federativo possui seu Regime Próprio de Previdência Social - o RPPS, o qual assegura por lei, ao servidor titular de cargo efetivo, os benefícios de aposentadoria e pensão por morte, pelo menos, nos termos do art. 40 da CF<sup>3</sup>.

Estes RPPS são assim, subsistemas integrantes do sistema da previdência social brasileiro.

---

<sup>3</sup> Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.”

Como visto, os RPPS têm como destinatários, os servidores titulares de cargos efetivos, inclusive policiais federais e civis, os magistrados, os Ministros e os Conselheiros dos Tribunais de Contas, os membros do Ministério Público e de qualquer dos poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com suas autarquias e fundações, o inativo ou servidor aposentado, seus dependentes, ou seja, os que possuem vínculo jurídico e/ou econômico com o servidor público.

A relação jurídica estabelecida entre servidor ou pensionista com o RPPS, só termina após a ocorrência dos seguintes eventos: (i) desligamento do serviço público por exoneração; (ii) perda de cargo, (art. 169, § 4º, 41, § 1º, I e III, da CF);(iii) demissão, (iv) desaposentação; (v) morte, para quem não tem beneficiários;(vi) extinção de pensão por falecimento do pensionista, ou anulação de casamento;(vii) cessação de invalidez;(viii) maioridade;(ix) acumulação de pensões e,(x) renúncia expressa.<sup>4</sup>

Finalmente vale ressaltar que existem princípios explícitos dos RPPS, os quais foram previstos pelas Emendas Constitucionais nºs 20/98 e 41/2003, principalmente. Dentre tais princípios, são destacados: (i) o princípio da contributividade; (ii) do equilíbrio financeiro e atuarial; (iii) da uniformidade de requisitos e critérios para concessão da aposentadoria; (iv) dos limites e forma de cálculo de aposentadoria e pensão;(v) vedação do recebimento de mais de uma aposentadoria, exceto os cargos acumuláveis;(vi) da observância obrigatória dos requisitos estabelecidos pelo art. 40 da CF, e, subsidiariamente aos requisitos fixados para o RGPS; (vii)além da vedação de contagem de tempo de contribuição fictício;(viii) o princípio da solidariedade;(ix) do cálculo baseado nas remunerações, observando-se sempre, as contribuições aos regimes de previdência, atualizadas; (x) da vedação explícita da existência de mais de um regime próprio de previdência, bem como de mais de uma unidade gestora; (xi) o efetivo reajustamento da aposentadoria e pensão, que devem preservar o valor real da moeda.

## **2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O REGIME PRÓPRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**

### **2.1. CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

---

<sup>4</sup> O STF admite outra hipótese de extinção do vínculo previdenciário que ocorre com a legitimidade da pena de cassação de aposentadoria, por cometimento do ilícito administrativo cometido pelo servidor, em atividade.

A pretensão deste subitem é de buscar a natureza jurídica e as características de uma categoria, ou seja, da contribuição especial para o regime próprio da previdência social.

Merece destaque reflexão de José Eduardo Soares de Melo, citado por Fabiana Del Padre Tomé, que é expressa do seguinte modo:

“a CF/88 caracteriza as contribuições como tributos, em razão de sua natureza (receitas derivadas, compulsórias), e por consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, que se encontram esparramados ao longo do discurso constitucional”(TOMÉ, 2002.p.66).

A doutrina destaca como características das contribuições especiais os seguintes pontos: (i) a sua arrecadação, que é concedida pelo Estado para uma entidade autônoma administrativa e financeira; (ii) esta entidade, arrecada diretamente a receita das contribuições e a administra, sempre em busca do atendimento de suas finalidades; (iii) a receita obtida pela arrecadação, constitui uma receita extra-orçamentária, que fica ao lado do orçamento estatal, conforme dispõe o art. 165, § 5º da CF/88); (iv) toda esta atividade está sujeita à fiscalização de um órgão de controle da execução orçamentária, vez que a arrecadação é feita por pessoas de direito público ou de direito privado, mas todas responsáveis por dinheiro ou bens públicos;(v) tem finalidade determinada em lei, posto que corresponde a atividade estatal para atingir grupos sociais, profissionais ou econômicos de pessoas; (vi) o produto da sua arrecadação interessa ao Direito Financeiro; (vii) as contribuições não se sujeitam ao princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, *b* da CF/88, podendo ser exigidas depois de decorridos 90(noventa) dias da data da publicação da lei ordinária que a instituiu ou modificou (art. 195 § 6º da CF); (viii) as contribuições sociais residuais, devem ser criadas por lei complementar, pois referem-se àquelas contribuições que instituem outras fontes, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social e que não estão previstas nos incisos do art. 195; (ix) as novas contribuições sociais não poderão ter fato gerador e base de cálculo idêntico aos das contribuições previstas no art. 195 da CF, e nem podem ser cumulativas; (x) o lançamento das contribuições parafiscais é realizado por homologação, conforme art. 150 do CTN.( ROSA JR. 2003, p. 458).

