

JAMILA MAIA WOIDA

**DA POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS A EX-SEGURADOS INATIVOS**

CURITIBA

2005

JAMILA MAIA WOIDA

**DA POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS A EX-SEGURADOS INATIVOS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Titular Betina Treiger
Gruppenmacher.

CURITIBA

2005

SUMÁRIO

RESUMO	5
INTRODUÇÃO	6
PARTE I - HISTÓRICO DA SEGURIDADE SOCIAL	7
1.1. Internacional.....	9
1.2. Nacional.....	11
PARTE II – OS ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	15
2.1. Natureza jurídica.....	16
2.2. Conceito.....	25
2.3. Regime jurídico a que se submete.....	26
PARTE III – RESTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	30
3.1. Pelo regime específico.....	30
3.2. Pelo regime jurídico de Direito Tributário.....	32
3.3. Pelo regime jurídico de Direito Previdenciário.....	35
3.4. Da constitucionalidade da restituição.....	38
CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45

RESUMO

A contribuição previdenciária, como ônus da proteção previdenciária, configura-se como fonte de custeio da Seguridade Social. Não raro os contribuintes perdem a condição de segurados e deparam-se com a incapacidade laborativa. Como meio de alívio ao sofrimento econômico, faz-se investigação acerca da possibilidade de devolução ao patrimônio do ex-segurado das quantias vertidas ao ente público a título de contribuição previdenciária. O histórico da seguridade social informa os princípios de custeio e financiamento, aos quais se submete a referida contribuição. Está localizada-se no sistema jurídico através da definição da natureza jurídica e de seu conceito. Conhecido seu regime jurídico, possibilitada está a perquirição acerca da devolução, também a ele submetida. A resposta encontrada deve ser analisada dentro do âmbito constitucional, para assegurar a coerência e unidade do ordenamento jurídico. Por derradeiro, emergem considerações finais de cunho teleológico acerca do pagamento dessas quantias e das condições que devem ser supridas para assegurar tanto o financiamento da seguridade social quanto a manutenção da condição de segurado.

INTRODUÇÃO

Presença constante em periódicos, a previdência social simboliza a ineficiência da Administração Pública. O atendimento ao público com as famigeradas filas na madrugada, expõe pessoas idosas, gestantes e enfermas a tratamento que de longe tangencia o surrado princípio¹ constitucional de dignidade da pessoa humana. Mas estas, desde que mantenham em dia o pagamento dos salários-de-contribuição e disponham de paciência e informação mínima sobre os benefícios previdenciários, poderão passar da condição de segurados para beneficiários.

No entanto, parcela há da população que contribuiu para o regime previdenciário, seja compulsoriamente seja optando por nele ingressar em condição de contribuinte facultativo, mas que dele não se beneficiará. O desemprego, a economia no ambiente doméstico, a desinformação e o caminhar do tempo tiram a qualidade de segurado desses indivíduos.

Sem atingir as condições necessárias para aquisição de direito de aposentação e com a perda da qualidade de segurado, a previdência retira-se e, com ela, a possibilidade de atingir aquele direito.

A preocupação não incide sobre todos os ex-segurados, mas focaliza-se sobre os que, por motivo de doença ou velhice, não se reintegrarão novamente ao sistema previdenciário.

Qual seria, então, a viabilidade de conceder-se a devolução dessa quantia a esses ex-segurados? Qual a ponderação de princípios constitucionais necessária? Com a natureza de tributo, são restituíveis ao sujeito passivo? Feriria o regime

¹ Princípio, na perspectiva jurídica, será entendido no decorrer desta monografia como normas elementares ou requisitos primordiais, tidos como base de alguma coisa, fundamento das coisas jurídicas (SILVA, De Plácido e, *Vocabulário Jurídico*, Volume II – de J a Z, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 447, citado por THEISEN, Ana Maria Wickert. Daniel e ROCHA, Daniel Machado da. e MARINHO, Eliana Paggiarin. e JUNIOR, José Paulo Baltazar. e CUNHA, Luiz Cláudio flores da. e CAVALHEIRO, Luiz Fernando Crespo. *Direito Previdenciário: aspectos materiais, processuais e penais*. Coordenação de Vladimir Passos de Freitas. 2. ed. Atual. – Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 1999). Também atentar para o conceito de princípios gerais de direito, como “os princípios que decorrem do próprio fundamento da legislação positiva, que, embora não se mostrando expressos, constituem os pressupostos lógicos necessários das normas legislativas” (ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Dicionário Jurídico Brasileiro*. 3ª ed. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 1993, pp. 1000 a 1001, citado por THEISEN, Ana Maria Wickert. Daniel e ROCHA, Daniel Machado da. e MARINHO, Eliana Paggiarin. e JUNIOR, José Paulo Baltazar. e CUNHA, Luiz Cláudio flores da. e CAVALHEIRO, Luiz Fernando Crespo. *Direito Previdenciário: aspectos materiais, processuais e penais*. Coordenação de Vladimir Passos de Freitas. 2. ed. Atual. – Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 1999).

jurídico de direito público?

Trata-se de terreno escorregadio. No entanto, a delimitação do problema e a metodologia adotada servirão para investigar o regime de direito público tributário, previdenciário e constitucional, necessários para responder se há viabilidade para a devolução dos salários de contribuição a ex-segurados.

Assim, o problema será investigado a partir, principalmente, dos seguintes recursos: investigação histórica, interpretação sistemática dos ramos jurídicos atinentes e Dogmática Jurídica. Utilizar-se-á também a interpretação literal de alguns dispositivos legais (exploração do sentido imediato, restrito e rígido) e de interpretação teleológica de alguns institutos (sua finalidade).

Assim, serão estabelecidas algumas premissas a fim de fundamentarem a posterior construção científica que aqui se pretende.

Traçar-se-á a evolução histórica da Seguridade Social no mundo e no Brasil, com o intuito de introduzir o leitor na temática de custeio dos planos de proteção do trabalhador. Em seguida, apresentar-se-ão noções introdutórias do instituto na configuração jurídica que se apresenta no nosso Direito Positivo, saindo já de um ramo do Direito (Seguridade Social) para entrarmos em outro (Direito Tributário), no qual discutiremos sua natureza jurídica e o regime jurídico a que se submete. Por último, munidos com aquelas ferramentas, nos debruçaremos sobre a figura da restituição, no que tange à sua aplicabilidade ao instituto da contribuição previdenciária vertida pelos segurados.

Apesar de claramente propor esta investigação no intuito de defender a restituição, não há que se ignorar a conformação desses institutos, manipulando-os e realizando malabarismos interpretativos para fundamentar esta posição.

O que se pretende é responder à seguinte questão: o nosso sistema jurídico permite que haja a devolução de quantias pagas a título de contribuição previdenciária, uma vez que o dever de pagar e o pagamento em si tenham sido perfeitamente regulares?

Infelizmente, não se ousa a formatar uma hipótese e partir para sua fundamentação sem maiores preocupações sobre coerência científica. Não. A questão não fora respondida antes de pesquisada. A conclusão dependerá da utilização crítica de conceitos de três disciplinas distintas do direito, os quais deverão ser apreendidos e sofrer constantemente verificação da cientificidade e coerência.

PARTE I - HISTÓRICO DA SEGURIDADE SOCIAL

O estudo do histórico de um instituto jurídico nos auxilia na compreensão das razões pelas quais ele reúna certas características e não outras. Por que possui certos princípios e regras e não outros? Por que é regido por determinado regime jurídico e não outro?

Estas respostas não dependem única e exclusivamente de uma análise histórica (o que não comporta em uma monografia cujo foco não seja o histórico), mas esta é uma constante em qualquer estudo sério que se proponha a apresentar um tema ao leitor sem deixar de situá-lo na discussão. Muito menos há a pretensão de esgotar todos os fatos históricos atinentes ao sistema previdenciário, apenas oferecendo um esboço que sirva para visualizarmos comparativamente as diversas fases.

Nicolau Konkel Junior² nos fornece excelente narrativa do surgimento e evolução da Seguridade Social³ no Brasil. Para tanto, inicia com uma distinção entre previdência social e seguridade social, esclarecendo que esta é gênero enquanto aquela é uma das espécies, em conjunto com a saúde e assistência social (discriminação também constitucional, ao Título VIII da Carta). Os braços da seguridade seriam instrumentos de sua realização.

Apresenta o gênero a partir de uma noção ampla, como um sistema de proteção frente a contingências sociais. Seus destinatários são indistintos. Não têm cobertura apenas os contribuintes, mas todos os que se encontrem em estado de necessidade.⁴ Ela estabelece os benefícios e serviços partindo do pressuposto de que devem satisfazer necessidades mínimas. Em um plano político, a seguridade

² JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Apesar de se ater ao histórico apenas de forma introdutória, não deixa de narrar os motivos políticos pelos quais os institutos e faces da Seguridade Social surgiram. Pouco extenso, porém de muita qualidade, pois não se atém a apenas pontuar mudanças legislativas, mas contextualiza, ainda que minimamente, os motivos de tais mudanças. Nesse aspecto, resumo mais completo que a manualística da área de Direito Previdenciário e de Seguro Social.

³ O conceito de Seguridade Social em MARTINS (MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 10.^a ed. São Paulo: Atlas, 1999. UFPR) reúne elementos jurídicos e políticos: "é um conjunto de princípios, de normas e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social".

⁴ CARBONE, C. O. *Seguridade social no Brasil, ficção ou realidade?* São Paulo: Atlas, 1994, p. 20-21. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 28.

social existe e é fortalecida em países com acentuada intervenção econômica e social. O Estado responsabiliza-se pela questão social, o que se reflete na gestão e no financiamento públicos, com ênfase em programas de prevenção.

A previdência social nos interessa mais de perto, pois é nela que se dá a vinculação do contribuinte através da condição de “segurado”. Enquanto segurado, o sujeito está protegido dos efeitos dos riscos sociais (o risco coberto é tipificado⁵). Essa proteção é um direito atual e as prestações que venha a necessitar é um direito potencial⁶.

A previdência social consiste em um sistema de cobertura dos efeitos das contingências, por determinação legal, cujo custeio é necessariamente vinculado a uma relação de crédito tributário com o segurado.⁷ A cobertura não mais é indistinta, mas focaliza-se na pessoa do trabalhador, ligada mais intimamente à noção de seguro. Por isso, pressupõe, como condição de acesso a ela, a existência de contribuições. Outra diferença é que tem índole reparatória.

