TIAGO SOUZA GARCIA

A INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS PIS E COFINS SOBRE AS ATIVIDADES DE TERCEIRIZAÇÃO E AGENCIAMENTO DE MÃO DE OBRA NO SETOR DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO

Monografia submetida à Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Carlos Araújo Leonetti.

FLORIANÓPOLIS

2009

Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada **"A Incidência dos Tributos PIS e COFINS sobre as atividades de Terceirização e Agenciamento de Mão-de-Obra no setor de Limpeza e Conservação"**, elaborada pelo acadêmico **Tiago Souza Garcia** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota ( ), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 04 de dezembro de 2009.

_____
(Carlos Araújo Leonetti)

_____
(Carlos Henrique Machado)

_____
(Humberto Vecchio)

Dedico a Deus, a minha família e aos meus amigos que me apoiaram nessa jornada.

A aprovação da presente monografia não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Federal de Santa Catarina à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

RESUMO

As contribuições sociais PIS e COFINS exerçam na atualidade a função constitucional, prevista pela constituição de 1988, de financiar a seguridade social como um todo, cobrindo tanto a previdência quanto a assistência social e a saúde pública. Essas contribuições obedecem os limites e normas constitucionais também aplicáveis aos demais tributos pois essa é a natureza jurídica de ambas. Dentre a incidência desses tributos aplicam-se nas atividades de prestação e terceirização de mão de obra no dinâmico ramo da limpeza e conservação terceirizada. Com o conhecimento dos conceitos e definições do nosso sistema jurídico é possível estabelecer os limites da incidência dessas contribuições que pela previsão constitucional aplicam-se ao faturamento, assim entendido como a receita bruta dessas empresas que por sua vez se traduz nas receitas auferidas conforme os mandamentos das leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003. Ainda que os tribunais superiores entendam que esses tributos incidam sobre todos os valores financeiros que passam pela contabilidade dessas empresas. Reside a controvérsia no apoio dos juízos monocráticos e de alguns tribunais que entendem que apenas as receitas auferidas, aquelas que passam a integrar o patrimônio das empresas, é que configuram a hipótese básica de incidência para base de cálculo desses tributos.

PALAVRAS-CHAVE: PIS, COFINS, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, HIPÓTESE DE INCIDENCIA, BASE DE CÁLCULO, DIREITO TRIBUTÁRIO.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 8

CAPÍTULO 1 – HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS 11

1.1 Programa de Integração Social 11

1.1.1 Regime Geral do PIS 12

1.1.2 Regime do PIS para as empresas prestadoras de serviços 14

1.1.3 O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP 15

1.2 Evolução Legal do PIS-PASEP 18

1.3 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social 23

1.3.1 FINSOCIAL 26

1.4 Natureza Jurídica do PIS e da COFINS 28

CAPÍTULO 2 – AS CONTRIBUIÇOES NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 32

2.1 INSTITUTOS FUNDAMENTAIS PARA AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 32

2.1.1 Da definição de "Tributo" 32

2.1.2 Características elementares da norma jurídica tributária 35

2.1.3 Relação da obrigação jurídico tributária 40

2.2 Contribuições constitucionais para a seguridade social e o papel das contribuições na concretização da ordem social na Constituição de 1988 43

2.3 Limitações constitucionais 47

2.3.1 Divergências doutrinárias quanto à classificação das contribuições parafiscais (especiais) 47

2.3.2 Das Competências constitucionais para instituição das contribuições especiais e o princípio federativo 54

2.3.3 Classificação das contribuições especiais e destinação das receitas 59

2.4 Características das Contribuições Especiais 62

2.4.2 Características fundamentais das contribuições e aspectos das contribuições sociais. 64

CAPÍTULO 3 – FATURAMENTO E RECEITAS DE TERCEIROS AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS PIS E COFINS 70

3.1 Hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária 72

3.1.1 Elementos da hipótese de incidência e características. 74

3.2 Hipótese de incidência e base de cálculo do PIS e COFINS 76

3.3 Do faturamento e a Receita 79

3.3.1 Hipóteses de incidência do tributo para as atividades de terceirização no setor de limpeza e conservação 83

3.3.2 Hipóteses de incidência do tributo sobre o agenciamento de mão de obra no setor de limpeza e conservação 86

3.3.4 Analise dos conceitos envolvidos e comparação entre as atividades..... 87

CONSIDERAÇÕES FINAIS 91

REFERENCIAS 95

INTRODUÇÃO

O estudo do direito tributário é tarefa das mais graciosas e dispendiosas para qualquer jurista que se proponha trafegar por caminho tão tortuoso. A legislação do direito tributário e vasta e complexa, conjugando um número grandioso de normas e diplomas impressionando pela tamanha confusão que gera. O caos confunde a tudo e a todos, sejam os contribuintes, o próprio fisco e o judiciário acompanhando pelos advogados que militam corajosamente nesses campos.

O Estado contemporâneo brasileiro buscando atribuir a si inúmeras funções consoante a doutrina do "bem-estar social(*wellfare state)*" necessita de fontes orçamentárias para cumprir com seus compromissos. Para custear esses gastos são criados diversos tributos, entre eles as contribuições que servem para custear, de acordo com a nossa Constituição, o sistema da seguridade social.

O número de tributos somados os das esferas estaduais, municipais e federal ultrapassam a marca de cinqüenta. A grande quantidade de tributos obriga empresas a manter em seus quadros núcleos especializados apenas para tratar da questão tributária. Para enfrentar essas questões este estudo trata precipuamente de duas contribuições sociais e sua incidência na prática sobre dois tipos de atividades comuns do ramo de prestação de serviços.

Em 1970 em plena vigência da contra-revolução militar, taxada pelos seus opositores como opressora dos trabalhadoras e liberalista, foi criado o Programa de Integração Social, conhecido pelo nome abreviado de PIS, contribuição que tinha por finalidade beneficiar trabalhadores de baixa renda criando um fundo para aquisição de patrimônio para esses. Essa contribuição passou por transformações sendo posteriormente recepcionada pela Constituição de 1988 já com finalidade diversa da pela qual foi criada.

Em 1991 é, por força do mandamento constitucional previsto no artigo 195 da Constituição de 1988, instituída a contribuição para financiamento da seguridade social, conhecida pela forma abreviada de COFINS. Tal contribuição foi criada

objetivando logicamente obter as receitas necessárias para manter em equilíbrio e funcionamento do sistema previdenciário e de assistência social do estado brasileiro.

As contribuições sociais PIS e COFINS, a primeira anterior a Constituição brasileira de 1988, e recepcionada por essa, e a segunda contribuição social de raízes anteriores até mesmo à república velha são figuras responsáveis por grande parte da arrecadação da União Federais. De fato esses tributos são campeões na ordem de arrecadação de divisas para o estado (segundo dados da própria receita federal) superando todos os demais seguidos de perto pelo imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro liquido.