Encontra-se no art. 3º do CTN, a definição do que vem a ser tributo; podemos constatar ali, naquele dispositivo legal, que tributo, é toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, que seja instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.



Em seguida o próprio CTN, no art. 4º, determina que a simples denominação, não é bastante para identificar a natureza jurídica do tributo, ou seja, o que é fundamental são as características que permitem a sua identificação, a forma como se define esse nome.

Sabe-se que há peculiaridades ou especificidades que permitem a clara distinção entre as espécies tributárias, as quais podem ser assim enumerados: (i) a destinação específica do produto da arrecadação existe para as contribuições, e, em contrapartida, há a sua impossibilidade para os impostos; (ii) existe a vinculação ou não, da hipótese de incidência à atuação estatal, o que distingue o que vem a ser taxas e impostos; (iii) também está previsto legalmente, a restituição ao contribuinte do valor recolhido para o tributo da espécie, empréstimo compulsório, o que não ocorre com os demais tributos; (iv) e, ao final, verifica-se a atuação estatal. Quando esta está vinculada imediatamente ao contribuinte, está-se diante da espécie das contribuições de melhoria.

Partindo destas premissas, podemos conceituar contribuições sociais, como sendo uma das espécies tributárias, em razão mesma da sua natureza, pelo fato de serem receitas derivadas e compulsórias, que integram o Sistema Constitucional Tributário, com o diferencial de possuírem destinação especificada em lei, hipótese de incidência desvinculada de atuação estatal e não ser restituível.

Pode-se deduzir desde já, que as contribuições têm suas características próprias (i) além de serem receitas derivadas e compulsórias como todo tributo; (ii) são instituídas como instrumento de atuação nas respectivas áreas de atuação; e, (iii) devem respeitar não só aos princípios da estrita legalidade e da anterioridade nonagesimal e o da irretroatividade.

Os critérios utilizados para fins classificatórios dos tributos, foram analisados cuidadosamente por Fabiana Tomé, como pode ser observado a seguir: (i) a vinculação a uma atividade estatal; (ii) a destinação legal do produto arrecadado e; (iii) a previsão legal de restituição do produto arrecadado.

Confrontando estes critérios com as características específicas das contribuições, conclui a autora o que se segue: (i) nas contribuições, é prescindível a vinculação, diferentemente do que ocorre com as taxas e as contribuições de melhoria. A materialidade deste tributo é semelhante ao do imposto por consistir numa situação independente de qualquer atividade estatal, para concluir que, a hipótese de incidência das contribuições não consiste numa atuação estatal e sim a uma situação inerente ao contribuinte. O fato de existir ou não contraprestação pelo Estado é irrelevante. (ii) e, ainda, ao contrário dos

impostos, onde a destinação do produto é vedado pelo art. 167, IV da CF, nas contribuições, este requisito é essencial, embora que esta peculiaridade evidente, da destinação ou finalidade do produto da arrecadação, não venha a integrar a regra matriz de incidência tributária da contribuição; e, por fim, (iii) a restituição do produto arrecadado só é exigido constitucionalmente, para os empréstimos compulsórios, o que diferencia esta espécie tributária das demais.

Deste modo pode-se concluir que considerar contribuição, como tributo vinculado, é fruto de uma interpretação equivocada, na verdade, a contribuição é tributo diferenciado pelo fato de estarem presos ao atendimento de uma finalidade constitucionalmente estabelecida.

Falar de vinculação é como estar a falar de vinculação do tributo a uma atividade do Estado, como é o que ocorre com as taxas e, de certo modo, também ocorre nas contribuições de melhoria.

Na realidade, o fato da contribuição social ser tratada, nos termos do art. 149 e 195 da CF, não significa necessariamente, confrontá-la com alguma situação relativa à vinculação a uma atividade estatal e sim de vinculá-la às suas finalidades específicas, e, a depender da área de atuação, o que deve ser sempre determinado constitucionalmente.

Como nos relembra Tácio Gama, “princípios tributários são enunciados prescritivos que delimitam a competência, ampliando ou restringindo as suas possibilidades”.(GAMA, 2005, p.1152).

Ingressando sucintamente na seara dos princípios constitucionais, surge um questionamento: é requerida a capacidade contributiva para exigir contribuição?

Do princípio da capacidade contributiva decorre, segundo Carrazza, o princípio da não confiscatoriedade contido no art. 150, IV da CF. As leis que criam impostos levam em conta esta capacidade dos contribuintes, não podendo exigir que estes colaborem com os gastos públicos além de suas possibilidades, eis a razão de uma interpretação extensiva ao parágrafo 1º do art. 145 da CF.

Se for possível entender que a capacidade contributiva vale para todos os tributos indistintamente, e não só para impostos, como está no art. 145, entender-se-á, também que a vedação de vinculação da receita direcionada aos impostos, só é aplicável a estes e não às demais espécies tributárias, e, principalmente às contribuições, onde é exatamente esta a sua característica essencial.

A EC 20/98, instituiu, ao art. 195 da CF, o parágrafo 9º, onde está estabelecida a possibilidade de aplicação de alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas, em razão da atividade econômica ou uso da mão de obra, o que aponta a busca da razoabilidade no argumento da aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições.