1.1. Internacional

Intimamente ligada ao Estado de Bem-Estar Social, a seguridade social tem suas raízes em momentos remotos da História. As formas de prevenção de riscos até então existentes voltavam-se para os que tinham condições econômicas de nelas aderir e com maior compreensão dos riscos sociais⁸. Porém, os marcos históricos das Revoluções Industrial e Burguesa trouxeram a pungência dos riscos da lide com máquinas e ambientes de trabalho perigosos em conjunto com a necessidade de um ente com poder suficiente para proteger o trabalhador de

⁵ NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. *A ordem social e a nova Constituição*: arts. 193 a 232. Rio de Janeiro: Aide Ed., 1991.

⁶ RUPRECHT, Alfredo J. *Direito da Seguridade Social*. São Paulo: LTr, 1996.

⁷ CARBONE, C. O. *Seguridade social no Brasil, ficção ou realidade?* São Paulo: Atlas, 1994, p. 20-21. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 28.

⁸ Nicolau Konkel Junior explica esta expressão (riscos sociais), através de “duas perspectivas: uma, objetiva, que qualifica os riscos como sociais pelo fato de atingirem qualquer indivíduo e serem inerentes à vida em sociedade; e outra, subjetiva, por se tratar de riscos cuja prevenção só a coletividade tem condições de organizar e cujos danos só ela pode promover a reparação, pois os indivíduos, isoladamente, não têm meios técnicos ou econômicos para lhes fazer frente” (JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 30).

infortúnios. Havia inaptidão das técnicas utilizadas até então.⁹ Os mecanismos securitários não foram reestruturados, mas reutilizados com mudanças graduais, a fim de corrigir os problemas e aproveitar os acertos, com a introdução de princípios solidaristas.

Os trabalhadores, em um primeiro momento, procuraram instituir um mutualismo obreiro, prejudicado pela tênue capacidade de organização e de poder de poupança. Com a promoção de idéias de socialismo utópico e a conseqüente conscientização da questão social, procuraram a via judicial para responsabilização do empregador quando da ocorrência de acidentes de trabalho, muito comuns à época¹⁰. Com a responsabilização do capital, este foi compelido a procurar formas alternativas de escapar de prejuízos desta natureza, recorrendo a seguros particulares.

A intensificação de movimentos sociais pedia respostas além das repressivas até então utilizadas. Assim, na Alemanha de Bismarck, foram criados os poucos seguros obrigatórios. O modelo alemão acabou por fazer escola em outros países.

Nesta nova fase¹¹, o modelo de seguro social era composto de três características básicas. São elas: a) solidariedade do mutualismo obreiro; b) responsabilização do empregador por acidentes do trabalho; c) necessidade de intervenção do Estado.

Houve o aperfeiçoamento deste modelo com o desenvolvimento das seguintes características: a) obrigatoriedade, uma vez que os seguros eram estabelecidos por disposição legal; b) financiamento tripartido entre trabalhadores, empresários e Estado; c) gestão pública d) os beneficiários são pessoas previamente definidas em lei, em especial os que compõe a camada economicamente mais frágil, mas que demonstre capacidade de contribuição (trabalho).

⁹ COIMBRA, J. dos R.F. *Direito Previdenciário Brasileiro*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Trabalhistas, 1993. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkell. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 29.

¹⁰ Não que não o sejam atualmente, mas as condições no século XIX na Europa não eram das mais acolhedoras: jornadas de 16 horas, manuseio de maquinaria sem controle de segurança do ambiente de trabalho, etc.

¹¹ CARACUEL, M. R. A. & ORTEGA, S.G. *Compendio de Seguridad Social*, 4ª ed. Madrid: Tecnos, 1991, p. 21. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkell. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35.

No plano da legislação e da política interna dos países, podemos apontar como de repercussão internacional para o nascimento da seguridade social, nas linhas gerais em que a conhecemos na atualidade: os movimentos revolucionários do início do século passado, a crise de 1929, a instituição do *New Deal*¹², o Plano Beveridge e a constitucionalização dos direitos econômicos e sociais (consagração dos chamados “direitos do homem de segunda geração”).

O grupo de estudos formado pelo governo inglês para estudar a seguridade social com vistas a uma reforma do sistema realizou um retorno crítico às instituições em uso e propôs uma reformulação com ênfase no atendimento às necessidades sociais, através de uma redistribuição de renda adequada e justa, no chamado Plano Beveridge.

O Plano [Beveridge] tinha as seguintes características: a) unificação dos seguros sociais, com cotização única e administração centralizada; b) universalização subjetiva da proteção e não somente aos trabalhadores; c) cobertura de qualquer situação de necessidade e homogeneização dos benefícios; d) financiamento tripartido, com uma importância crescente dos aportes estatais”.¹³

No plano do Direito Internacional Público, tratados internacionais como, por exemplo, a Organização Internacional do Trabalho, resultante do Tratado de Versalhes, a Declaração da Filadélfia e a Declaração Universal dos Direitos do Homem, também impulsionaram e consolidaram a instituição de sistemas de Seguridade Social em vários países, entre eles, o Brasil.

1.2. Nacional

O Brasil possui em seu histórico legislativo anterior à Lei Eloy Chaves (de 1923; muitos são os que a apontam como marco inicial do sistema de seguridade social no país) um rol de instituições de natureza previdenciária, de pouca repercussão fática, seja por conta do âmbito bastante limitado destas instituições seja por falta de vontade política para uma efetiva implementação.

¹² RUSSOMANO, M.V. *Curso de Previdência Social*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 12, citado por JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35.

¹³ CARACUEL, M. R. A. & ORTEGA, S.G. *Compendio de Seguridad Social*, 4ª ed. Madrid: Tecnos, 1991, p. 23. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 36.

Vamos mencioná-las no seguinte rol legislativo: o Plano de Beneficência dos Órgãos e Viúvas dos Oficiais da Marinha (1795), a previsão de socorros públicos na Constituição Imperial de 1824 (art. 179, XXI), o Meio-Soldo (Montepio) do Exército (1827), o Montepio Geral da Economia (1835), o Montepio Geral dos Servidores do Estado (primeira entidade privada, datada de 1835), garantia contra acidentes do trabalho (1850), regulamentação do financiamento de montepios e sociedades de socorros mútuos (1860), a Caixa de socorro para o pessoal das estradas de ferro de propriedade do Estado (1888), o montepio obrigatório para os empregados dos Correios (1889), o fundo especial de pensões para os trabalhadores das Oficinas da Imprensa Nacional (1889).

Assim como no Império, o início da República não trouxe modificações estruturais. Continuou a previdência social a proteger em determinados aspectos apenas certas categorias de trabalhadores do serviço público.

Podemos creditar a isso a postura liberal do Estado e o princípio da descentralização federativa. Em outras palavras, a política de não intervenção fundamentava a omissão relativa à seara social. Foram entregues às oligarquias regionais a elaboração e implementação de suas próprias políticas, como verdadeiros feudos.

Nessa época, os diplomas legais previam: a aposentadoria dos trabalhadores da Estrada de Ferro Central do Brasil (1890, estendido para os demais trabalhadores de outras ferrovias no mesmo ano), o Montepio Obrigatório dos Empregados do Ministério da Fazenda (1890), o Montepio Obrigatório dos Funcionários Civis do Ministério da Guerra (1891), a aposentadoria para os funcionários em caso de invalidez a serviço da Nação (art. 75, da Constituição Republicana de 1891), a aposentadoria por morte e a pensão por morte dos operários do Arsenal de Marinha do Rio de Janeiro (1892), os Fundos de Pensão e Caixas Especiais para trabalhadores vinculados aos serviços públicos (1893 e 1902), a Caixa de Pensões dos Operários da Casa da Moeda (1911), a Caixa de Pensões e Empréstimo para o Pessoal das Capatazias da Alfândega do Rio de Janeiro (1914), o detalhamento legislativo sobre acidentes do trabalho, como a compulsoriedade de seguro para determinadas atividades (1919).

Porém, a partir da década de 20 do século passado, o movimento operário-sindical que afluía nos centros industriais e a pressão advinda de um clima

revolucionário internacional fizeram com que o Estado tomasse medidas benéficas aos trabalhadores, a fim de fazer uma manutenção das oligarquias através da adaptação a um novo contexto.

A efetiva criação da previdência social foi inaugurada, de fato, pela Lei Eloy Chaves, que é o Decreto Legislativo n.º 4.682 de 1923. Ela impunha a criação de caixa de aposentadoria e pensões (CAP) em cada empresa. No entanto, restringia-se aos empregados das estradas de ferro. O plano de benefícios, analisado em conjunto com o Decreto Legislativo ° 5.109/26, era excessivamente amplo, com previsão de aposentadorias, pensões, prestação de serviços médicos e farmacêuticos. Além disso, definia também de forma muito ampla os beneficiários.

Os gastos eram elevados. A gestão das CAPs era civil, privada, com o poder público ausente ou apenas na condição de intermediador. Quanto ao seu financiamento, era de responsabilidade dos empregados e empregadores, com recolhimento direto pela empresa à sua CAP correspondente, sem envolvimento do Estado.

O que se segue foi a ampliação do sistema de CAPs para outros setores da economia.

Em 1931, o Decreto n.º 20.465 reformulou e consolidou a legislação atinente, uniformizando o tratamento legislativo às CAPs. Além disso, impôs a participação da União no financiamento, em um mecanismo de contribuição tripartite (participação igual dos segurados, das empresas e da União). Foi um modelo de capitalização, de acumulação de recursos.

Houve grande proliferação das CAPs, muitas delas com escasso número de segurados. Com este quadro, não se permitiu que tivessem estabilidade econômica e, portanto, um bom funcionamento em bases securitárias.

A criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs) inaugurou uma nova etapa. Ampliou o sistema, reunindo os segurados por categoria profissional, com âmbito nacional de cobertura.

Assim, em 1933 surgiu o primeiro IAP, dos Marítimos. Foi a primeira instituição previdenciária de alcance nacional.

Os IAPs seguiram o mesmo norte de financiamento das CAPs, ou seja, com adoção do financiamento tripartite. Contudo, alteraram-se as bases de cálculo da

contribuição dos segurados, que pelo princípio paritário, adotado até 1960, vinculava a quantificação das demais contribuições (do Estado e dos empregados).