Ambas as exações tem como base de cálculo o faturamento das empresas assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pelas empresas independente da classificação contábil dessas empresas, sendo que o total das receitas compreende as receitas brutas oriundas da prestação de serviços. O fato gerador desses tributos encontra o fundamento abstrato normativo nas Leis nº.s 10.833/2003 e 10.637/2002.

De tal monta é necessário entender o que são essas contribuições, esclarecendo dúvidas a cerca de suas naturezas e regimes jurídicos. Essas informações são essenciais para caracterizar os limites constitucionais ao quais aquelas se submetem. Conhecer de fato sua minúcias e características íntimas é fundamental para a proteção do contribuinte frente a ganância arrecadadora do estado que não para de engordar e inchar a máquina administrativa.

Conhecendo a fundo as contribuições, e a necessidade dessas estarem sempre atreladas as suas finalidades constitucionais matriz do surgimento e aplicação dessas a realidade, permite que possa ser esclarecida as dúvidas e bem definidas as hipóteses de incidência das normas para identificação do surgimento da obrigação tributária.

De fato é de posse desses conhecimentos com o esclarecimento dos conceitos e definições básicas, que giram sobre o fato gerador da obrigação tributária, que pode se caracterizar, de acordo com a legislação vigente, a correta interpretação da norma para aplicação ao fato concreto da hipótese imponível que dará surgimento a exação fiscal no plano concreto.

Ainda assim é difícil para o contribuinte conseguir fazer valer o seu direito de manter o valor das contribuições a valores reais que possam ser descontados do que seria o excedente de seu trabalho, configurando o que a doutrina chama de valor presuntivo de riqueza, que está incluído no conceito do princípio da capacidade contributiva.

Por muitas vezes por interpretação tão extensiva do conceito da exação que aplica como fato imponível situação de fato alem do que realmente é a atividade que a empresa presta. Na ótica das empresas de prestação de serviços essa situação tem atingido a atividade de tal forma que a empresa é obrigada a fazer em seus cálculos um aumento da despesa tributária além do que seria realmente os valores que lhe tornam riquezas (e que justificariam a cobrança do tributo conforme o princípio da capacidade contributiva). Isso tem tornado as empresas menos competitivas elevando os valores dos custos para todos, que perdemos em desenvolvimento e expansão dessas atividades que deixam de receber investimentos. Além disso as classes trabalhadoras perdem por um lado pois deixam de poder negociar condições mais vantajosas em convenções coletivas de trabalho.

Com a base de cálculo aplicada cruamente a empresa passa a praticamente trabalhar para o governo, devendo arrecadar quando cobra sua atividade sempre em mente o valor que o estado cobra sob pena de no caso de um mês negativo não ter como honrar suas contas com seus credores.

Para as empresas de prestação de serviço do setor de limpeza e conservação as exações PIS e COFINS atingem de uma forma que ameaça a isonomia ferindo a capacidade contributiva, visto que por vezes os limites do fato gerador se confundem de forma que embora atividades possam ter nomes distintos são de fato as mesmas, mas incidem sobre elas formas diferentes de base de cálculo.

Deslindar essas questões é o objetivo deste estudo, principalmente esclarecer em nosso confuso e desagradável sistema tributário contribuindo para a segurança jurídica.

CAPÍTULO 1 – HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

1.1 Programa de Integração Social

O Programa de Integração Social (PIS) é anterior a nossa atual constituição. Foi instituído pela Lei Complementar n° 7 de 1970. Vigia a época o regime de exceção militar, de presidência então do General Emilio Garrastazu Médici. Em mensagem ao congresso nacional que teve sua re-abertura como condição de sua posse ele declarou os motivos e objetivos da criação do programa.

Segundo o ex-presidente:

> *"A participação de todos no produto nacional, a criação de estímulos para a melhoria da remuneração dos trabalhadores, o incremento da poupança individual para a formação de patrimônio, que garanta a cada brasileiro um futuro melhor, tornaram-se por isso, a minha preocupação constante e justificam plenamente o Projeto de Lei que ora submeto à aprovação do Congresso Nacional, nos termos do artigo 51, parágrafo 2° da Constituição."*[1]

Consta do Artigo 51, parágrafo 2° da Constituição de 1967 modificada pela emenda constitucional n° 1 de 1969:

> Art. 51. O Presidente da República poderá enviar ao Congresso Nacional projetos de lei sôbre qualquer matéria, os quais, se o solicitar, serão apreciados dentro de quarenta e cinco dias, a contar do seu recebimento na Câmara dos Deputados, e de igual prazo no Senado Federal.
>
> § 2º Se o Presidente da República julgar urgente o projeto, poderá solicitar que a sua apreciação seja feita em sessão conjunta do Congresso Nacional, dentro do prazo de quarenta dias.

---

[1] Fonte no sitio eletrônico da câmara dos deputados do Brasil
http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&Datain=22/08/1970&txpagina=463

Era objetivo desse programa a promoção da integração do trabalhador com a empresa estabelecendo uma espécie de fundo a ser custeado por deduções do imposto de renda e de recursos dessas empresas. Em outras palavras a lei vinha a criar um sistema para captar recursos e capitaliza-los fazendo a distribuição dos rendimentos que o empresariado percebia (na época do chamado milagre econômico) em forma de contribuições compulsórias.

1.1.1 Regime Geral do PIS

A Constituição Federal de 1967 com as alterações propostas pela Emenda nº. 1/1969 continha a diretriz que fundamentava essa contribuição servindo como sua norma de competência legislativa:

> *"Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros, que nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*
>
> *V- integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei."*

Em busca da justiça social e correção da alarmente realidade social nacional o sistema funcionaria como redistribuição da renda das empresas, aliviando as tensões da época em que era proibida a manifestação de trabalhadores e reprimidas as manifestações populares.

Os depósitos funcionariam como uma poupança tendo como beneficiários os trabalhadores. Esses teriam acesso a estes recursos por razões específicas; aposentadoria voluntária ou por invalidez e por razão de casamento do beneficiário. A formula é parecida com o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, mudando basicamente o contribuinte, o sujeito passivo da relação tributária, a empresa em oposição ao trabalhador.