Deveras importante é a aplicabilidade à seguridade social, do princípio da equidade, aqui entendido como justiça e igualdade na forma de custeio. Este princípio decorre da capacidade econômica do contribuinte e está previsto no art. 145, § 1º, da CF,

Por outro lado, o art. 149 da CF, é explícito quanto aos princípios aplicáveis à regra matriz de incidência tributária das contribuições: eles seriam os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

O princípio da legalidade está direcionado ao instrumento introdutor das contribuições. A anterioridade e a irretroatividade variam entre as diversas espécies de contribuições, como é o caso da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, da CF.

Apesar do teor do art. 149 da CF, outros princípios também são aplicáveis às contribuições especiais, exatamente em decorrência da sua natureza tributária, posto que dizem respeito à instituição de qualquer tributo.

O princípio da isonomia, que é um valor e não um limite objetivo, é aplicável tanto na escolha dos sujeitos passivos da contribuição, quanto na fixação do tributo a pagar.

A vedação de confisco, que é limite objetivo direcionado a todo e qualquer tributo e decorre do princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

Segundo Tácio Gama, o princípio da proporcionalidade está implícito nas contribuições, pelo fato de ser fruto da reunião de outros dispositivos legais que determinam: (i) que a contribuição deve ser adequada para atingir os fins motivadores de sua instituição; (ii) que o valor da exação deve ser limitado à necessidade; (iii) deve haver correlação do que se exige e aquilo que lhe é proporcionado.(GAMA,2005,p.1153)

Em síntese pode-se dizer que a contribuição social é “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma atividade social do Estado ou de entidade que tenha a seu cargo o exercício de funções públicas, efetivas ou potenciais, dirigidas a grupos sociais”. (MORAES. 1994. p. 644).

## **2.2. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: ELAS SÃO TRIBUTOS?**

Para uma parte da doutrina estrangeira, as contribuições parafiscais, representam, desde sua origem, uma receita paralela que não se mistura com a receita geral do Estado. Deste modo, a receita, não teria uma natureza tributária comum, como as demais receitas tributárias, vez que ela vem para atender a exigências econômico-sociais e não fundamentalmente política.

Hugo de Brito Machado ensina que: “a identificação da natureza jurídica de algo só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas àquilo aplicáveis.” (MACHADO, 1993. p.191).

No Brasil há doutrinadores que insistem em não reconhecer a natureza jurídica tributária das contribuições, mesmo reconhecendo que nelas há sujeição ao regime jurídico tributário.<sup>5</sup>

A razão deste pensamento provavelmente deve decorrer do fato de que estes doutrinadores não atentam que “tudo aquilo que está sujeito ao regime jurídico tributário é tributo”, como lembra Américo Masset Lacombe. (TOMÉ, 2002. p. 87).

Como anteriormente lembrado, e mesmo, talvez em decorrência destas discussões sobre a natureza jurídica das contribuições, boa parte da doutrina entendeu considerá-las como tributo de natureza mista: em alguns casos as contribuições seriam impostos com destinação determinada e em outros, taxas.<sup>6</sup>

Caso persista a dúvida, pergunta-se: a contribuição previdenciária é ou não é tributo?

Uns argumentam que haveria um equívoco nesta discussão em razão do fato de que estamos diante de um ramo autônomo do Direito que não deveria ser estudado sob a ótica do Direito Tributário.

Há quem defenda a tese de que o CTN haveria sido derogado por outras normas, tese esta que pode ser sintetizada do seguinte modo: (i) até 25/10/66, as contribuições previdenciárias eram disciplinadas pela LOPS, Lei Ordinária nº 3.807, de 26/08/60, a qual vigeu até a Lei Ordinária nº 8.212, de 24/06/91; (ii) Em 21/11/66, houve a edição do Decreto-Lei nº 72/66 criando o INPS - Instituto Nacional de Previdência Social, nela, o art. 45 dispõe que “ficam mantidas as disposições da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de

---

<sup>5</sup> Fabiana Del Padre Tomé, enumera Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco que assim argumentam: apesar de as contribuições estarem sujeitas ao regime jurídico tributário, tal fator não seria o suficiente ou não faria com que as contribuições apresentassem a mesma natureza do tributo .

<sup>6</sup> Seguem esta linha: Alfredo Augusto Becker em *Teoria geral do direito tributário*, Amílcar de Araújo Falcão no *Sistema tributário brasileiro* e Aliomar Baleeiro com *Uma introdução à ciência das finanças*.

1960, que não contrariem o disposto neste decreto-lei e revogam-se quaisquer outras disposições em contrário”.

Em decorrência de todos estes dispositivos legais, só é possível uma conclusão: a LOPS continuaria valendo em decorrência da evidente repriminção expressa<sup>7</sup>. Teria havido, em conseqüência, a revogação das demais normas em contrário, inclusive o CTN.<sup>8</sup>

Dado importante a ser referido é que o CTN não se referiu às contribuições parafiscais<sup>9</sup> pelo fato de que, ao ser elaborado, esta espécie tributária não estava prevista na CF /46, portanto, não poderia ser inserida na Emenda 18/65.

O Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966, considerando a necessidade de dirimir dúvidas no sentido da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, acresceu à Lei nº 5.172/66, o Código Tributário Nacional, o art. 217, e aí o legislador deixa claro, que as contribuições parafiscais ou especiais deveriam ser consideradas como receitas de natureza tributária,<sup>10</sup> conforme abaixo transcrito:

Decreto-Lei nº 27, de 14 de novembro de 1966:

Art. 1º “Fica acrescido à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o seguinte artigo...

I-...

II- das denominadas “quotas de previdência a que aludem os artigos 71 e 74 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a Previdência Social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal”.

<sup>7</sup> Repriminatório ou repriminção, diz respeito à eficácia de certa regra, já posta à margem, e que se revigorou, direta ou indiretamente. (SILVA, 2007, p.1208).

<sup>8</sup> Mas o nosso STF já pacificou esta divergência normativa, apesar dos inconformados afirmarem que ao tomar tal decisão, a Corte esqueceu da existência do art. 45 do Decreto-Lei nº 72/66 que foi editado, dias após o CTN, mas antes dele entrar em vigor. O tema é instigante, mas não é o local apropriado para aprofundá-lo.

<sup>9</sup> Aliomar Baleeiro ensina que o termo *parafiscal* surgiu pela primeira vez, através de um documento financeiro denominado “*Inventário Schuman*”, de origem na França de 1946. O termo designava certas contribuições que eram arrecadadas pelo Estado, que cobrava de certas entidades autônomas recursos e o produto arrecadado era revertido em favor do próprio Estado que, por sua vez, destinava-os para a previdência social. (ROSA JR., 2003, p.452)

<sup>10</sup> Esta norma do art. 217 surgiu para dirimir eventuais dúvidas quanto à compatibilidade, incidência e exigibilidade das contribuições enumeradas nos seus diferentes incisos. O artigo enumera, exemplificativamente, as seguintes contribuições especiais: i) a contribuição sindical (seria o imposto sindical do art. 578 e seguintes da CLT e a do art. 16 da Lei nº 4.589/64); (ii) as cotas de previdência (art. 71 e 74 da Lei nº 3.807, alterada pela Lei nº 4.863/65); (iii) a contribuição ao FUNRURAL (Lei nº 4.214/63, art. 158); (iv) contribuição do FGTS (Lei nº 5.107/66, art. 29); (v) contribuições para o salário-educação, SESI, SENAI OU SENAC (Lei nº 4.863/65, art. 24 e 82).

Por sua vez, a CF/88, vem reforçar o entendimento sobre a natureza tributária das contribuições especiais no art. 149. Topograficamente, o mencionado artigo encontra-se no Capítulo I, do Título VI, que disciplina o Sistema Tributário Nacional, infraconstitucionalmente complementado pelo art. 3º do CTN, o qual, ao definir tributo, determina que o destino do produto da sua arrecadação não está incluído nos seus elementos essenciais, até porque, depois que a receita é auferida pelo Estado, a relação jurídico-tributária fica exaurida, passando a interessar não mais ao Direito Tributário, mas unicamente ao Direito Financeiro.

Por razões que não interessam ao presente trabalho, o constituinte originário, preferiu adotar a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, ao tratar das repartições das competências tributárias, e, em decorrência deste posicionamento, considerou a existência apenas de três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Trata-se da clássica classificação tripartite do tributo que foi adotada pela doutrina.

Em decorrência desta interpretação, há quem conclua que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios serão, ou taxas (tributo vinculado a uma atividade estatal específica), ou impostos (tributos não vinculados a qualquer atividade estatal), ou seja, as estas modalidades impositivas não serão tributos.

Um argumento bastante utilizado se direciona no sentido de que os impostos, taxas e contribuições de melhoria, podem ser instituídos por todos os entes políticos, enquanto que os dois restantes, a contribuição e os empréstimos compulsório, são de competência exclusiva da União, daí estarem disciplinados em artigos outros, que seriam os art. 148 e 149 da CF/88,<sup>11</sup> conforme se comprova através da transcrição do art. 149.

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

Como sabemos, a própria CF, no § único do mesmo art. 149, permite que os Estados, Distrito Federal e Municípios possam instituir contribuição e cobrar de seus servidores, em benefício deles mesmos, para custeio do sistema de previdência e assistência social, como se depreende do parágrafo abaixo citado:

---

<sup>11</sup> Como se constata, a teoria tripartite está ultrapassada, vez que a Corte Suprema concluiu que temos no Brasil, cinco espécies tributárias e não apenas três, que seriam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais ou especiais.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (*Redação da EC nº 41/03*)

Neste momento, o intérprete se depara com a hipótese de incidência das contribuições sociais: *cobrar dos servidores estaduais uma contribuição para custeio do benefício do sistema previdenciário próprio.*