A parcela advinda da União começou apenas com as quotas de previdência, que oneravam os consumidores diretos das empresas envolvidas. Para não onerá-los em demasia e pela vinculação ao arrecadado pelos segurados, criou-se a taxa de previdência, com motivação parafiscal, pois também objetivava conter as importações. Em decorrência da noção de socializar os custos das IAPs e CAPs, criou-se ainda uma terceira alternativa, denominada “extraordinária”, que seria advinda de outros setores do orçamento da União, quando se apurasse a insuficiência da arrecadação total da quota para cobrir sua obrigação.

No entanto, como observam Jaime Antônio de Araújo Oliveira e Sônia Maria Fleury Teixeira¹⁴, os recursos que antes eram depositados diretamente pelas empresas em contas correntes das instituições de previdência, passavam pelo Estado, que deveria depositá-los em conjunto com a sua parcela. Não o fazia ou o fazia de forma parcial e irregular. O que só fez acumular dívidas da União para com os IAPs e CAPs.

A unificação do sistema de previdência brasileiro deu-se em dois momentos, com a lei 3.807/60 (Lei Orgânica da Previdência Social, LOPS) e com o Decreto-Lei n.º 72/66. No primeiro, houve a unificação legislativa, estabelecendo o mesmo complexo jurídico-previdenciário aos que exerciam emprego ou atividade remunerada. No segundo, ocorreu a unificação da gestão administrativa, reunindo os IAPs na figura do Instituto Nacional de Previdência Social (INPS).

O financiamento continuou a ser tripartite e paritário.

Não obstante, com a redemocratização do país (a partir de 1945), os benefícios se ampliaram assim como os programas assistenciais. Assim, fez-se necessário elevar as contribuições dos segurados e, em decorrência, as demais contribuições, a fim de custear os gastos em expansão.

Essa situação passou a onerar em demasia o Estado, o que acabou por romper a contribuição paritária. Restringiu-se a participação da União (em 1973) no custeio do pagamento de pessoal e as despesas de administração geral da

¹⁴ Em OLIVEIRA, J. A. de A. & TEIXEIRA, S.M.F. *(Im)previdência social: 60 anos de história da previdência no Brasil*. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 1985.

previdência social, além de cobrir as insuficiências financeiras apuradas (como uma espécie de fiador).

Ainda houve mais duas uniformizações legislativas previdenciárias: a Consolidação das Leis da Previdência social, pelo Decreto n.º 77.077/76, e nova consolidação em 1984, pelo Decreto n.º 89.312. A mudança importante foi com relação à contribuição da empresa, que deixou de ser paritária a dos segurados a seu serviço.

As crises econômicas que assomaram as décadas de 70 e 80 também atingiram o sistema previdenciário, uma vez que a contenção nos salários atacava a base de financiamento.

Um grupo de estudos criado em 1986 permitiu o debate entre diferentes segmentos sociais acerca da reforma previdenciária, com repercussão na Carta Constitucional de 1988. Esta consagrou a diversidade da base de financiamento, o modelo tripartite de custeio (empregadores, trabalhadores e Estado) e a seguridade social em três espécies (previdência, saúde e assistência social).

Quanto à distribuição do custeio, a contribuição previdenciária dos trabalhadores foi estabelecida pela Lei n.º 7.787/89. As alíquotas instituídas a) para os segurados empregados era variável entre 8% e 10% do salário-de-contribuição; b) para o segurado trabalhador autônomo, seus equiparados, empregador e contribuintes individuais, estabeleceu de 10% a 20%.

Nesse mesmo texto legislativo, na Lei 7.689/88, na Lei Complementar 70/91 e na Lei n.º 8.212/91, instituíram as espécies de receitas devidas pelos empregadores e pela União.

Houve, é claro, modificações sofridas a partir de então. Mas o arcabouço legislativo, com as regras e princípios fundamentais, foi estabelecido. Suficiente esta configuração, sem necessidade de expor detalhamentos posteriores.

PARTE II – OS ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Neste ponto, analisaremos as características fundamentais deste instituto e, através das que o discriminam, concluiremos pela sua natureza jurídica, conceito e regime jurídico.

2.1. Natureza jurídica

“Pocos temas son tan polémicos y com soluciones tan heterodoxas em el ámbito del derecho tributário como el concerniente a la naturaleza jurídica de los aportes a la seguridade social”¹⁵.

Esta foi a realidade brasileira no decorrer das décadas por conta de diplomas legislativos que se sucederam e que fomentaram certa confusão quanto à natureza jurídica da contribuição previdenciária entre a doutrina e jurisprudência.

Podemos definir, desde já, que se trata de instituto publicístico, *ex lege*, uma vez que é por força de lei a determinação de direitos e obrigações relacionados à Seguridade Social (art. 22, XXIII e art. 24, XII da CRFB/88). Além disso, uma das pessoas envolvidas na relação jurídica que se forma é o Estado, responsável pela arrecadação e pagamento dos benefícios e prestação dos serviços. Enfim, o responsável pela gestão do sistema.

Como a contribuição é fonte de custeio do sistema de seguridade social, o Direito Tributário é indispensável ao estudo da sua natureza jurídica. Ele está presente no trato de temas atinentes ao recolhimento da contribuição previdenciária, tais como lançamento, decadência, formação e prescrição de crédito a título de contribuição previdenciária.

Há muitas teorias acerca da natureza jurídica (seu lugar, sua categoria na estrutura do Direito), levando-se em conta a contribuição não só pelo próprio segurado, mas das demais fontes a ele solidárias¹⁶ (empregadores, *verbi gratia*). Vejamos as principais, acompanhadas das respectivas críticas¹⁷.

Na Teoria do Prêmio de Seguro, equipara-se a contribuição ao prêmio de seguro pago pelo beneficiário às companhias seguradoras, em contrapartida a uma prestação aleatória que se tornará devida uma vez ocorrido o risco assegurado.

Esta teoria não encontra ressonância no princípio de universalidade, no objetivo de distribuição de renda, na compulsoriedade da contribuição e nas pessoas

¹⁵ GONZÁLEZ, A. J. *Lecciones de derecho tributário*. 5ª ed. México: ECAFSA, 1998. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 73

¹⁶ Os princípios previdenciários, tributários e constitucionais atinentes serão apresentados ao leitor adequadamente no transcorrer deste estudo.

¹⁷ Resumo comparativo e crítico de cada uma das teorias encontrado em MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 10.ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

envolvidas, sendo uma delas obrigatoriamente o Estado, como ente arrecadador e gestor.

Na **Teoria do Salário Diferido**, imputa-se como salário a parcela retirada do pagamento do empregado para um pagamento futuro, quando da ocorrência de contingências. Como uma poupança, um pecúlio, resgatável na dependência de certas condições, na forma de prestações.

Há uma variante desta teoria, muito parecida, a do **Salário Social**. Seria um salário devido pela sociedade ao trabalhador, como um fundo social. A sua causa seria o contrato de trabalho, mas seria um benefício futuro, certo e periódico.

No entanto, o pagamento das prestações é de Direito Público, enquanto o pagamento do salário é de Direito Privado. A contribuição não é *ex voluntatis*, nem é pago diretamente pelo empregador ao empregado, uma das características definidoras do salário. Também nem todos os beneficiários contribuíram a partir de salários, como é o caso dos autônomos e dos empresários.

A **Teoria do Salário Atual** defende que a contribuição é uma das duas quotas (a outra é a remuneração direta), destinada imediatamente e obrigatoriamente para a Seguridade Social.

Contudo, às prestações, como salário atual, faltam as seguintes características definidoras de salário: atualidade, pagamento direto pelo empregador e exigência imediata.

A **Teoria da Exação *Sui Generis*** defende que se trata de uma imposição legal atípica.

Pela **Teoria Parafiscal**, haveria uma distinção entre tributos fiscais e parafiscais, sendo que estes serviriam para financiar encargos que não são próprios do Estado, uma necessidade social da comunidade.

Essas contribuições teriam exigibilidade compulsória, inclusão em orçamento especial no custeio de determinadas atividades estatais, em favor de necessidades econômicas e sociais de grupos específicos. A administração da receita é de competência delegada a uma entidade da Administração Indireta.

A contribuição previdenciária seria, então, uma contribuição parafiscal, administrada pelo INSS. A sua finalidade seria a de arrecadar das categorias

profissionais e econômicas (indivíduos com vínculo social ou econômico) com vistas ao pagamento do futuro benefício, ou seja, reverteriam em favor deles.¹⁸

Faria definiu a parafiscalidade como “(...)uma modalidade nova de finanças públicas, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas, de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meios indiretos, inclusive pelas próprias repartições fiscais do Estado.”¹⁹

A doutrina tem definido a parafiscalidade através de quatro elementos, nem sempre reunidos em cada um dos autores: “a) de seu caráter extra-orçamentário; b) de sua afetação a fins específicos; ou mesmo c) da circunstância de sua arrecadação estar atribuída a órgãos autônomos não-integrados à administração central. Fala-se ainda, se bem que isso seja apenas uma decorrência, d) que essa espécie de exação pode ser instituída por simples disposições regulamentares.”²⁰

Quanto ao caráter extra-orçamentário, ou seja, de exclusão dessas receitas do orçamento geral, não se verifica no sistema brasileiro. O previsto ao art. 165, § 5º²¹: não retira a unidade político-orçamentária vigente, apesar de que não haja unidade documental. E ainda que fossem considerados os orçamentos de investimento e de seguridade social como extra-orçamentários, as contribuições parafiscais têm previsão orçamentária diversas e, inclusive, a interventiva vai para o orçamento fiscal.

¹⁸ MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 10.ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 84 e 85 e JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.70.

¹⁹ FARIA, S.S. *Aspectos da parafiscalidade*. Salvador: Progresso, 1955, p. 51. Citado por JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 70. Bernardo Ribeiro de Moraes definiu a parafiscalidade simplesmente como o regime jurídico das contribuições especiais (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. 5ª ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996).

²⁰ JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 72.

²¹ “A lei orçamentária anual compreenderá:

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

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

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

Quanto à característica de atribuição a órgão autônomo das funções de arrecadar e fiscalizar a contribuição, sem a mediação da Administração Direta, encontra respostas divididas na doutrina, tanto para característica necessária quanto para não necessidade. A CRFB/88 não veda à União a atividade de arrecadar e fiscalizar as contribuições sociais. O que há é a faculdade de esta delegar tal atividade a um outro ente, no caso, o responsável pela sua gestão (Código Tributário Nacional, art. 7º). O que importa é que sejam passados para o ente responsável por sua gestão. Ou seja, a destinação da receita é assegurada, sendo por arrecadação delegada ou por mecanismo de transferência para que haja o repasse ao órgão ou pessoa criada para administrar o serviço (art. 194, VII da CRFB/88).