As rendas oriundas desse fundo serviriam para os trabalhadores da iniciativa privada de forma a constituir aquisição de patrimônio para esses. A destinação dos valores do fundo estava cristalina quando analisado o artigo 9º da lei complementar n. 7 de 1970:

> *"Art. 9º- As importâncias creditadas aos empregados nas cadernetas de participação são inalienáveis e impenhoráveis, destinando-se primordialmente, à formação de patrimônio do trabalhador.*
>
> *§ 1º- Por ocasião do casamento, aposentadoria ou invalidez do empregado titular da conta poderá o mesmo receber os valores depositados, mediante comprovação da ocorrência, nos termos do regulamento; ocorrendo a morte, os valores do depósito serão atribuídos aos dependentes e, em sua falta, aos sucessores, na forma da lei.*
>
> *§ 2º- A pedido do interessado, o saldo dos depósitos poderá ser também utilizado como parte do pagamento destinado à aquisição da casa própria obedecidas as disposições regulamentares previstas no art. 11."*

As cobranças evidenciadas pelo art. 3º da LC n.º 7/1970 que formam as conhecidas contribuições ao PIS constituíam os recursos do fundo de participação através do qual o programa seria executado. Esse fundo nos termos do art. 2º terá como responsabilizado por sua administração a Caixa Econômica Federal. Diz o artigo:

> *"Art. 2º - O programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal."*

Assim era configurado o regime geral do PIS para as empresas. As alíquotas progressivas com o passar do tempo eram calculadas sobre duas parcelas das empresas. As empresas produtoras, industriais e comerciais, que auferiam faturamento decorrente da vende de suas mercadorias era constituído por duas parcelas nos termos do artigo 3º

da LC n.º 7/1970. A primeira sendo dedução do imposto de renda devido sendo recolhida ao Fundo de participação junto com o pagamento do Imposto de Renda. A segunda parcela era através dos recursos próprios da empresa na forma de uma contribuição tributária com base no faturamento da empresa.

A Constituição de 1969 permitia que fossem feitos repasses de parcela do Imposto de Renda graças a uma previsão do §2º do art. 62 dessa. A permissão impunha como condição a edição de norma complementar que era o caso da legislação sobre o PIS.

Em rápidas linhas Rodrigo Caramori Petry resume o regime geral do PIS incluindo a regra matriz de incidência dessa contribuição:

> *"- hipótese de incidência: auferir faturamento;*
>
> *- sujeito ativo: Caixa Econômica Federal (União Federal) [posteriormente o Decreto-Lei 2052/1983 transferia para a Secretaria da Receita Federal a responsabilidade por fiscalizar o tributo]*
>
> *- sujeito passivo: empresas (pessoas jurídicas de direito privado) produtoras, industriais e/ou comerciais;*
>
> *- base de cálculo: o faturamento, mediante cálculo baseado no faturamento de seis meses atrás, a chamada "semestralidade", prevista no art. 6º da LC n.º 7/1970;*
>
> *- alíquotas: variáveis (0,15% em 1971; 0,25% em 1972; 0,40% em 1973 e finalmente 0,50% em 1974 e anos seguintes)."*[2]

1.1.2 Regime do PIS para as empresas prestadoras de serviços

---

[2] PETRY, Rodrigo Caramori. Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o "Faturamento", a "Receita" e a "Receita Operacional" das empresas e outras entidades no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 44-45

A Lei Complementar nº. 7 de1970 fixava para as empresas prestadoras de serviço assim como aquelas que não realizavam operações de venda de mercadorias, como as instituições financeiras e as sociedades seguradoras teriam um modelo de participação no fundo diferenciado dos demais contribuintes.

Essas empresas deveriam calcular a contribuição devida ao PIS em valor idêntico ao apurado como dedução do imposto de renda, pagando com recursos próprios o valor assim devido, essa fórmula de cálculo foi chamada de "PIS-Repique".

Assim as empresas assim identificadas (as instituições financeiras, seguradoras, prestadoras de serviços e outras que não vendessem mercadorias configuram o sujeito passivo da obrigação) teriam como hipótese de incidência o IR a pagar ou como se assim fosse devido (mesmo que fossem isentas), para a Caixa Econômica Federal – União Federal (sujeito ativo), a base de calculo sendo o IR a pagar ou montante que seria devido no caso de isenção e com alíquotas variáveis (2% em 1971; 3% em 1972; 5% a partir de 1973). [3]

Desnecessariamente a lei tratou por estipular expressamente em seu art. 12 que as disposições constantes da Lei Complementar nº. 7 de 1970 não se aplicavam a quaisquer um dos órgãos integrantes da administração direta ou indireta independente do ente federativo, União Federal, Estados e Distrito Federal ou Municípios.

1.1.3 O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP

Em 13 de dezembro de 1970 foi criado por intermédio de lei complementar o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público o PASEP, com o objetivo de cumprir as finalidades precípuas do artigo 165, V, da Constituição Federal de 1967 (com a redação da emenda nº. 1/1969).

A contribuição para o PASEP foi criada como uma contribuição paralela ao PIS para os servidores públicos das empresas públicas (pessoas jurídicas de direito

---

[3] PETRY, Rodrigo Caramori. Ob. Cit. P. 45-46

privado, instituídas pelo poder público mediante autorização de lei especifica de capital exclusivamente público, para a prestação de serviço público ou de atividade econômica de relevante interesse coletivo)[4] e das sociedades de economia mista (pessoas jurídicas de direito privado, com participação do poder público e de particulares no capital e sua administração para a realização de atividade econômica ou serviço público outorgado pelo Estado)[5] para garantir participação no desenvolvimento dessas entidades e de forma a dar um tratamento isonômico para os empregados e funcionários públicos das pessoas políticas, as autarquias, fundações publicas e os demais órgãos da administração pública.

O artigo segundo e terceiro da Lei Complementar nº. 8/ 1970 identifica as origens desse fundo para os servidores públicos:

> *"Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:*
>
> *I - União:*
>
> *[...]*
>
> *II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:*
>
> *[...]*
>
> *Art. 3º - As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios contribuirão para o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1º de julho de 1971; 0,6% (seis décimos por cento) em 1972 e 0,8% (oito décimos por cento) no ano de 1973 e subseqüentes."*

---

[4] MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores, 2008 34ª edição P.370

[5] MEIRELLES, Hely Lopes. Ob. Cit P. 374

O foco da incidência da contribuição se dava sobre toda a administração pública abrangendo tanto a direta quanto a indireta. E o recolhimento e administração do fundo, em oposição ao PIS que era gerido exclusivamente pela CAIXA, no caso do PASEP eram feitos pelo Banco do Brasil. Os recursos poderiam ser transferidos de uma instituição financeira para a outra transitando pelos programas pela vinculação com a situação do vinculo jurídico que se encontra o trabalhador. Caso transitasse da iniciativa privada para a pública e vice-versa os recursos seriam transferidos de uma instituição para a outra.

A União Federal caberia transferir ao fundo nos termos da lei a alíquota de 1% inicialmente de suas receitas correntes (segundo a lei 4.320 de 1964 receitas correntes são "... as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes" e que quando recebidos de outras pessoas são chamados de 'transferências correntes'), e progressivamente nos anos seguintes de 1,5% e 2%. Aos Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios também de receitas correntes e transferências da União, porém a LC nº. 8/1970 estabelecia em seu artigo oitavo que esses últimos dependiam de criação de norma legislativa própria o que causou disparidades no cenário nacional visto que muitos entes federativos optavam por não criar a lei.