A Suprema Corte, para dirimir eventuais dúvidas, decidiu a natureza jurídica das contribuições, especificamente nos Regimes Próprios da Previdência Social, o que nos interessa no momento e, portanto, transcreve-se a ementa da decisão, ao considerá-la como *exigência patrimonial de natureza tributária*.<sup>12</sup>

Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC n. 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.” (ADI 3.105, Rel. p/ o ac. Min. Cezar Peluso, DJ de 18-2-05)

### **2.3. INSTRUMENTOS NORMATIVOS PARA INSTITUIÇÃO, MAJORAÇÃO OU EXTINÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.**

<sup>12</sup> O STF decidiu que as contribuições parafiscais correspondem a uma modalidade autônoma de tributo, com um tratamento distinto ao que é dado aos impostos, taxas ou contribuições de melhoria (Ag.Ai 174.540-2/SP, rel. Min. Maurício Corrêa, 2ª T, v.u., 13.02.96, p.13.127).

O postulado da legalidade constitui uma das garantias do Estado de Direito, e a CF/88, determina no seu art. 150, I, que a instituição, majoração ou extinção dos tributos deve ser sempre prevista em lei.<sup>13</sup>

A lei deve ser entendida como espécie normativa, originada do Poder Legislativo, o qual tem competência para editar normas gerais, impessoais e abstratas, as quais trazem preceitos que possuem a força de vincular toda a população de um determinado território.

No âmbito infraconstitucional, temos no nosso sistema, a lei complementar, que tem participação de destaque no processo de elaboração legislativa. Esta espécie legislativa, tem por função e finalidade, integrar a eficácia das normas constitucionais relativas à estrutura do Estado, à formação dos Poderes e suas relações.

José Afonso da Silva observa, que “toda vez que uma norma constitucional de eficácia limitada exige, para aplicação ou execução outra lei, esta pode ser considerada *complementar*, porque integra, completa, a eficácia daquela.” (SILVA, 1995 p. 86).

Pode-se afirmar que a lei complementar é um instrumento necessário para explicitar e operacionalizar o comando constitucional, para completá-lo e dar-lhe aplicação. Por conta do seu destaque, a validade e a eficácia da lei complementar será assegurada, quanto à forma, pelo seu *quorum* especial e quanto ao fundo, pela matéria constitucionalmente prevista, para ser seu objeto.

A doutrina diverge quanto à hierarquia normativa da lei complementar. Uns entendem que não há hierarquia, do ponto de vista da eficácia em relação às outras leis, ou seja, todas as leis possuem a mesma eficácia jurídica. Outros a consideram como sendo norma imediatamente abaixo das constitucionais, aplicando-se-lhe o princípio da compatibilidade vertical. Existem aqueles que a priorizam, pelo fato de que na própria CF, a técnica de elaboração legislativa contém mandamentos hierquizados, de forma que, os superiores precedem os inferiores, assim, abaixo das leis constitucionais, estão as complementares, que vêm seguidas das ordinárias, deste modo, há superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária.

Souto Maior Borges, demonstra didaticamente, que não há superioridade formal da lei complementar, pois ela não pode revogar a lei ordinária, para tanto, apresenta-nos dois argumentos: (i) os campos das duas espécies normativas, em princípio, não se

---

<sup>13</sup> Roque Carrazza, tratando da lei ordinária originada de qualquer ente político interno, afirma que necessariamente, esta espécie normativa deve ser minuciosa, pois “deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto,” *de modo que esta possa ser obtida por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.*”(CARRAZZA, 2003 p.



interpenetram em decorrência da técnica constitucional da distribuição *ratione materiae e* (ii) a superveniência da lei complementar suspenderá a eficácia da lei ordinária em casos excepcionais. (BORGES, 1981, p.23).

A natureza de cada tipo tributário é encontrada nas normas e princípios constitucionais,<sup>14</sup> e a CF indica, expressamente, no art. 145, I, II e III, as espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria;

A CF cuida das contribuições sociais nos art. 148, 149, 195, 201, §1º, 212, § 5º, 239 e 240, deste modo, pouco resta para a lei complementar, salvo a instituição dos empréstimos compulsórios, do imposto sobre grandes fortunas e das contribuições sociais decorrentes da competência residual da União, nos termos do art. 154, I e 195 § 4º.

Por outro lado a doutrina ainda não é pacífica no sentido de ser exigido ou não lei complementar para instituição das contribuições sociais, como tentaremos demonstrar em seguida:

Sacha Calmon afirma que:

é “absolutamente legítimo supor que o processo legislativo para instituir ditas contribuições é o da lei ordinária federal, porquanto não se vê no art. 149 nem no art. 195, I, II e III, previsão constitucional exigindo lei complementar institutiva ou modificativa, como existe par outras contribuições sociais, em prol da Seguridade, meramente virtuais(novas, não incidentes sobre folha de salários, lucro ou faturamento) previstas no art. 195 § 4º. Podemos até chamá-las de contribuições residuais...” (CALMON,1997p. 167)

Pensamento oposto, é o expressado por Ives Gandra da Silva Martins, ao entender que todas as contribuições sociais dependem de lei complementar, à luz do que dispõe o art. 195 da CF, e diz textualmente:

“ Com efeito, ao exigir a Constituição que as contribuições sociais sejam criadas, respeitado o disposto no art. 146, inciso III,(iii) à evidência, exigiu lei complementar para definir a espécie tributária, seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.” (MARTINS, 1989,p.17).