A afetação da arrecadação a despesas específicas ocorre em todas as espécies de contribuições objeto da parafiscalidade, tanto nas sociais (financiam as atividades estatais relacionadas aos direitos assegurados na Ordem Social), como nas de intervenção do domínio econômico (financiam a intervenção estatal no domínio econômico, a fim de garantir o respeito aos princípios constitucionais atinentes a atividade econômica) e de interesse das categorias profissionais (financiam as entidades autárquicas que fiscalizam determinadas atividades profissionais, econômicas e sindicatos).

A **Teoria Fiscal** reconhece na contribuição as características definidoras de tributo: a) prestação pecuniária compulsória paga ao Estado; b) não decorre de sanção de ato ilícito; c) é um instituto obediente ao princípio da legalidade, podendo tão somente ser instituído por lei e d) sem discricionariedade na cobrança administrativa.

A posição de Sergio Pinto Martins é a de que **se trata de tributo**. Para ele o que houve foi erro de interpretação de legislação sucessiva.

Às contribuições sociais não se fazia referência a EC n.º 18/65, considerada como a primeira a tratar expressamente de um “ Sistema Tributário Nacional”.

No CTN (Lei n.º 5.172/66, art. 5º) constavam apenas como espécies de tributo os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A Constituição de 1967 repetia a tipologia do CTN. Não mencionava as contribuições no capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Foi a EC n.º 01/69 a responsável por estabelecer a competência da União para instituir, além dos impostos já previstos, contribuições de intervenção no

domínio econômico, de interesse da previdência social e do interesse de categorias profissionais (art. 21, §2º, I, da CF/67, localizada no Capítulo V – Do Sistema Tributário Nacional, com a redação modificada pela EC n.º 01/69).

Segundo Sergio Pinto Martins, foi por conta de alteração legislativa em 1977 que a doutrina voltou a discutir a natureza jurídica da contribuição previdenciária, antes considerada como tributo²². A dita alteração deu-se pela Emenda Constitucional n.º 8, responsável pelo acréscimo do inciso X ao art. 43, passando a constar em apartado a competência legislativa para dispor sobre tributos, arrecadação e distribuição de rendas (inciso I) e para dispor sobre contribuições sociais (inciso X).

A partir de então, passou-se a considerar que tinham significados diversos as expressões “contribuições sociais” (contida no referido dispositivo) e “tributos” (previsto no inciso I, do § 2º do art. 21 da EC n.º 1), embora a competência da União para instituir contribuições permanecesse inserida no capítulo que tratava do Sistema Tributário Nacional. Assim também a exação continuou a ser pecuniária, compulsória (*ex lege*), sem vistas a sancionar ato ilícito e cobrada administrativamente de forma plenamente vinculada às leis instituidoras, indo ao encontro do conceito de tributo constante ao art. 3º do CTN, segundo o qual “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O conceito de tributo, no entanto, é construído pela doutrina a partir do material constitucional, como nos alerta Geraldo Ataliba²³. Ele não pode sofrer alteração por lei infraconstitucional, seja para modificação, redução ou ampliação. Mas fiquemos com o conceito do CTN, pois não diverge do doutrinário.

O STF, como todos, considerava as contribuições como tributo antes da dita emenda de 1977. Até mesmo ele titubeou quanto à natureza jurídica das

²² Também em PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 104.

²³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. Citado por BOTTALLO, Eduardo. *Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências*. In *Contribuições sociais – questões polêmicas*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Demais autores: Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Valdir de Oliveira Rocha, Wagner Balera, Wladimir Novaes Martinez. São Paulo: Dialética, 1995, p. 12.

contribuições, entendendo que o Constituinte as desconsiderava como tributo no período compreendido entre a EC n.º 08/77 e o advento da CRFB/88.

Já na CRFB/88 (art. 149) há a descrição de três categorias de contribuições, quais sejam as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais e econômicas, sem excluir as contribuições da seguridade social (pois não haverá “prejuízo do previsto no §6º do art. 195”). Se não exclui, devendo-se inclusive, atentar para esta categoria, logo, ela está incluída no dispositivo do art. 149. Cabe à União legislar a respeito (cogência *ex lege*), como ferramenta na política previdenciária.

O capítulo constitucional que versa sobre o sistema tributário nacional traça os limites do poder de tributar: respeito à irretroatividade da lei e da anterioridade (art. 150, III, *a* e *b*) no trato dos tributos presentes ao art. 149. Apesar de que o art. 146, III, *a* estabelece que a espécie legislativa que tratará do fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos seja lei complementar (ou seja, não menciona contribuições) e que até decisão do STF (Pleno, RE 138.281,j.1-7-92, *DJU* I 28-8-92, p. 13.456) reconheceu que a contribuição social sobre o lucro possa ser legislada por meio de lei ordinária, é através do CTN que se estabeleceu a espécie de tributo “contribuição da seguridade social” ao art. 217, II, em observância ao art. 146, III, *a* da CRFB/88.

Para Leandro Paulsen:

Hoje em dia, não há mais qualquer dúvida quanto à natureza tributária das contribuições sociais. Seja pela essência dessas exigências pecuniárias, seja por estarem integradas pela CF no Sistema Tributário Nacional, seja porque a CF expressamente determinou, quanto a elas, a observância das normas gerais em matéria tributária, a questão, hoje, é incontrovertida.²⁴

E para Hugo de Brito Machado, a CRFB/88 “afastou as divergências doutrinárias, afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário”.²⁵

²⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 105.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Forense, 1992, p. 318. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 105.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho²⁶ há natureza tributária, inclusive criticando as soluções jurisprudenciais de datação do reconhecimento da natureza jurídica das contribuições previdenciárias, conforme vigora a EC n.º 8/77 ou a CRFB/88.

Concorda com a natureza jurídica tributária de todas as contribuições previstas nos arts. 149 e 195 da CRFB/88 Ives Gandra da Silva Martins²⁷.

A vertente que discorda da natureza jurídica tributária das contribuições previdenciárias argumenta que o art. 145 menciona apenas três tipos de tributos, entre os quais não está a espécie em discussão e que a necessidade de se fazer remissão ao art. 149 só corroboraria isso. Para reforçar essa posição, argumentam que a Emenda Constitucional n.º 3 de 1993 faz distinção entre tributo e contribuição, ao estabelecer o disposto no §6º do art. 150.

No entanto, para Sergio Pinto Martins, as contribuições contidas no art. 149 possuem natureza tributária, uma vez que sua previsão insere-se no capítulo constitucional atinente ao sistema tributário nacional. A remissão ao art. 195, § 6º trata da forma de financiamento da seguridade social através de contribuições e o parágrafo único do art. 149 expressamente versa sobre a sistemática da previdência e assistência social.

Para Leandro Paulsen, o art. 145 não elenca taxativamente as espécies tributárias, que abrangem além dos que ali se encontram (taxas, contribuições de melhorias e impostos), o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. Nesta última estaria inserida a contribuição previdenciária²⁸. Ainda afirma que é

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed. Ed. Forense, 1999, p. 135. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 105.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Contribuições Sociais*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 17: Contribuições Sociais. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992. Nesta mesma obra, há outros autores que também concordam com a natureza jurídica tributária, como Cláudio Santos (SANTOS, Cláudio. *As contribuições sociais na Constituição*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 17: Contribuições Sociais. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992), Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Marcelo Beltrão da Fonseca (CANTO, Gilberto de Ulhôa. e SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. e FONSECA, Marcelo Beltrão. *Contribuições sociais*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 17: Contribuições Sociais. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992).

²⁸ Para Geraldo Ataliba, apenas a contribuição de melhoria pode ser considerada como tributo indiretamente vinculado ao contribuinte, pois a atividade estatal atinente é indiretamente referida ao contribuinte. As demais contribuições seriam impostos, pois "vinculado a um gasto genérico; isto é,

descabida a referência destas duas últimas espécies ao artigo 145, vez que este trata das espécies de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (salvo exceção do art. 149, parágrafo único), e o empréstimo compulsório e as contribuições especiais são de competência exclusiva da União.

Sergio Pinto Martins apela ao argumento de autoridade ao citar Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza, célebres tributaristas nacionais. Atentemos nós também para as suas palavras.

Paulo de Barros Carvalho²⁹ entende que as contribuições sociais “são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos”. Ao constituinte faltou técnica ao usar como sinônimos os termos tributo e contribuição (art. 150, §§ 6º e 7º).

Roque Antonio Carraza³⁰ afirma que “são, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil. (...) estas ‘contribuições sociais’ são verdadeiros tributos”. A remissão ao art. 146 é mera redundância.

Também a legislação ordinária permite inferir a natureza tributária da contribuição previdenciária. Em análise ao art. 3º do CTN³¹, podemos averiguar se a esta compartilha das características dos tributos. Ora, ela também é compulsória, com previsão legal (Lei n.º 8.212/91). O pagamento é em dinheiro e não decorre de sanção de ato ilícito. Sua cobrança é realizada por ato administrativo vinculado e obrigatório.

Leandro Paulsen nos traz uma compreensão bastante plausível em uma perspectiva histórica. A classificação dos tributos ao art. 5º do CTN em impostos, taxas e contribuições de melhoria, data de 1966. Vinte e dois anos depois há já outra compreensão, mais amadurecida, cujo parâmetro para análise da natureza jurídica do tributo de uma dada contribuição é definido pela CRFB/88 e é a finalidade (arts.148 e 149), não mais o fato gerador, como constava do art. 4º do CTN.

não é um gasto provocado por um contribuinte específico, mas por uma classe deles” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001). Citado por FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 44.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

³⁰ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 3º ed. São Paulo: RT, 1991, p. 304 citado por Sergio Pinto Martins em *Direito da seguridade social*. 10.ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. UFPR.

³¹ Contém conceito de tributo, transcrito à p. 19 desta monografia jurídica.

Observação diversa fez Alberto Xavier³², quando afirma que “A Constituição não procedeu, pois, a uma classificação, mas a uma tipologia de tributos, definindo uns por características atinentes à estrutura (impostos, taxas), outros por características ligadas à função (contribuições), outros por traços referentes simultaneamente a um ou outro dos citados aspectos (contribuição de melhoria) e outros ainda por aspectos de regime jurídico alheios quer à estrutura, quer à função, como é o caso dos empréstimos compulsórios”.