Nas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas o tributo incidia sobre as receitas orçamentárias dessas, as transferências recebidas oriundas dos entes federativos, e a receita operacional. Rodrigo Caramori Petry demonstra o que viria a ser a receita operacional dessas entidades:

> *"...quanto ao conceito de 'receita operacional', escolhido para incidência da contribuição ao PASEP com base na LC n.º 8/1970, deveria ele ser colhido basicamente na interpretação conjunta dos arts. 42, 43 e 44 da Lei n.º 4.506, de 30.11.1964. Nesse sentido, vemos que primeiramente o caput do art. 41 da referida lei definiu de forma sucinta o lucro operacional, in verbis: 'Art. 41.*

Constituirá lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for sua forma ou objeto'.

Sendo tal resultado (lucro operacional) da empresa advindo fundamentalmente do confronto entre as receitas e os respectivos custos, despesas e outros elementos subtrativos, parece-nos lógico afirmar que esse 'lucro operacional' deveria ser formado a partir de receita/ingresso patrimonial de mesma qualificação...

...Assim sendo, o vocábulo 'receita bruta operacional'... foi utilizado...como sinônimo de 'receita operacional'".[6]

Posteriormente o Decreto-Lei n.º 1.598/1977 forneceu definição para o conceito de receita operacional como a receita advinda das atividades principais e acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica, independentemente da atividade implicar em venda de mercadoria ou prestação de serviços.

1.2 Evolução Legal do PIS-PASEP

Posteriormente as Leis Complementares nº.7 e nº. 8 de 1970 que instituíram as contribuições para o PIS e para o PASEP, respectivamente, inúmeras alterações foram sendo promovidas antes mesmo do advento da Constituição de 1988. A emenda constitucional nº.8 de 1977 introduziu modificações legislativas que tentaram afastar a natureza tributária dessas contribuições (o que afastaria a aplicação dos princípios do direito tributário) mesmo que anteriormente sua natureza era associada, entre o período de 1970 a 1977, ao fenômeno de tributo.[7] Tal emenda alterou dispositivos da

---

[6] PETRY, Rodrigo Caramori. Ob. Cit. P. 66.

[7] MARTINS, Ives Gandra da Silva. PASEP – Caráter Tributário – Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Natureza Jurídica – Conflito entre Lei Complementar e Emenda Constitucional. In Revista de Direito Tributário n.º 33, RT: São Paulo, pp. 102-123

Constituição de 1969 (assim chamada convencionalmente a Constituição de 1967 alterada pela emenda nº.1 de 1969) alterando assim a concepção da natureza tributária das contribuições sociais. Especificamente as contribuições sociais foram deslocadas do §2º do artigo vinte e um que tratava dos tributos para o artigo quarenta e três, inciso X, que explicitava as competências do congresso nacional. O artigo mencionado estabelecia no inciso primeiro a competência para estabelecer tributos no décimo para contribuição social. A diferenciação e a exclusão da parte que tratava de tributos para a parte que tratava de competências criou a possibilidade dessas obrigações terem natureza diversa da de tributos (e possibilitando a não aplicação dos princípios tributários que protegiam os contribuintes).

Em 1973 foi estendida a contribuição ao PIS um valor adicional para as empresas produtoras rurais, industriais e comerciais, alongando o regime geral, por intermédio da Lei Complementar nº. 17 de 1973 sobre o faturamento dessas. Esse adicional poderia ser utilizado para empréstimos aos Estados garantidos por obrigações do Tesoura de estadual, previsão contida no artigo segundo da mencionada lei.

Posteriormente a Lei Complementar nº. 19 de 1974 criou novo destino para a aplicação financeira dos recursos arrecadados que constituíam os fundos. Diz o artigo segundo da lei supra:

> *"Art. 2º - O Conselho Monetário Nacional estabelecerá as condições de repasse dos recursos ao BNDE, para efeito do disposto no artigo anterior, bem como as bases de remuneração dos serviços de arrecadação de controle das contribuições e de distribuição de resultados, que permanecem a cargo das entidades a que foram atribuídos pela legislação específica de cada um dos programas referidos".*

A lei então estabelecia que os recursos seria aplicados de acordo com programas especiais de investimentos elaborados e revistos periodicamente segundo diretrizes e prazos dos Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND) que eram

elaborados pelo BNDE. A finalidade dos planos PIS e PASEP continuava a mesma de acordo com os ideais de suas criações.

Em seguida vem a Lei Complementar nº. 26 de 1975 que unifica os planos PIS e PASEP constituindo o fundo PIS-PASEP de acordo com o artigo primeiro da referida lei. Cada programa continuava a ser o mesmo com os mesmos objetivos e regras apenas os fundos foram unificados.

Em 1983 são instituídos, através do Decreto-Lei nº. 2052, mudanças normativas em aspectos como o recolhimento dos tributos (cobrança de acréscimos pelo atraso no recolhimento), fixação de prazo para conservação das provas de pagamento das contribuições, o que parte dos juristas entende como prazo de decadência das contribuições, previsão de multas para irregularidades cometidas e delegação a Secretaria da Receita Federal a fiscalização dos recolhimentos, o que afastou a Caixa Econômica Federal e o Banco do Brasil do pólo ativo das demandas judiciais. Também foi alterado normas relativas ao processo administrativo de cobrança e do procedimento para cobrança por via judicial e finalmente estipulado o prazo prescricional de 10 anos para prescrição da ação de cobrança das contribuições ao PIS-PASEP.

No ano de 1984 a lei nº. 7256 criou isenção para as microempresas em relação às contribuições ao PIS-PASEP. Tal lei que prescreveu as normas do Estatuto da Microempresa criou o tratamento especial para essas que estavam na descrição da referida lei. Posteriormente esse tratamento seria revogado pela lei nº. 9.317/1996 que instituiu o SIMPLES com a alteração posterior da Lei Complementar nº. 123/2006.

O Decreto-lei nº. 2.397 de 1987 institui diferenciação na base de cálculo das contribuições, na verdade este decreto exclui as vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais da composição da base de cálculo das contribuições PIS-PASEP. Também possibilita as empresas jornalísticas dedicadas à prestação de serviços gráficos a terceiros o recolhimento na forma do sistema PIS-Repique mais vantajosa que o PIS-PASEP.