O STF finalmente dirimiu eventuais dúvidas então existentes, ao decidir através do seu Pleno, cujo relator foi o Min. Moreira Alves no RE 146733-9-SP, j. 29.6.1992, no sentido de que a lei complementar só é exigível nos termos do art. 195 § 4º, que é o caso

---

<sup>14</sup> A CF indica expressamente no art. 145, I, II e III, as espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria; no art. 148 e nos artigos 149,195, 201§ 1º, 212, § 5º, 239 e 240 cuida das contribuições sociais,deste modo, pouco resta para a lei complementar, salvo a instituição dos empréstimos compulsórios , do imposto sobre grandes fortunas do art. 153,VII, e das contribuições sociais decorrentes da competência residual da União, nos termos do art. 154, I e 195 § 4º.

de instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social.<sup>15</sup>

#### **2.4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES NOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDENCIA SOCIAL**

Segundo Carrazza, a regra matriz constitucional das contribuições, diferentemente de outros tributos, agrega a idéia de destinação, ou seja, os ingressos advindos da sua arrecadação, devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal e ainda estadual, distrital ou municipal. Não importa se a atividade é desempenhada diretamente pela União ou se delegada<sup>16</sup>.(CARRAZZA, 2003. p.)

Para termos a norma jurídica na sua integridade constitutiva, faz-se necessário juntar as duas peças do juízo hipotético, o que nos levará a unicidade na sua construção: *realizando-se o fato previsto no antecedente, instaura-se o conseqüente de maneira automática e infalivelmente*.

Sabe-se também que a norma jurídica é entendida como um fenômeno que é processado pela nossa mente.(CARVALHO, 2004, p.341).

Teremos como material de trabalho, uma norma de conduta. Nesta norma ressalta-se, *a imputação deôntica* ou o *dever ser*, a significar o elo de ligação que une a hipótese com a tese, ou ainda, o antecedente ao conseqüente, o que pode ser assim expressado: “se A ocorrer, *deve ser* B, ou se A, então *deve-ser* B.” Esta é a regra-matriz de incidência tributária: norma de conduta que disciplina a relação do Estado com os cidadãos, tendo em vista contribuições pecuniárias.

---

<sup>15</sup> A Corte Suprema pacificou o entendimento no sentido de que as contribuições para seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, só se exigindo lei complementar quando visem a criar novas fontes de financiamento do sistema .(RE 150.755-1/PE, DJU 20/08/93)

<sup>15</sup> Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho entendem que as contribuições podem se revestir na natureza jurídica de imposto ou de taxa, a depender da hipótese de incidência e da base de cálculo que possuírem. Não se revestem da natureza das contribuições de melhoria, pelas finalidades que devem alcançar que não combinam com valorização imobiliária causada por obra pública. Por sua vez o art. 167 IV da CF refere-se, explicitamente a impostos em geral, apesar de ser essencial em tais contribuições, portanto, as contribuições seriam sempre impostos diferenciados pelo fato de estarem presos a uma finalidade constitucionalmente preestabelecida.

A CF/88, apresenta-nos a regra-matriz das contribuições sociais para previdência social. No caput do art. 149, está previsto que cabe a União instituir contribuições sociais, seriam as do Regime Geral da Previdência Social.

Em seguida, no § 1º do mesmo art. 149, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituam contribuição a ser cobrada de seus servidores para custeio do seu regime previdenciário.

Do exposto se deduz que o constituinte coloca o intérprete diante dos aspectos da regra matriz da contribuição social: (i) o critério material: *instituir as contribuições sociais para custeio da previdência social*; (ii) o critério pessoal, que tem no pólo ativo: *União, Estados, Distrito Federal e Municípios* e, no pólo passivo: *os seus servidores públicos que pagarão estas contribuições para custeio do seu regime previdenciário*.

Vê-se então, que o sujeito ativo deve ser representado pela pessoa jurídica, que é o titular da competência par instituir, por lei, o tributo, da espécie contribuição social, e não apenas para exigir o seu cumprimento, como prevê o art. 119 do CTN.

Se fizermos um corte para ingressar no subsistema da previdência social, que é nossa preocupação central, vamos observar que os sujeitos passivos, no caso das contribuições previdenciárias nos regimes próprios, serão os servidores públicos titulares de cargos efetivos, o inativo e seus dependentes<sup>17</sup>.

A relação jurídico-previdenciária-tributária, nos regimes próprios de previdência, está vinculada diretamente ao exercício da função pública, com o respectivo pagamento da remuneração devida pelo exercício daquela função específica. Caso o servidor se afaste do exercício do cargo, sem contribuição ao regime, terá suspensa a relação previdenciária-tributária, mas, nunca extinta.(HORVATH JUNIOR, 2007, p. 18).