Além disso, a CRFB/88 não veda a vinculação da receita oriunda da contribuição previdenciária. O CTN, por sua vez, não tem a pretensão de regradar um rol taxativo de contribuições, com menção direta à possibilidade de outros regramentos fora dele para “quotas de previdência” (art. 217, II). A CRFB/88 não recepcionou o CTN quando este não inclui as contribuições sociais no rol de tributos, pois ela previu esta espécie ao art. 149.

O Min. Moreira Alves confirmou a teoria da natureza tributária das contribuições sociais para a Seguridade Social no voto que discutia a constitucionalidade da Lei 7.689/99 (REx 146.733/SP), criando a contribuição social sobre o lucro. Assim o fez na transcrição que se segue:

Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei n.º 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento, não só as referidas no artigo 149 que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III; mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no §6º deste dispositivo, que, aliás, em seu §4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se

³² XAVIER, Alberto. *Temas de Direito Tributário*, p. 26. Citado em PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 38.

obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.³³

2.2. Conceito

Já vimos que a contribuição previdenciária tem natureza jurídica tributária. É um tributo. Mas isto não é suficiente para discriminá-la como instituto jurídico, pois há outras espécies de tributos em nosso sistema tributário.

Muitos são os doutrinadores que apontam como sua característica essencial ser uma exação com finalidade definida. Assim pensam Bernardo Ribeiro de Moraes³⁴, Roque Antônio Carrazza³⁵, Sergio Pinto Martins³⁶ e Marco Aurélio Greco³⁷.

A contribuição previdenciária é prevista constitucionalmente em razão de sua finalidade³⁸. Porém, também o são as demais contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas³⁹.

Uma vez que é a finalidade específica de cada uma das contribuições especiais o que as diferencia umas das outras e sendo a da contribuição previdenciária a de compor um fundo que financiará os serviços e prestações da Seguridade Social, encontramos a característica discriminatória.

³³ Retirado de PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002 p. 348 e 349.

³⁴ MORAES, Bernardo ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 1º Vol. 4ª ed. 1995, p. 635. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 105.

³⁵ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 353. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 105.

³⁶ MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 10.ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

³⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. Ed. Dialética, 2000, p. 144. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 105.

³⁸ Finalidade, para Geraldo Ataliba, é a ligação entre a atuação estatal, a fonte de custeio dessa atividade e a base de cálculo. Citado por BALERA, Wagner. *A reforma tributária e as contribuições sociais*. In *Direito Tributário Contemporâneo: estudos de especialistas*. Coordenação de Dejalma de Campos e Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 1995.

³⁹ As espécies de contribuições especiais estão elencadas ao art. 149, *caput*.

Então, contribuição previdenciária constitui um tributo afetado ao financiamento da Seguridade Social.

2.3. Regime jurídico a que se submete

Discriminar um instituto jurídico nos permite identificar a qual regime jurídico ele está adstrito. Há especificidade no regime jurídico das contribuições sociais em relação aos demais tributos. A regra especial determina e particulariza a matéria nos vários critérios formadores da norma jurídica: material, pessoal, temporal ou espacial.

Consta em passagens anteriores que a contribuição previdenciária tem caráter tributário. Disso pode-se inferir que se submete tanto ao regime jurídico tributário, quanto ao regime jurídico de Direito Público, constante no texto constitucional. Ora, uma das pessoas envolvidas sempre será um ente estatal, os interesses envolvidos são coletivos ou públicos e a norma jurídica tributária é obrigatória. Apesar de todos esses critérios conterem críticas, o aparecimento de todos no que tange à relação jurídica tributária torna indubitável o caráter público⁴⁰. Além disso, o sistema tributário está alocado no seio do texto constitucional.

Mesmo que não houvesse um sistema tributário no texto constitucional, sendo, portanto, estabelecido por norma ordinária, a Constituição é a lei primária do nosso sistema jurídico, informando e desdobrando-se na legislação infraconstitucional e nas demais fontes do Direito. Estas devem manter a coerência e harmonia com os dispositivos e princípios constitucionais.

O endereço constitucional das contribuições em apreço é o art. 149, onde se prevê as espécies de contribuições especiais. Como já visto, a sua instituição depende de que a sua finalidade esteja atrelada ao objetivo de custeio da Seguridade Social.

Para melhor situar o leitor, serão expostas algumas das regras essenciais, como a competência e espécie de ato normativo.

⁴⁰ PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal*. Belo horizonte: Del Rey, 1992.

Elas são de competência privativa da União (art. 149, *caput*, da CRFB/88). Somente esse ente da organização político-administrativa da República Federativa do Brasil tem autorização para criar novas contribuições.

O veículo legislativo das contribuições sociais em geral e para as contribuições de Seguridade Social nominadas (as expressamente referidas ao art. 195 da CRFB/88) é a lei ordinária, em que podem ser instituídas e modificadas. Também este é o entendimento reiterado do STF.

Há especificidade para a criação de contribuições de custeio da Seguridade Social sem previsão expressa no referido artigo 195, sendo necessário que se faça por meio de lei complementar (§ 4º deste mesmo artigo). Também por lei complementar exerce-se a competência residual e a anterioridade especial (nonagesinal).

Marco Aurélio Greco faz uma observação bastante importante. Vamos a ela:

O art. 149 determina que as contribuições devem obrigatoriamente observar o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III. (...) Se, por um lado, é inegável que do dispositivo resulta a obrigatoriedade de atender às regras contidas nos dispositivos enumerados, por outro lado, a única consequência que se pode friamente extrair é a de que, em relação aos demais dispositivos constitucionais, não há tal obrigatoriedade de aplicação. Mas não haver obrigação de aplicação não significa não ser aplicável.(...)... a aplicação, ou não, de outras limitações (por exemplo) dependerá de um juízo de compatibilidade entre a limitação e o princípio da solidariedade ou a finalidade de auxílio a um grupo social ou econômico etc. Na medida em que tal aplicação depende de um juízo de compatibilidade, disto decorre que ela poderá dar-se integralmente, parcialmente (assumindo contornos diferentes da regra clássica) ou não se dar. (...) A submissão, ou não, das contribuições (ou algumas delas) a outros dispositivos constitucionais, bem como o grau de sujeição, dependerá de um exame de compatibilidade e da inserção sistemática do preceito no conjunto de princípios, critérios, parâmetros, requisitos e características que as contribuições possuem.⁴¹

Apesar de apresentar peculiaridades em seu regime jurídico, não há previsão legal exaustiva sobre cada um de seus aspectos. Isso porque não se trata de um instituto jurídico hermeticamente elaborado. Ele encontra-se inserido em um conjunto maior, com hierarquia e harmonia entre os princípios e normas atinentes às regras gerais de Direito Público e às regras gerais de Direito Tributário.

CRFB/88: Art. 146. Cabe à lei complementar:

⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. Ed. Dialética, 2000, p. 152,154/155. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 112.

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estado, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado o cadastro nacional único de contribuintes.

Após dezessete anos de Constituição, o termo “normas gerais em matéria de legislação tributária” ainda é objeto de discussão doutrinária.

Para Leandro Paulsen⁴², essa redação permite à lei complementar conter os elementos estruturantes do ordenamento tributário, regulando as relações e fórmulas de conjugação e composição entre os dispositivos de matéria tributária, além dos elementos material e formal do Direito Tributário (prerrogativas do sujeito ativo, direitos e deveres dos contribuintes, entre outros). O próprio texto constitucional aponta alguns conteúdos (não todos, pois não se trata de rol taxativo) que seriam objeto de norma geral, constantes nas alíneas do art. 146, III e parágrafos. A qualidade de ser enumeração exemplificativa e não taxativa pode ser inferida da expressão **especialmente** constante do inciso em questão. O veículo que acaba por nos fornecer uma indicação do que sejam estas normas gerais, é o CTN, em especial o Livro Segundo, intitulado, a propósito, “Normas Gerais de Direito Tributário”.

⁴² PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4^a ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 84.

O TRF 4ª Região (Corte Especial, AIAC 1998.04.01.020236-8/RS, rel. Juíza Maria Lúcia Luz Leiria, nov/2001⁴³), elaborou um conceito, vejamos: “São (...) ‘normas gerais’ (de Direito Tributário) aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades”. Trata-se de um “critério básico a ser aplicado uniformemente, garantia mínima do contribuinte, que não pode ser alterada por mera lei ordinária”. Tendo em vista esse conceito elaborado da interpretação de dispositivos constitucionais, concluiu o Tribunal que nem todas as normas contidas no CTN sob a rubrica do Livro Segundo podem ser consideradas como normas gerais.

Porém, de peso⁴⁴ é a doutrina que defende uma interpretação sistemática do inciso III do art. 146, permitindo à União apenas que legisle, como normas gerais, acerca de conflitos de competência em matéria tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ou seja, o inciso III deve ser lido em função dos incisos I e II. Do contrário, estar-se-ia ferindo o princípio federativo, de autonomia das pessoas políticas⁴⁵. A União não possui competência legislativa para traçar minúcias próprias da competência dos demais membros da Federação. Este é um princípio, inclusive, protegido pelas cláusulas pétreas e entra em conflito com as alíneas do inciso III art. 146 e com as previsões no CTN referentes às normas gerais.

Contudo, o trato na vida administrativa e judicial observa os desdobramentos constantes do art. 146, III previstos no CTN, Livro Segundo.

⁴³ Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 84.

⁴⁴ Entre outros, CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª ed. Malheiros, 1997, p. 478, e CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Ed. Saraiva, 8ª ed. 1996, p. 129/144. Citados por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 112.

⁴⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 1, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998, p. 13/14. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 85.

PARTE III – Restituição de contribuições previdenciárias

Para concluir pela possibilidade ou não de devolução das contribuições previdenciárias vertidas por ex-segurados inativos, façamos os seguintes questionamentos:

O que é a contribuição previdenciária? Trata-se de **tributo** afetado ao financiamento da Seguridade Social.

Em seu regime jurídico **específico**, há regramento acerca de sua devolução ao contribuinte?

Se a resposta for negativa (e veremos que o é), a disciplina da restituição de tributos em geral fundamentaria esta restituição?

Em caso positivo ou negativo, a (não) restituição encontra eco constitucional?

É o que se vai apurar a seguir.

3.1 – Pelo regime específico

A regra especial determina e particulariza a matéria, inserida em uma totalidade denominada de geral. Assim, em termos de institutos tributários, há uma sua especificação na seara material, pessoal, temporal ou espacial⁴⁶.