No ano de 1988, apenas meses antes da promulgação da Constituição atual (de cinco de outubro daquele ano) foram editados os Decretos-lei 2.445 e 2.449 que tratavam de significativas alterações na forma de incidência das contribuições PIS-

PASEP. O Decreto-lei 2.445 alterou a alíquota reduzindo a parcela relativa dos recursos próprios da empresa (a outra a dedução de parcela devida ao imposto de renda), mas majorando a base de cálculo de faturamento para a receita operacional bruta, abrangendo inclusive as empresas prestadoras de serviços. Também afetou diversos aspectos do PASEP. O Decreto-lei 2.445 definia a receita operacional bruta no parágrafo 2º do art. 1º, *in verbis:*

> *"§2º para fins do disposto nos itens III e V considera-se receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do Imposto de Renda, excluídos:*
>
> *a) os encargos com obrigações por refinanciamento e repasses de recursos provenientes de órgãos e entidades oficiais, quando se tratar de instituições financeiras;*
>
> *b) as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, que não representam ingressos de receitas;*
>
> *c) as vendas canceladas e os descontos incondicionalmente concedidos."*

Extrapolando os limites do faturamento antes estabelecidos a receita operacional bruta incluía valores que não estavam antes abrangidos definindo então a majoração do tributo.

As alterações construídas então dão a seguinte configuração ao PIS-PASEP extraída da obra de Rodrigo Petry:

> *"- hipótese de incidência: auferir receita operacional bruta;*
>
> *- sujeito ativo: União Federal;*
>
> *- sujeito passivo: empresas (pessoas jurídicas de direito privado) produtoras, industriais e comerciais;*
>
> *- base de cálculo: o montante da 'receita operacional bruta' mensal, sem a 'semestralidade' antes prevista no art. 6º da LC nº. 7/1970, mas permitidas algumas deduções;*

- alíquota: 0,65%"

Essa representação também passou a ser aplicada as empresas prestadoras de serviços que antes tinham o regime diferenciado do PIS-Repique que também se aplicava as instituições financeiras e as sociedades seguradoras.

O mesmo se aplicava as entidades contribuintes do PASEP, a hipótese de incidência se estendeu para aferição de receita operacional bruta assim como as transferências recebidas dos entes federativos.

Como exceção as fundações públicas junto com as fundações privadas e demais entidades sem fins lucrativos deveriam pagar as contribuições com base nos valores pagos como remuneração dos empregados, ou seja, em cima da folha de salários.

De uma forma simples o regramento geral dessas contribuições passou a incluir um grande rol de empresas inclusive entidades antes não previstas como devedoras dessas exações fixando as alíquotas em 0,65%. Especialmente além da exceção já mencionada as autarquias e entidades de classe o tributo incidia sobre a aferição de receitas orçamentárias. Para todas as empresas foi extinta a parcela devida como dedução do Imposto de Renda devido.

Foi criada através desses Decretos-lei a substituição tributária para os recursos advindos da produção de petróleo e álcool etílico hidratado, concentrado no fornecedor do produto, desonerando o comercio varejista e demais elementos da cadeia de circulação desses produtos. Também se concentrou na indústria de cigarros feito o cálculo e pagamento pelo fabricante daquele.

Tantas alterações tiveram como conclusão julgamento do STF da inconstitucionalidade dos Decretos-lei editados. Isso porque os Decretos-lei somente poderiam ser criados em matéria de direito financeiro. O Artigo 55 da Constituição de 1969, em seu inciso II vedava que Decretos-lei regulamentassem matéria estranha as finanças públicas. Por não serem mais considerados tributos em virtude da alteração da emenda nº. 8 de 1977 não era possível que o executivo legislasse sobre o tema cabendo ao legislativo a edição dessas leis.[8]

---

[8] RE 148.754-Rj, Pleno, Rel. para o Acórdão Min. Francisco Rezek, j. em 24.06.1993

A Constituição Federal de 1988 deu nova destinação ao fundo e aos valores posteriormente arrecadados pelo PIS e pela PASEP. O artigo 239 da constituição, *caput,* estabelece que os recursos passariam a ter duas finalidades precípuas, financiar o programa do seguro desemprego e um abono salarial para aqueles empregados que recebessem até dois salários mínimos de remuneração mensal. Para o Seguro Desemprego o programa recebe uma contribuição adicional vinda das empresas com alto índice de rotatividade, acima da média do setor.

A constituição de 1988 estabeleceu que 40% dos recursos deveriam ser destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico através do BNDES, os critérios de saque foram parcialmente mantidos sendo excluída a possibilidade em virtude de casamento.

Ainda no ano de 1988 foi publicada a lei nº. 7.689 que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, balizada pela norma contida no inciso I do artigo 195 da constituição de 1988. Em seu artigo onze foi diminuída temporariamente a alíquota geral do PIS-PASEP de 0,65% para 0,35% vigorando apenas no ano de 1989.

1.3 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada através da Lei Complementar n° 70 de 1991. A contribuição é posterior a atual constituição, encontrando seu fundamento legal no artigo 195 daquela. O Artigo estabelece que para o financiamento da seguridade social além das prestações vindas dos recursos dos orçamentos dos entes federativos a sociedade de forma direta ou indireta, e nos termos de lei, também participaria desse financiamento, através das contribuições sociais taxadas no texto constitucional.

A COFINS então nos termos da lei é contribuição devida por Pessoas Jurídicas, caracterizando o sujeito passivo da relação tributária, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda. Trata-se aí de incluir além das

empresas com CNPJ as pessoas físicas, as firmas individuais. Na lição de Hugo de Brito Machado:

> *"Para evitar polêmicas a respeito da configuração das firmas individuais, assim também para abranger pela tributação das pessoas jurídicas aquelas que exercem atividades empresariais sem a forma de pessoa jurídica, a legislação fez a equiparação legal. Disse que se equiparam às pessoas jurídicas as empresas individuais, as firmas individuais, bem como as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços."* [9]

As contribuições para custeio da seguridade social têm origem mais antiga do que nossa atual Constituição. Atreladas ao desenvolvimento dos sistemas de seguridade social no Brasil seu passado histórico pode ser traçado a uma série de institutos que se relacionam com o desenvolvimento dos idéias iluministas franceses para aplicação da igualdade renegada se comparada a aplicação do princípio da liberdade difundido pelo pensamento liberal.

De fato a preocupação com o futuro e com as incertezas é ancestral as nossas primeiras civilizações. Na Roma antiga o *pater famílias* tinha responsabilidade pelos clientes e servos devendo por associação com os membros da família ajudar os mais necessitados. Recursos eram separados do soldo do soldado romano que lhe serviam para quando se retirasse junto com terras que recebia do Estado Romano. As civilizações ocidentais sempre se preocuparam com o infortúnio e criaram mecanismos para encarar as incertezas e garantir a segurança futura. Na obra de Sergio Pinto Martins colhemos este exemplo:

---

[9]MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores – 2006 27ª Ed. P. 337

"Na Alemanha, Otto von Bismarck introduziu uma série de seguros sócias, de modo a atenuar a tensão existente nas classes trabalhadoras: em 1883, foi instituído o seguro-doença, custeado por contribuições dos empregados, empregadores e do Estado; em 1884, decretou-se o seguro contra acidentes do trabalho com custeio dos empresários, e em 1889 criou-se o seguro de invalidez e velhice, custeado pelos trabalhadores pelos empregadores e pelo Estado. As leis instituídas por Bismarck tornaram obrigatória a filiação às sociedades seguradoras ou entidades de socorros mútuos por parte de todos os trabalhadores que recebessem até 2000 marcos anuais."[10]

Posteriormente ao movimento alemão e inglês de criação dos sistemas de seguridade social inicia-se a fase do constitucionalismo social, os países do mundo ocidental passam a adotar em suas constituições: direitos sociais, trabalhistas, econômicos e direitos previdenciários. Inaugura essa fase a Constituição do México de 1917 incluindo em seu bojo o seguro social.