O elo desta relação jurídica, será complementada, através da filiação obrigatória, que é representada pelo início das atividades do cargo, no qual o servidor foi empossado e iniciou o exercício, o que pode ser assim representado: *dado o fato de o servidor ser empossado no cargo efetivo e iniciar o seu exercício, obrigatoriamente, deverá pagar a contribuição previdenciária ao seu regime próprio*.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> O STF entende que a relação entre servidor e órgão previdenciário é previdenciária-tributária em virtude, dentre outros aspectos da previsão constitucional principiológica da contributividade, da solidariedade e do equilíbrio financeiro atuarial.

<sup>18</sup> Serviço Público constitui “atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público- portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais- instituído em

Do exposto, conclui-se que os RPPS são financiados pelas: (i) contribuições do poder público, que não pode ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta, observado o cálculo atuarial; (ii) contribuições dos servidores públicos ativos, inativos e dos pensionistas. A lei de cada ente federativo determinará quais as parcelas remuneratórias irão compor a base de cálculo da contribuição. Incidem inclusive sobre os valores pagos a título de salário maternidade e auxílio-doença. Sobre os valores recebidos aos pensionistas e aos aposentados, a incidência será sobre os valores dos benefícios; (iii) bens, direitos e ativos provenientes do patrimônio público; (iv) rentabilidade do patrimônio acumulado e, (v) compensação previdenciária, nos termos da Lei nº 9.796/1999.

Vale ressaltar finalmente, que a redação primitiva do art. 40 da CF/88 dispunha que a base de cálculo dos benefícios era composta por toda e qualquer vantagem pecuniária que se integrava à sua remuneração na atividade ou inatividade o que foi alterado pela EC nº 20/98.

Esta emenda estabeleceu que os proventos de aposentadoria teriam por parâmetro e limite exclusivo o cargo efetivo, e, em vista disto, a contribuição previdenciária só poderia incidir sobre parcelas da remuneração que efetivamente pudessem integrar os proventos de aposentadoria e pensões.<sup>19</sup>

---

favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo” (MELLO, p. 612.). Vale ressaltar que a seguridade social prevista no art. 194 da CF pode ser entregue à iniciativa privada - situação em que não será qualificada como serviço público no sentido estrito.

<sup>18</sup> A EC nº 20/98 reforçou o regime previdenciário contributivo e de cobertura limitada a certo valor, bem como enfatizou o surgimento da previdência social complementar que vigorará sob regime facultativo e sem limite de cobertura.

<sup>18</sup> Esta posição já foi adotada pelo STF no RE nº 138284-8-CE, onde o Min. Carlos Veloso reconhece que o art. 149 da CF prevê 3 espécies de contribuições, e que além destas existem as contribuições sociais que desdobram-se em outras duas: as de seguridade social e as contribuições sociais gerais.

<sup>18</sup> O STJ, em diversas ementas assentou que a contribuição previdenciária, a partir da EC nº 20/98, “*não deve ser cobrada sobre qualquer parcela ou verba que não vá se converter em benefício ao servidor, quando de sua aposentadoria*

## CONCLUSÕES

Tratando especificamente do subsistema dos regimes próprios de previdência social, os RPPS, temos que destacar os aspectos inovadores e importantes que foram trazidos pelas emendas constitucionais nestes últimos tempos.

A solidariedade é princípio fundante dos sistemas e subsistemas da seguridade social, trata-se de pacto de gerações. Especificamente, a solidariedade que é aplicada nos regimes próprios pode ser classificada como sendo do tipo: direta, interpessoal, jurídica e parcial, pois o STJ decidiu que sobre as parcelas excedentes da remuneração, não incidirão contribuições previdenciárias, o que quer significar que o servidor não irá auferir os benefícios tributados, portanto, a contribuição previdenciária é indevida.

O caráter contributivo surgiu com a EC nº 03/93. Até aquele momento, as prestações previdenciárias eram financiadas pelo tesouro nacional e cobriam apenas o risco morte. Com a reforma, os envolvidos no financiamento do sistema passaram a ser as pessoas jurídicas de direito público interno e os servidores. A lei deverá estabelecer a alíquota de contribuição dos contribuintes, o repasse mensal e integral dos valores das contribuições à unidade gestora do regime próprio, inclusive abrangendo a contribuição dos inativos e pensionistas.

Passou-se a preservar o equilíbrio financeiro entre os recursos e os encargos da instituição<sup>20</sup>. Existem três sistemas de financiamento para seguridade social: o de capitalização, o de repartição e o misto.

No Brasil, a reforma da previdência manteve o regime de repartição simples que busca o equilíbrio financeiro entre recursos e gastos baseados na solidariedade das gerações,

O regime de repartição surgiu para assegurar que cada geração suporte os seus riscos atuais e os das gerações passadas, enquanto os riscos futuros serão suportados pelas gerações futuras, mas percebe-se, nos dias atuais, uma forte tendência para adoção de regimes mistos de financiamento que pode ser entendido como sendo aquele que concede proteção da cobertura básica obrigatória (técnica de repartição) e a proteção complementar facultativa (representada pelo sistema de capitalização).