No caso, qual é a disciplina especial da restituição para as contribuições previdenciárias e sociais?

A Instrução Normativa do Ministério da Previdência Social e Secretaria da Receita Previdenciária Nº 3, de 14 de julho de 2005 (IN MPS/SRP Nº 3/2005, com algumas alterações pelas veiculadas pelas instruções seguintes: IN SRP Nº 6, DE 11/08/2005, IN SRP Nº 5, DE 03/08/2005, IN SRP Nº 4, DE 28/07/2005), trata do tema da restituição.

Vejamos os parâmetros por ele estabelecidos que ensejam o direito à restituição.

⁴⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS no Setor do Petróleo (refinarias)*. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. Coord .Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos tributários, 2004.

A restituição⁴⁷ diz respeito ao retorno ao patrimônio do sujeito passivo da relação jurídica tributária dos valores pagos **indevidamente** a título de contribuições supostamente devidas à Seguridade Social, sob gestão da Secretaria de Receita Previdenciária.

No caso do pagamento indevido, a pessoa que efetua o pagamento recolhe aos cofres da autarquia uma dívida tributária **suposta**. O faz por ação espontânea ou mesmo em resposta à cobrança pela pessoa que se apresenta como credor tributário, no caso de lançamento irregular (em desacordo com as formalidades previstas em lei).

Observe que não há sujeito passivo, sujeito ativo, ou recolhimento de tributo. O pagamento do valor é “**indevido**” (art. 165 do CTN)⁴⁸.

O pagamento indevido ocorre quando:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Podemos inferir desse dispositivo que nasce o direito à restituição nas seguintes situações:

- ausência da incidência do critério material do tributo⁴⁹ sobre o fato praticado. Significa que o fato não se transforma em fato imponível. Não nasce a

⁴⁷ Enquanto Luciano Amaro (em AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10ª ed. atual. São Paulo: Saraiva: 2004) trata a restituição como figura diversa da compensação, Ricardo Mariz de Oliveira (em OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Compensação e restituição de contribuições para a Seguridade Social – transferências de encargos e limites*. In *Contribuições Sociais – Questões polêmicas*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995) a considera como modalidade de restituição.

⁴⁸ Luciano Amaro aponta equívocos terminológicos do Código Tributário Nacional (aplicável às contribuições previdenciárias, na falta de regras a ela específicas, por sujeição às normas gerais da legislação tributária, prevista à CRFB/88, como exposto anteriormente). A matéria é tratada no capítulo referente à “extinção do crédito tributário”, disciplinando-a por meio dos termos “sujeito passivo”, “tributo”, “crédito tributário”, “extinção de crédito tributário”, ao que Amaro chama de “rótulo falso”. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10ª ed. atual. São Paulo: Saraiva: 2004, p. 405.

⁴⁹ Teoria sobre a estrutura da norma jurídica tributária, apesar de haver obra específica do mesmo autor, pode ser encontrada também em CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*.

relação jurídica, porque o vínculo entre os sujeitos não ocorreu no mundo dos fatos. Não há previsão legal da subsunção do fato à norma. Não há exigibilidade, pois a relação jurídica tributária que produziria essa característica sequer nasceu para o mundo jurídico. Não há faticidade que fundamente o recolhimento.

- erro na determinação dos demais critérios na norma jurídica que subsume o fato, tornando-o imponible. Isto pode ocorrer na determinação equivocada do sujeito passivo (critério pessoal), no erro ao determinar a alíquota aplicável, ou no cálculo do montante do débito seja no que tange à totalidade do valor pago ou se o vício atinge somente parte dele (critério quantitativo)⁵⁰.

- erro na elaboração ou conferência do documento relativo ao pagamento.

Os fundamentos para a restituição no pagamento indevido descansam na noção de enriquecimento sem causa do ente público⁵¹.

Como nosso objeto de estudo trata de responder se há ou não possibilidade de restituição de contribuições de fato devidas e regularmente recolhidas, fiquemos por aqui na matéria da repetição de indébito, pois explanar suas modalidades, critérios e procedimentos não nos auxilia.

3.2 – Pelo regime jurídico de Direito Tributário

Se não há lugar na legislação específica sobre restituição de valores de fato devidos, há algo nas normas gerais de Direito Tributário?

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 460/2004 e a Lei 9.430/96 regulamentam a repetição do indébito tributário relativo a quantias recolhidas a título de algumas espécies de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (dentre eles, alguns tipos de contribuição social). Porém, em

10ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998. Também é citada por muitos outros autores, tamanha a repercussão.

⁵⁰ Para Gilberto de Ulhôa Canto, Antônio Carlos Garcia de Souza e Marcelo Beltrão da Fonseca também haveria uma obrigatoriedade de referibilidade, no sentido de que a base imponible deve ser diretamente relacionada ao benefício especial ou à despesa especial causada pelo sujeito passivo (CANTO, Gilberto de Ulhôa. e SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. e FONSECA, Marcelo Beltrão. *Contribuições sociais*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 17: Contribuições Sociais. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992). Assim também pensa Werther Botelho, ao afirmar que a tributação afetada a uma destinação específica tem a exata medida dos gastos pelo montante de ingresso (BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994).

⁵¹ NOVOA, César Garcia. *La devolucion de ingresos tributários indebidos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1993.

nenhum momento trata de devolução ao contribuinte de quantia atinente a recolhimento regular.

O CTN (Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66), no Livro Segundo, intitulado Normas Gerais de Direito Tributário, ao art. 97, prevê que apenas a lei é instrumento normativo bastante para, entre outros, estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, estes entendidos como direito subjetivo cujo titular é o sujeito ativo de uma relação jurídica tributária, que autoriza a este exigir a prestação devida pelo sujeito passivo, cujo objeto sempre será um valor pecuniário⁵².

De forma mais clara ainda, ao artigo 111, ao tratar de Interpretação e Integração da Legislação Tributária, traça o mandamento segundo o qual se deve utilizar **literalidade** (inciso I) para aplicação dos dispositivos referentes à suspensão ou à exclusão de crédito tributário (quando há exigibilidade do tributo). Impera o princípio da **tipicidade** da norma tributária impositiva, procurando-se dela extrair o exato significado⁵³, sem ampliá-lo ou restringi-lo.⁵⁴

E ainda que haja a previsão (art. 108, IV) da possibilidade da utilização do princípio da **equidade** como recurso interpretativo, na falta de dispositivo expresso, toma o legislador o cuidado de dizer que não se pode valer do princípio da equidade⁵⁵ (art. 108, §3º) para a dispensa da exigibilidade de pagamento de tributo devido.

Poderia o contribuinte valer-se de analogia (art. 108, I) ou de outros princípios gerais de direito tributário (art. 108, II) ou até mesmo os princípios gerais de direito público (art. 108, III)?

A resposta é negativa, pois no próprio CTN, art. 141, proíbe-se a dispensa de crédito tributário se este foi regularmente constituído. Apenas poderá sofrer

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª Ed. Malheiros, 1997, p. 119. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 689.

⁵³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 606.

⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. Ed. Saraiva, 14ª ed. 1995, p. 89, 90 e 102. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 606.

⁵⁵ Contribuintes em situações semelhantes pagarão quantias semelhantes.

modificação, extinção ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos na lei.

“Em nosso sistema, não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão de que resulte a criação ou modificação de tributo, pois se a lei não previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor por outra via. O tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada”.⁵⁶

O sistema tributário nacional não tem sua base normativa no CTN, mas na CRFB/88. O sistema constitucional tributário é a referência do sistema tributário nacional, informando todo o conjunto composto pelos enunciados de caráter descritivo relacionados ao fenômeno impositivo. Ele integra o sistema constitucional, localizado no topo hierárquico do ordenamento⁵⁷.

Como princípio tributário constitucional⁵⁸, há o dever da obediência à estrita legalidade⁵⁹. A lei (entendida como “ordem geral regularmente produzida pelo Poder Legislativo e publicada pelo Poder Executivo”⁶⁰) é a fonte original e primária do Direito Tributário. As partes envolvidas na relação jurídica tributária devem fazer o que a legislação impõe que se faça e podem fazer o que a legislação expressamente autoriza que se faça. Se não autoriza a restituição das contribuições previdenciárias regularmente pagas, então a proíbe.

Pelo princípio da coercibilidade, o devedor não pode fugir de cumprir o pagamento da contribuição, pois o Estado o compelirá à prestação pelos meios de que dispõe (multas).

Soma-se ainda o princípio da inderrogabilidade. Segundo ele, não podem as partes que compõem a relação jurídica tributária modificar o que a lei determinou. Se ela determinou a restituição apenas nos casos de pagamento indevido, somente

⁵⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. P. 24. Citado por PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 39.

⁵⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁵⁸ LOURENÇO, Américo. E Masset Lacombe. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

⁵⁹ ICHIHARA, Yoshiai. *Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1994.

⁶⁰ SILVA, Reginaldo da. *Direito Tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Brasília: Vest.con Editora (a obra não informa o ano de edição).

nesses casos haverá o retorno da quantia ao patrimônio de quem efetuou o pagamento.⁶¹

O dever de pagar o tributo sem a possibilidade de restituição também decorre da autotributação, em que há o consentimento à cobrança dos tributos por parte dos representantes das pessoas que devem suportar o pagamento dessas quantias⁶².

Mencionemos também a função social do tributo: distribuição do patrimônio e das rendas e diminuição das desigualdades sociais e regionais. A instituição e a responsabilidade de pagar o tributo dá-se em favor do bem-estar social, pela participação da sociedade na manutenção da coisa pública, como a seguridade social. Para que haja uma socialização dos benefícios, deve haver uma socialização dos custos, na forma de tributo⁶³.

3.3 – Pelo regime jurídico de Direito Previdenciário

O leitor não deve estranhar a abordagem previdenciária, vez que Direito Tributário ou Previdenciário – ou qualquer dos ramos do Direito – não existe isoladamente⁶⁴.

A contribuição previdenciária, como fonte de custeio da Seguridade Social, além dos princípios de Direito Tributário e as normas gerais da legislação tributária, também obedece aos princípios específicos previdenciários, em especial os atinentes ao custeio.

O princípio da **solidariedade** é considerado por Sergio Pinto Martins um postulado fundamental do Direito da Seguridade Social, aplicado já de longa data na história da humanidade, e “consistira na contribuição da maioria em benefício da

⁶¹ ROCHA, Heíla N. Galvão da. *Manual de Direito Tributário*. Curitiba: Editora Gênese, 2003.