No Brasil antes mesmo do Império e do primeiro reinado o Decreto de 1º.10.1821 de Dom Pedro de Alcântara concedia aposentadoria para os professores após trinta anos de serviço. Em 1835 a Mongeral (Montepio Geral dos Servidores do Estado) era a primeira entidade privada a funcionar no país. Continha um sistema que contemplava a maior parte dos institutos jurídicos securitários existentes nas modernas legislações e foi concebido muito tempo antes da Lei Eloy Chaves (Decreto 4.682 de 24.01.1923) que instituiu inúmeros direitos para os ferroviários.

A incidência de contribuição para custear o sistema da seguridade com base nas receitas também é anterior a COFINS, não houve inovação na instituição de contribuição incidente sobre a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza pela atual constituição. Imediatamente antes da COFINS remete-se ao extinto FINSOCIAL.

---

[10] MARTINS, Sergio Pinto. Direito da Seguridade Social – 23. ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006 P. 5

1.3.1 FINSOCIAL

Existia anteriormente à COFINS (1991) e posteriormente ao PIS-PASEP (1970) no ordenamento jurídico nacional um tributo também incidente sobre o "faturamento" das empresas (entendido como resultado da venda de mercadorias) das empresas industriais e comerciais conhecido como FINSOCIAL.

Embora a hipótese de incidência fosse basicamente sobre os mesmos limites para FINSOCIAL e COFINS a finalidade do FINSOCIAL eram diversa daquela da COFINS (que serve ao financiamento das atividades na área da saúde, da previdência e da assistência social).

O FINSOCIAL foi criado pelo Decreto-lei nº. 1.940/1982 em duas formas de incidência, o que segundo a doutrina significou a criação de dois tributos distintos, e instituído o fundo de investimento social que dá nome a sigla do conhecido tributo.

Incidente sobre as empresas produtoras rurais, industriais, comerciais, instituições financeiras e seguradoras com alíquota de 0,5% sobre a aferição de receita bruta da atividade. O imposto era pago ao Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal.

Interpretando os mandamentos legais do Art. 1º do referido decreto que dizia ser devida a contribuição com base sobre a receita bruta e analisando sistematicamente com o artigo 12 do Decreto-lei 1.598/1977 que definiu a receita bruta como o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. O Decreto nº. 92.698 de 1986 contém no artigo 16 uma definição de receita bruta para as empresas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços. Diz tal artigo:

> *"Art. 16. As pessoas jurídicas obrigadas à contribuição em decorrência da venda de mercadorias ou de mercadorias e serviços calcularão o seu valor com base na receita bruta, assim considerada o faturamento deduzido do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto Único sobre Minerais do País, observadas as exclusões autorizadas no art. 32 desse regulamento".*

Esses dispositivos entravam em confronto com os dispositivos da legislação sobre o Imposto de Renda que dava interpretações diversas a expressão “receita bruta”. O regulamento do FINSOCIAL trazia em seu artigo 21 para as instituições financeiras e entidades equiparadas uma composição da base de cálculo para a contribuição o somatório das rendas ou receitas operacionais e não operacionais sendo incluído nas receitas operacionais os valores relativos aos ganhos de participações societárias avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Ocorre nesse ponto a incidência do tributo de duas formas. Sobre as receitas operacionais e não-operacionais das instituições financeiras e sobre o “faturamento” assim entendido a “receita bruta” das empresas produtoras, industriais e comerciais e dedicadas à venda de mercadorias e à prestação de serviços.

Posteriormente com advento do Decreto-lei 2.397/1987 promovendo alterações no artigo primeiro do Decreto-lei 1.940/1982 houve alteração na descrição da hipótese de incidência da contribuição com a definição de “receita bruta” como expressão que definia a receita auferida com as atividades de venda de mercadorias e prestação de serviços. Para as atividades de intermediação financeira e oferecimento de seguros foi escolhida a expressão “receitas operacionais” abandonando o conceito de “receita bruta”.

O FINSOCIAL sofreu diversas alterações legislativas em sua existência. Passou por questionamento dos contribuintes no Supremo Tribunal Federal. Alterações foram introduzidas pelo Decreto-lei 2.049/1983 instituindo penalidades e acréscimos por eventual mora no recolhimento da contribuição sem alterações significativas da norma de incidência. A lei nº. 7.256 de 1984 estabeleceu isenção para as Microempresas, essa isenção não acompanhou a instituição do COFINS. O Decreto-lei 2.397 de 1987 introduziu mudança na forma da composição da hipótese de incidência e da base de cálculo da contribuição para as empresas produtoras rurais, industriais, comerciais, instituições financeiras e seguradoras. Para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços foi mantida a forma original prevista no Decreto-lei 1.940 de 1982.

Finalmente com o advento da Constituição Federal de 1988 no artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias foi contida norma de recepção do FINSOCIAL até o advento da Contribuição para o custeio da seguridade social com base no artigo 195, inciso I. O artigo omitia a incidência da contribuição sobre as empresas de serviços que pagavam com base no imposto de renda ou se como devido fosse. Com a lei nº. 7.738 de 1989 é incluído para as empresas prestadoras de serviços o cálculo da contribuição com base na receita bruta, correspondente ao faturamento (receita bruta da prestação de serviços). A lei 8.212 de 1991 Lei do Custeio da Seguridade Social e normalização do nosso sistema previdenciário atual estabelece no artigo 23 a incidência como sendo a cargo das empresas provenientes do faturamento e do lucro, da receita bruta. Com o advento da Lei Complementar 70 de 1991 termina a contribuição para o fundo de investimento social (FINSOCIAL) extinguindo a incidência sobre a receita bruta de atividade das empresas com sua substituição pela COFINS.