---

<sup>20</sup> A OIT- Organização Internacional do Trabalho determina que “ é de fundamental importância a definição do sistema de financiamento já que a segurança do sistema dele depende.”

Para determinar legalmente as alíquotas das contribuições sociais para seguridade social, deve ser observado o cálculo atuarial do regime próprio. A EC nº 41/03 determinou que a alíquota mínima das contribuições dos servidores seria de 11% (onze por cento), enquanto que a dos entes públicos internos, não poderia ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo nem superior ao dobro desta, observado, obrigatoriamente, o cálculo atuarial que é o estudo prospectivo das obrigações previdenciárias.<sup>21</sup>

A proposta da atual Constituição é no sentido de manter o Sistema de Seguridade Social assentado no trabalho que objetive o bem estar e a justiça social, daí a previsão de universalidade de cobertura atrelada ao custeio prévio de certas categorias de trabalhadores e seus dependentes.

O legislador infraconstitucional escolhe e seleciona os riscos que serão protegidos, de acordo com a capacidade econômica do Estado. Com referência a este aspecto, a Convenção nº 102 da OIT estabelece os riscos mínimos que serão objeto de proteção social. No Brasil, a seletividade tem como destinatário o legislador constitucional, que estabeleceu os riscos e contingência sociais a serem protegidos no art. 210 da CF.

Do que foi até aqui exposto, conceitua-se regime previdenciário como conjunto de normas e princípios que informa e regem a disciplina previdenciária de determinado grupo de pessoas.(HOVARTH JUNIOR, 2007. p. 13)

Finalizamos estas reflexões afirmando que concordamos com a tese de que as contribuições sociais constituem uma espécie tributária distinta e autônoma.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> O objetivo do estudo atuarial é o levantamento da situação econômica e financeira de longo prazo, confrontando as obrigações com pagamento de benefícios, com as receitas patrimoniais e de contribuições do ente e do servidor. (HOVARTH JUNIOR, 2007, p. 24)

<sup>22</sup> O que coincide com a posição adotada pelo STF, no RE nº 138284-8-CE, em que o Min. Carlos Veloso reconhece que o art. 149 da CF, prevê três espécies de contribuições, e que além destas, existem as contribuições sociais, as quais desdobram-se em outras duas: as de seguridade social e as contribuições sociais gerais.

**BIBLIOGRAFIA**

ALMANSA PASTOR, José Manuel. **Derecho de la Seguridad Social**. 2ª. Tecnos, Madrid: 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e a política fiscal**. 3º. Forense. Rio de Janeiro: 1964.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª .Saraiva. São Paulo:1972.

BORJES, José Souto Maior.**Tratado de Direito Tributário**. Forense. Rio de Janeiro: 1981.

CALMON, Sacha Navarro Coêlho. **As Contribuições para a Seguridade e os Tratados Internacionais**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 26. São Paulo: 1997.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1988 -sistema tributário**, Forense. Rio de Janeiro: 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva. São Paulo: 2003.

\_\_\_\_\_.**Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. Tese apresentada na USP. São Paulo: 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros. São Paulo: 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições Especiais Natureza e Regime Jurídico**. Curso de Especialização em Direito Tributário.Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Forense. Rio de Janeiro: 2005.

HOROVATH JÚNIOR, Miguel e outros. **Previdência Social- Aspectos práticos e doutrinários dos regimes jurídicos próprios**. Atlas. São Paulo: 2007.

MARTINS, Gandra Silva Ives da.**Sistema Tributário na Constituição de 1988**. Saraiva. São Paulo: 1989

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Malheiros. São Paulo: 1993.

MELO. José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. Malheiros. São Paulo: 2002.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. Malheiros.São Paulo: 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 21<sup>o</sup>. Malheiros. São Paulo: 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro de: **Compêndio de direito tributário**. 2<sup>a</sup>. Forense. Rio de Janeiro:1944.

PEREIRA JÚNIOR, Aécio. **Evolução histórica da Previdência Social e os direitos fundamentais**. Jus Navegandi, Teresina, ano 9, n. 707,12 jun.2005. Disponível em:<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6881>> Acesso em :22 jan. 2008.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 17<sup>a</sup>. Renovar. São Paulo: 2003.

RUSSOMANO, Mozart Victor. **Curso de Previdência Social**. Forense. Rio de Janeiro: 1978.

SILVA, Afonso José da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. Malheiros. São Paulo: 1995.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Forense. Rio de Janeiro: 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**. Juruá,. Curitiba: 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3<sup>o</sup>. Renovar. Rio de Janeiro: 1996.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. site [http:// www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br)

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Site < <http://www.stj.gov.br>>

JUS NAVEGANDI-DOCTRINA. Site <<http://jus2.uol.com.Br/doutrina/texto>>. Acesso em 22/01/2008

BRASIL, CTN Comentado. 3<sup>o</sup>. RT. São Paulo: 2005.

BRASIL, Constituição Federal Interpretada pelo STF. 5<sup>o</sup> Juarez de Oliveira. São Paulo: 2000.