⁶² OLIVEIRA, Karem. A EC 32 e a criação ou majoração de tributos via medida provisória: a constitucionalização do equívoco. Mestrado. UFPR. 2005. Orientador Profº Dr. José Roberto Vieira.

⁶³ VINHA, Thiago Degelo e RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre as políticas tributárias como instrumento de desenvolvimento econômico e social*. In: Anais do XIII Encontro Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

⁶⁴ Para Celso Ribeiro Bastos, a ordem jurídica é composta por um conjunto de normas e princípios insuficientes se tomados isoladamente. Há a necessidade de interpretação sistemática. Citado por SILVA, Reginaldo da. *Direito Tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Brasília: Vest.con Editora (a obra não informa o ano da edição).

minoria”.⁶⁵ Exprime a necessidade de fraternidade e de ajuda mútua para pleno desenvolvimento individual e coletivo. Ele surgiu da responsabilidade comum do Estado e da sociedade civil acerca da manutenção financeira da Seguridade Social.

O Regime Geral de Previdência Social adota a modalidade de financiamento chamada de repartição. Nela há um fundo comum para o qual todos contribuem. Os segurados repartem a responsabilidade de manutenção⁶⁶, como uma questão social. Na plêiade de contribuintes estarão os destinatários e os não-destinatários dos planos de benefícios, como os empregadores, aposentados e a própria União.

Trata-se de um ônus do indivíduo manter-se na condição de segurado e um encargo social na condição de contribuinte. Ele não é individualmente responsável pelos aportes vertidos para o fundo com vistas à aposentadoria. Esta seria a segunda modalidade de financiamento, característica das entidades privadas de previdência social.

Admitir a restituição das contribuições previdenciárias ao patrimônio de ex-segurado significaria desestruturar todo o sistema de financiamento pautado pela solidariedade contributiva. É ela que justifica a compulsoriedade da contribuição do trabalhador em relação aos beneficiários, bem como o dever de contribuir dos empregadores e da União, o que acaba onerando todos os contribuintes de impostos, ou seja, toda a sociedade, não apenas o conjunto de segurados.

Também na categoria de princípios de financiamento, está o princípio da **diversidade da base de financiamento**, o qual prima pela desconcentração das fontes de tributos, a fim de evitar onerar em demasia uma certa classe social ou atividade econômica e eleger como contribuinte uma gama maior de pessoas com capacidade contributiva, assegurando um fluxo constante no custeio. Assim, o custeio da seguridade social no país possui uma tríplice base, qual seja, o Estado, os empregadores e os segurados (art. 195 da CRFB).

Este princípio foi formulado em reação à falta de equilíbrio financeiro das CAPs, existentes em grande número, mas cujo aporte não era suficiente para

⁶⁵ MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 10.^a ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 67.

⁶⁶ ROCHA, Daniel Machado de. *O direito fundamental à Previdência Social na perspectiva dos princípios constitucionais diretivos do sistema previdenciário brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004. Para Reinhold Stephanes, no regime de repartição os contribuintes de hoje financiam os trabalhadores de ontem (STEPHANES, Reinhold. *Previdência Social: uma solução gerencial e estrutural*. Porto Alegre: Editora Síntese Ltda, 1993).

assegurar a saúde financeira. Isso ocorreu ou porque o número de segurados de cada uma era reduzido ou porque a remuneração (base de cálculo da contribuição) era baixa ou porque conjugadas estas duas realidades. As contribuições não conseguiam sustentar os benefícios.

Em relação aos princípios de beneficiamento, podemos citar o princípio do **valor mínimo**. Este diz respeito a uma remuneração (oriunda seja de aposentadoria ou de pensão) que garanta o mínimo ao ser humano. Ele atende a pessoas que não puderam contribuir com quantias maiores, uma vez que suas remunerações também eram baixas, o que resultaria em prestações irrisórias, se respeitado, de forma restrita, a vinculação das quantias vertidas para o cálculo das prestações devidas.

A restituição de quantia devida acabaria por onerar mais as fontes de custeio, a fim de restabelecer o equilíbrio entre receita e despesa da Previdência Social.

O princípio da **universalidade da cobertura e do atendimento** diz respeito a possibilitar, dentro do sistema da Seguridade Social, benefícios a todos, não importando se contribuíram ou não. Ela teria dois focos, quais sejam o subjetivo (universalidade de cobertura), em relação às pessoas que compõem a população que se viram necessitadas, e objetivo (universalidade de atendimento), em relação às contingências estabelecidas em lei que atingem estas pessoas.

Mas este princípio não é tomado de forma absoluta no Brasil, apesar de existirem benefícios assistenciais para pessoas que nunca contribuíram ou que perderam a qualidade de segurado (salário mínimo garantido a pessoas idosas ou com total incapacidade laborativa, cuja renda familiar não seja superior a metade de um salário mínimo *per capita*). De modo geral, tem direito aos benefícios quem mantiver a qualidade de segurado, ou seja, permanecer contribuindo.

A existência de benefícios assistenciais e serviços de saúde teria que ser repensada face a admissão da restituição, pois retiraria do patrimônio da seguridade social enorme quantia.

A **equidade na forma de participação no custeio** garante que contribuirão da mesma forma os que estiverem em iguais condições de contribuir, por isso a diferenciação entre a contribuição dos trabalhadores e da empresa. Esta tem deveres maiores, pois sua renda é maior em comparação a de seus empregados, mesmo sem perspectiva de retorno das quantias pagas.

3.4 – Da constitucionalidade da restituição

De nada adianta a investigação das normas infraconstitucionais se as conclusões que delas se podem extrair forem contrárias aos mandamentos constitucionais. Estes formam o ápice hierárquico do ordenamento jurídico de um país, fundamento de validade para as demais fontes do direito. São eles que regulam a forma e a criação das demais leis⁶⁷.

É o centro dos sistemas jurídicos, reclamando normatividade e vinculatividade.⁶⁸ A supremacia constitucional pode ensejar ineficácia ou nulidade dos dispositivos infraconstitucionais que a contrariam. O respeito a ela assegura a unidade do ordenamento. É imprescindível, assim, a interpretação de qualquer norma legal dentro do contexto constitucional.⁶⁹

Como já visto, as principais normas de Direito Tributário estão previstas na própria Constituição. Os princípios específicos tributários estão elencados no capítulo atinente ao sistema tributário nacional (art. 145 e seguintes).

Isso garante ao contribuinte um *plus* protetivo em relação à voracidade arrecadatória do Estado. De igual maneira, os princípios constitucionais tributários também adquirem maior higidez, devendo ser parâmetro em relação às normas tributárias infraconstitucionais.

O art. 150, expressa que:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.

Ou seja, a restituição teria que ser expressamente prevista em lei. E o é, nas hipóteses de pagamento indevido.

Como a contribuição previdenciária é tributo, ela está adstrita às normas gerais do gênero. Portanto, deve-se respeitar o contido ao inciso III, do art. 146 da

⁶⁷ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 3ª ed. São Paulo: Martins fontes, 1987, p. 240. Citado por FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 20.

⁶⁸ CLÈVE, Clèmerson Merlin. Paulo Ricardo Schier. *Memorial ao Superior Tribunal de Justiça. Assunto: Crédito-prêmio do IPI: duas questões para reflexão*. In “Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres”. Barueri: Manole, 2005.

⁶⁹ PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

Carta Magna, segundo o qual será por lei complementar o estabelecimento das normas gerais da legislação tributária.

Como já foram explanados no tópico atinente ao regime jurídico tributário e na análise da possibilidade de restituição pelo regime jurídico tributário, não há necessidade de haver repetição de conceitos e sua aplicação na restituição.

Os princípios basilares (em especial de custeio e beneficiamento) da seguridade social também são constitucionais. Estão inseridos no capítulo da seguridade social, dentro do Título VIII (Da Ordem Social).

Esses princípios (tributários e de seguridade social) são desdobramentos de princípios mais gerais, também previstos na CRFB/88.

O princípio da **legalidade**, ou da reserva legal, previsto ao inciso II do art. 5º da CRFB/88, versa que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Lei no sentido orgânico-formal. Nele reside a compulsoriedade da contribuição previdenciária e a necessidade de previsão legal para as hipóteses de restituição. Por causa dele, o funcionário público responsável pelo recolhimento do tributo não possui a discricionariedade de dispensar a exigência ou de devolver a quantia recolhida a não ser nos casos previstos em lei (pagamento indevido)⁷⁰.

Não é da alçada do intérprete definir os efeitos tributários, mas da lei de lhes conferir o tratamento jurídico⁷¹.

A **solidariedade** tem fundamento constitucional ao art. 3º, I, e art. 195, *caput*, da CRFB/88, quando traça os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre eles o de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” e quando assevera que “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”, respectivamente. Aquele é um pressuposto genérico, com aplicação implícita à Seguridade Social. O segundo é um desdobramento do primeiro, de aplicação explícita.

O princípio da **igualdade** encontra-se no *caput* do art. 5º da CRFB/88, quando afirma que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)”. Ou seja, não se pode estabelecer tratamento desigual para situações

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

⁷¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. Ed. Saraiva, 1998. Citado por PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002, p. 394.

iguais e tratamento igual para situações diferenciadas. Todos, como trabalhadores, empregadores e demais fontes de receita, devem contribuir, na medida das suas capacidades.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pois bem, este é o momento de atar as intenções ao produto do estudo, de forma a mostrar a presença daquelas neste⁷².

O que animou a presente investigação foi a de verificar se há no nosso sistema jurídico, tomando-se em conta o Direito Previdenciário, o Direito Tributário e o Direito Constitucional, fundamentos suficientes para permitir a restituição de quantias vertidas ao ente público a título de contribuição previdenciária.

Na legislação que trata do custeio da Seguridade Social e nas normas gerais do sistema tributário o que se encontrou foi a possibilidade de restituição de quantias pagas indevidamente. Nestes casos, a relação jurídica tributária sequer formou-se ou houve equívocos no estabelecimento de seus critérios (erro quanto ao sujeito passivo, no montante devido, etc.).

A restituição de quantias vertidas regularmente não é possível no sistema jurídico hodierno. O crédito tributário foi extinto. Apenas poderá sofrer modificação, extinção ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos na lei (art. 141 CTN).

Vários são os princípios tributários e previdenciários que reforçam esta idéia: legalidade específica, coercibilidade, inderrogabilidade, função social do tributo, solidariedade, diversidade da base de financiamento, universalidade da cobertura e do atendimento.