1.4 Natureza Jurídica do PIS e da COFINS

O conceito de tributo pode ser tranquilamente embasado nos dizeres do código tributário nacional, que se enquadra perfeitamente com a teoria geral do direito tributário. Nos dizeres do código:

> *"Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituía sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*[11]*"*

Historicamente a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Publico não

[11] Art. 3° do CTN, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.

sofreram grande oposição à natureza tributária daquelas contribuições. A LC 7/1970 da Instituição do PIS já apontava nessa direção. Na acepção de Celso Ribeiro Bastos:

> *"As contribuições em geral,[...], encontram-se inseridas na noção mais ampla de "tributos".[...]*
>
> *Embora cada país tenha uma preceituação própria sobre o que seja tributo, não há dúvida de que algumas notas lhe são peculiares, a ponto de animar os grandes tributaristas a expender um conceito geral desse instituto nos seguintes termos:*
>
> *Uma prestação obrigatória, comumente em dinheiro, exigida pelo Estado, em virtude de seu poder de império.*[12]*"*

Convém relembrar no texto de Manuel Gonçalves Ferreira Filho o surgimento das Contribuições nas Constituições Brasileiras:

> *"Foi a Emenda n°1/69, no art. 21, 2°, I, o primeiro texto constitucional brasileiro a dispor sobre contribuições (outras que a denominada contribuição de melhoria – v. supra, art. 145, III).*
>
> *A doutrina muito controverte a seu propósito, debatendo a fundo a sua natureza, bem como aspectos relevantes de sua caracterização (...)*
>
> *Acrescente-se que, no Brasil, o volume da arrecadação dessas contribuições excede ao dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que explicita a sua importância para as finanças do país.*
>
> *Espécies. O texto em exame sugere quatro espécies de contribuições: 1) contribuições sociais de destinação não constitucionalmente determinada; 2) contribuições de intervenção no domínio econômico; 3) contribuições de*

---

[12] Celso Ribeiro de Bastos. Parecer – As Prestadoras de Serviços e a Contribuição Devida ao SESC: Uma questão jurídica e de responsabilidade social – São Paulo : Códex, 2003. p. 24

interesse de categorias profissionais ou econômicas; 4) contribuições para a seguridade social.

A primeira espécie é novidade. Fica assim a União autorizada a instituir as contribuições sociais que se justificarem, observadas as normas dos arts. 146, III (v. supra), e 159, I e III (v. infra).

As outras espécies são conhecidas. De fato, convém lembrar que o direito anterior (Emenda n° 1/69, art. 21, 2° I) previa claramente três espécies de contribuições: 1) as de intervenção no domínio econômico; 2) as de interesse de categoria profissional; e 3) as destinadas a atender à parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Assim, a atual Constituição manteve duas das três espécies anteriormente previstas: a de intervenção no domínio econômico e a destinada a satisfazer interesse de categoria profissional.[13]"

Essas contribuições tiveram e continuam tendo essas características de tributos. O sistema tributário da Constituição de 1967 com as alterações da emenda constitucional nº. 1 de 1969 introduziu no artigo 21, parágrafo segundo a competência para a União instituir Contribuições, no mesmo capitulo quinto que trata do sistema tributário. A constituição também previa para o PIS que apenas através de lei complementar poderia se vincular a destinação da arrecadação do tributo.

Para a COFINS historicamente associada ao FINSOCIAL o STF atestou sua natureza e caráter de tributo no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 103.778/DF. No julgamento o STF afirma que caracterizada a natureza tributária da exação essa deve respeitar o princípio da anualidade previsto no artigo 153, §29 da Constituição de 1967 alterada pela emenda nº. 1 de 1969.

---

[13]Manoel Gonçalves Ferreira Filho. Comentários à Constituição Brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 98.

Mesmo com o advento da emenda oito de 1977 que afastava as contribuições do conceito de tributo a doutrina em vão tentou se posicionar contrária ao que foi chamado de maneira disfarçada de instituir impostos pela União. Afastado do conceito de tributo às contribuições sociais poderiam incidir livres das amarras dos tributos em geral, deixando o contribuinte indefeso para a gula arrecadadora do Estado.

Ainda com referência no julgado do Recurso Extraordinário o Ministro Relator se manifestou coerentemente revelando que "Em conclusão, é legítimo o Finsocial como imposto novo – sobre a *receita bruta*, ou como adicional do imposto de renda, porém, como tributo está sujeito ao princípio da anterioridade, art. 153, §29, e não pode ser exigido no exercício de 1982" atestando nessa fase em que não se reconhecia as contribuições como tributos, mas se reconheceu o caráter de imposto ao FINSOCIAL.

Com advento da Lei Complementar nº. 70 de 1991 criando a contribuição prevista na Constituição de 1988 a COFINS a discussão passa por saber ou não se uma contribuição é tributo, tema do próximo capítulo.

CAPÍTULO 2 – AS CONTRIBUIÇOES NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

2.1 INSTITUTOS FUNDAMENTAIS PARA AS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Reconhecidos os tributos PIS e COFINS como sendo contribuições especiais, com sua justificação e origem presente no texto constitucional faz-se necessária analise profunda do que são essas contribuições, quais são seus elementos aspectos e características. Inclusive passa pelo mais básico silogismo de subsunção que é estipular a premissa mínima para construção da tese definindo em suma o que é o tributo para a posterior construção lógica dos conceitos.

2.1.1 Da definição de "Tributo"

Importante reconhecer o papel da definição do que é o tributo, tão importante para o ordenamento tributário que foi definido pelo legislador na forma da lei. No texto do artigo 3° do Código Tributário Nacional estão os elementos que permitem identificar e classificar uma obrigação imposta por lei como tributo. Diz o artigo:

> *"Artigo 3°. 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."*

Em sua ilustre lição Luciano Amaro tem por definição "Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a

entidades não estatais de fins de interesse público"[14]. Para ele o conceito declara a natureza pecuniária da prestação que deve ser adimplida em moeda.

Corroborando com esse entendimento ensina Rubens Gomes de Souza que tributo é "a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego da sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias."[15]

Ylves Guimarães afirma que as relações oriundas dos tributos são todas de direito público resultantes do poder de império do qual o Estado é titular. Por isso são obrigações "*ex lege"* nascem independentes da vontade do devedor[16].

Alinhando esses conceitos a definição de tributo pode ser resumida como a obrigação imposta pelo o Estado em virtude de seu poder de império, instituída somente através de lei, de pagamento em moeda, calculado sobre uma determinada atividade econômica executada pelo sujeito passivo ou por serviço executado pelo Estado, devida a esse ou a sujeito de direitos por aquele contemplado.

A prestação pecuniária é compulsória, compulsória visto que todo tributo vai emanar de obrigação legal, imposta por lei consoante o artigo 5° da constituição federal[17]. Sendo em pecúnia[18] seu valor será obviamente em moeda redundando o código na reafirmação da forma de cumprimento dessa obrigação.

---

[14] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15° edição – 2009 p. 25.

[15] SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária: Resenha Tributária, ed. Póstuma, 1975, p 39.

[16] GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. A situação atual da Parafiscalidade no Direito Tributário: Editor José Bushatsky, São Paulo, 1977, p 49-50.