O principal regramento previdenciário e tributário está previsto no próprio texto constitucional. A impossibilidade da restituição em discussão é coerente com os princípios e objetivos basilares da CRFB/88: legalidade, igualdade e solidarismo.

No entanto, permanece a problemática acerca do apoio necessário que ex-segurados inativos ou inativos que nunca contribuíram, vendo-se incapazes para o trabalho, necessitam.

Com a população nacional envelhecendo, tanto a previdência social como o sistema de saúde fazem-se merecedores de estudos que visem a adequá-los à realidade que se aproxima: contingente de idosos com nenhuma ou irrisória

⁷² XEREZ, Rafael Marcílio. *As contribuições sociais no sistema tributário brasileiro*. In *Direito Tributário: estudo em homenagem a Hugo de Brito Machado*. Organização de Raimundo Bezerra Falcão e Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira. Ceará: Imprensa Universitária, 2003.

assistência financeira e portadores de enfermidades características dessa faixa etária.

O idoso não contribuinte não deixa de ser atendido pelo Sistema Único de Saúde. Mas, como os gastos de internação e ambulatoriais superam os programas de medidas preventivas proliferam campanhas informativas de prevenção de doenças.

A racionalidade de disseminar informação deve ser adequada à previdência social, uma vez que as informações necessárias (das condições de inscrição e manutenção da condição de segurado) não chegam a quem precisa de proteção. A divulgação é imprescindível para o sustento dos beneficiários e para a filiação de novos segurados.

O direito à informação é o direito de ter pleno conhecimento de que das suas contribuições depende a sua condição de segurado. Na ignorância, não há como prever de antemão qual comportamento deve adotar para garantir esta condição. Essas informações são direitos fundamentais e compõem o Estatuto do Contribuinte (conjunto de direitos e garantias do contribuinte em decorrência dos princípios orientadores da tributação, previstos na CRFB/88)⁷³.

Dispor de informação evitaria que se confundisse o pagamento e o controle dos pagamentos das contribuições previdenciárias (para cálculo de salário-contribuição e salário-benefício, por exemplo) com poupança. Muitos leigos, com dificuldade para distinguir esses conceitos, não entendem o motivo de não poderem ser ressarcidos das quantias contribuídas se eles não mais podem contribuir ou não desejam se aposentar e precisam dessa quantia.

Mas ela não é depósito para poupança, mas um tributo, como já visto. E como tributo, destina-se a financiar os custos do aparato estatal. No caso, custeia a seguridade social.

O art. 109. do CTN prevê que os princípios gerais de direito privado serão utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Se fosse como uma poupança, em relação aos benefícios, haveria uma limitação de prestações e da quantia periódica recebida, em parâmetros diversos

⁷³ BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania Fiscal*. Curitiba: Juruá, 2005.

aos utilizados. Alguns benefícios, por exemplo, não dependem de carência (um número mínimo exigido de contribuições) para que o segurado, precisando (atendidos os critérios para ter direito ao benefício), o receba. Imaginem uma invalidez permanente ocorrida nos primeiros anos de contribuição. O segurado só se valeria da quantia que de fato contribuiu, atualizada, mas que teria termo final tão logo se exaurisse o montante contribuído. Não estaria protegido pela vitaliciedade. Cairia na marginalização, na mendicância, necessitando da ajuda de vizinhos e parentes economicamente ativos. Geraria um custo social informal.

Esta confusão é também em decorrência da ausência de uma identidade social e nacional, como um sentimento de pertencer a uma determinada comunidade e ser também responsável pela promoção de seu bem-estar através do pagamento de tributos⁷⁴.

A tributação deve ser encarada como um meio de realização da justiça social, propósito previsto constitucionalmente. Enfim, é o instrumento para a busca de uma vida digna para todos os indivíduos.

De um lado, a atividade do Estado é limitada e direcionada. De outro, o indivíduo tem o dever de solidariedade na manutenção das atividades estatais.

A noção de cidadania foi forjada como participação na construção da vontade comum (através do voto) e vinculação ao orçamento estatal. “Só paga imposto quem está representado”.⁷⁵

Mencionemos também a função social do tributo⁷⁶: distribuição do patrimônio e das rendas e diminuição das desigualdades sociais e regionais. A tributação não é apenas instrumento de receita do Estado.

O Estado, resgatando as clássicas teorias, é um instrumento criado para cuidar de certas necessidades de ordem pública. Isto promove o bem-estar social, dificilmente auferido por uma busca isolada. Este instrumento e suas atividades requerem recursos.

⁷⁴ BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania fiscal*. Curitiba: Juruá, 2005.

⁷⁵ SALDANHA, Nelson. *Ethos Político, Direitos e Cidadania*. Anais do VI Seminário nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Rio de Janeiro: UERJ, 1997, p. 134. Citado por GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. In *Tributos e direitos fundamentais*. Coordenação de Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004.

⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: LTr, 1998.

Além do investimento em programas de (in)formação de contribuintes previdenciários, também se poderia atuar em outras frentes, como uma melhor prestação de serviços assistenciais e de saúde, como forma de compensar de certo modo a inexistência de prestações previdenciárias a ex-segurados inativos ou a inativos que nunca contribuíram.

Caberiam ainda muitas outras considerações, dando ensejo a uma continuação na investigação científica acerca dos fins do Estado e dos instrumentos utilizados para alcançá-los.

Por exemplo, podemos mencionar a questão de se o sistema adotado no Brasil, de condicionamento à recepção dos benefícios previdenciários à condição de segurado, atende ou não aos princípios constitucionais gerais⁷⁷.

Entretanto, essas e outras discussões merecem um estudo específico, mais profundo e que requer uma verticalização no estudo de Direito Constitucional e Tributário que, infelizmente, não comporta este trabalho de graduação.

⁷⁷ Para Betina T. Grupenmacher, o direito à saúde, educação, moradia, previdência e assistência social são deveres do Estado. Elas devem ser dedutíveis do IR. GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. In Tributos e direitos fundamentais. Coordenação de Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AKSELRAD, Sibeles de Andrade Taques. *Compensação de créditos tributários: doutrina e jurisprudência*. 2ª ed. rev., atual. e ampl. (inclusive Lei Complementar n.º 104.2001). São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALERA, Wagner. *A reforma tributária e as contribuições sociais*. In *Direito Tributário Contemporâneo: estudos de especialistas*. Coordenação de Dejalma de Campos e Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 1995.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *“ISS: do texto à norma”*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22 ed. São Paulo Saraiva, 2001.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

BOTTALLO, Eduardo. *Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências*. In *Contribuições sociais – questões polêmicas*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1995.

BOTELHO, Werther. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

CANTO, Gilberto de Uihôa. e SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. e FONSECA, Marcelo Beltrão. *Contribuições sociais*. In *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 17: Contribuições Sociais. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. e LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 5ª ed. conforme as Emendas Constitucionais n.º 41 e 42 e a legislação em vigor até 14.3.2004. São Paulo: STr, 2004.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. e SCHIER, Paulo Ricardo. *Memorial ao Superior Tribunal de Justiça. Assunto: Crédito-prêmio do IPI: duas questões para reflexão*. In *“Crédito-prêmio de IPI – novos estudos e pareceres”*. Barueri: Manole, 2005.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. In *Tributos e direitos fundamentais*. Coord. Octavio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípios da legalidade tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1994.

JUNIOR, Nicolau Konkel. *Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Repetição do indébito e a compensação no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *A seguridade social na Constituição Federal: de acordo com a Lei n.º 8.212/91 e Lei n.º 8.213/91*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1992.

MARINS, James. e MARINS, Gláucia Vieira (coords.). *Direito Tributário Atual*. 1ª ed., 2ª tir. Curitiba: Juruá, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Contribuições Sociais*. In Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 17: Contribuições Sociais. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed., rev. e atual. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 10.ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. 5ª ed. rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel Castro do. *A ordem social e a nova Constituição*: arts. 193 a 232. Rio de Janeiro: Aide Ed., 1991.

NOVOA, César Garcia. *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1993.

OLIVEIRA, Aristeu de. *Prática trabalhista e previdenciária: enfoque constitucional: emenda constitucional n.º 20, de 15-12-98*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Karem. A EC 32 e a criação ou majoração de tributos via medida provisória: a constitucionalização do equívoco. Mestrado. UFPR. 2005. Orientador Profº Dr. José Roberto Vieira.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 4ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2002.

PRATES, Renato Martins. *Interpretação tributária e a questão da evasão fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

ROCHA, Daniel Machado de. *O direito fundamental à Previdência Social na perspectiva dos princípios constitucionais diretivos do sistema previdenciário brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2004.

ROCHA, Heíla N. Galvão da. *Manual de Direito Tributário*. Curitiba: Editora Gênese, 2003.

RODRIGUES, Ulysses Renato Pereira. *Curso elementar de Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

RUPRECHT, Alfredo J. *Direito da Seguridade Social*. São Paulo: LTr, 1996.

SILVA, Reginaldo da. *Direito Tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Brasília: Vest.con Editora (a obra não informa o ano da edição).

STEPHANES, Reinhold. *Previdência Social: uma solução gerencial e estrutural*. Porto Alegre: Editora Síntese Ltda, 1993.

SÜSSEKIND, Arnaldo. Délio Maranhão. *Pareceres sobre direito do trabalho e previdência social*. Vol. 6. São Paulo: LTr, 1988.

THEISEN, Ana Maria Wickert. e ROCHA, Daniel Machado da. e MARINHO, Eliana Paggiarin. e JUNIOR, José Paulo Baltazar. e CUNHA, Luiz Cláudio flores da. e CAVALHEIRO, Luiz Fernando Crespo. *Direito Previdenciário: aspectos materiais, processuais e penais*. Vladimir Passos de Freitas (coord.). 2. ed. Atual. – Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 1999.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS no Setor do Petróleo (refinarias)*. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. Coord. Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos tributários, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

VARGAS, Jorge de Oliveira. *Direito Tributário: roteiro de estudos*. Curitiba: Juruá, 1998.

VINHA, Thiago Degelo. e RIBEIRO, Maria de Fátima. *Considerações sobre as políticas tributárias como instrumento de desenvolvimento econômico e social*. In: Anais do XIII Encontro Nacional do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

XEREZ, Rafael Marcílio. *As contribuições sociais no sistema tributário brasileiro*. In Direito Tributário: estudo em homenagem a Hugo de Brito Machado. Org. Raimundo

Bezerra Falcão e Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira. Ceará: Imprensa Universitária, 2003.