[17] Artigo 5°, II, "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

[18]Do ensinamento de Plácido e Silva "Pecúnia: Do latim *pecunia,* de *pecus,* sempre foi empregado em sentido técnico, do Direito ou da Economia, para designar o *dinheiro* ou a *moeda.*

Dele, com a mesma significação, forma-se o *pecuniário*, para qualificar tudo o que concerne ao dinheiro ou à pecúnia. (Silva, De Plácido e, Vocabulário Jurídico – edição universitária – Rio de Janeiro – Forense, 1991 p. 336.)

Instituída em lei, e não poderia ser de outra forma, já que se trata de obrigação compulsória, só podendo ser determinada por atividade legislativa. Excluem-se as sanções sobre atos ilícitos, as multas. O poder legislativo competente fixa os pressupostos materiais e formais para caracterizar a espécie tributária.

Nas palavras do ilustre professor Ives Gandra em artigo publicado na internet, o principio da legalidade no direito tributário é fundamental para a compreensão da dimensão normativa e da importância da legislação para legitimação da atividade fiscal. Em suas palavras:

> *"Tanto é assim que, desde a E.C. n. 18/65, a C.F. 67, a E.C. n. 1/69 e a Constituição de 88, no capítulo das limitações ao poder de tributar, o referido princípio aparece em primeiro lugar, entre as vedações impostas aos entes tributantes: nada podem fazer fora da lei. É interessante relevar que o "princípio da legalidade" não aparece como um direito do Fisco, mas como limitação a sua ação, pois o artigo 150, na seção "Os limitações ao Poder de Tributar", principia com o seguinte discurso: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça...".*[19]
>
> *Em outras palavras, a legalidade, isto é, a produção de lei com todo o perfil da imposição bem definido, tipificado, sem generalidades ou abrangências convenientes ou coniventes, é uma garantia do contribuinte contra a voracidade fiscal, que, no Brasil, o tempo, infelizmente, não consegue atenuar, mas exacerbar."*

A cobrança dos tributos deve observar sempre o plano da estrita legalidade. O ente estatal deve agir de acordo com a determinação emanada da lei. A atividade administrativa é estritamente aquela prevista em lei, sendo possível somente o que a

---

[19] Ives Gandra da Silva Martins. Artigo publicado no seguinte endereço eletrônico http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7549

legislação permitir e emanado pela lei deve ser cumprido. Estamos diante do quadro da atividade administrativa plenamente vinculada.

2.1.2 Características elementares da norma jurídica tributária

Cabe a Lei definir quando institui a figura tributária o fato gerador da obrigação fiscal, o sujeito passivo e os elementos necessários a quantificar a prestação devida. Por ser de natureza legal em oposição as obrigações de natureza contratual infere-se que torna-se redundante na definição do código tributário afirmar a compulsoriedade do tributo.Vale dizer que a obrigação surge independente da vontade dos sujeitos. A indisponibilidade dos tributos pelo administrador garante que é inegociável a condição de devedor-credor dos sujeitos.

Na doutrina de Luciano Amaro entendemos o papel da lei na elaboração e criação dos tributos:

> *"No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).* [20]"

A atividade legislativa para a elaboração da lei formal deve ser efetuada pelo poder legislativo competente. É nesse ponto que serão conceituados os pressupostos materiais e formais para a identificação da espécie tributária. Precipuamente não pode ser de forma diferente se não pelo ente legislativo, pois a obrigação tributária compromete o patrimônio do contribuinte e razão pela qual somente se justifica se bem delimitada pelos nossos representantes no parlamento.

---

[20] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15. ed. São Paulo : Saraiva 2009, p. 16.

Reforçando esse entendimento Aliomar Baleeiro sustenta que "a votação do tributo e de sua aplicação pelo povo, através dos parlamentares, constitui princípio cardeal dos regimes representativos e democráticos, que não existem sem votação dos tributos e das despesas pelos representantes do país[21]." Tal tradição pode ser levada a influencia da Magna Carta de 1215 imposta a João sem terra da Inglaterra que limitou os poderes do soberano (a personificação do Estado) ao império da lei e marcou o inicio da monarquia constitucional na Grã-Bretanha e a famosa frase *"no taxation without representation"* slogan dos colonos britânicos na América que não reconheciam o poder real de instituição de impostos visto que os colonos não podiam se fazer representar no parlamento.

Na doutrina identificamos os elementos que são pertinentes à norma jurídica tributária. Os aspectos essenciais, quais sejam, espacial, temporal, materiais e pessoais são pertinentes para identificação da hipótese de incidência enquanto a elementar observação do fato oponível no mundo material traz a regra de conduta para o devedor da obrigação assim como a quantia devida e o credor a qual é devido. [22] Lembrando que nem sempre é o Estado é o credor ou o beneficiário direto do cumprimento da obrigação tributária. Entidades como a OAB são credoras de tributo assim como os aposentados são beneficiários do INSS que é arrecadado pela receita federal.

Através da lição do nobre doutrinador Alfredo Augusto Becker temos sobre o sujeito ativo, credor da obrigação tributária que a mera definição sobre o sujeito ativo como aquele possuidor do *jus imperium,* atributo da soberania e que portanto a obrigação tributária é *ex lege* é explicação vazia e insuficiente. O poder do estado é sempre e simplesmente o *Poder* estatal e toda a obrigação que seja dever jurídico decorrente da incidência da regra jurídica é *ex lege*. Nem a não voluntariedade é suficiente para limitar e elaborar conceito suficiente de regra jurídica tributária.

O autor trata de fundamentos que permitem a definição do sujeito ativo da obrigação e sua exata identificação. O primeiro deles a "Existência e Função dos Órgãos

---

[21] BALLEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 76.

[22] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 3ª ed., 1998, p. 301.

Estatais" como sujeitos nascidos da delimitação do poder inerente do Estado. Esse poder não é um direito, é parte essencial da natureza do Estado e a ele deve sua existência. A delimitação em quantidade, em relação a extensão do poder (âmbito da competência) para legislar julgar e executar ordens, e qualidade, que define a natureza dessa divisão (em Legislativo, Executivo e Judiciário), dos órgãos é o ponto fundamental da especialização das funções do Estado. Os órgãos exercem o poder nos limites que lhes são estabelecidos. Esta parcela desse poder de atuação é a competência da atuação do órgão.

O primeiro órgão estatal a Assembléia Constituinte ou outro poder constituinte cria todos os demais órgãos, pois seu poder por ser original não tem limitação. Cada órgão então criado posteriormente tem sempre parcela menor desse poder. A juridicidade (a validade) da *existência* do órgão é sempre condicionada a competência da órgão anterior que o instituiu.

O segundo fundamento que o autor demonstra é a "Multiplicidade de Órgãos Estatais". Tal fundamento prescreve que existe sempre fundamentalmente no mínimo dois estados um representando a Realidade Natural e outro a Ficção Jurídica. A relação entre esses "estados" se dá pela criação de um pelo outro. A ficção jurídica é criada para representar às competências de poder do Estado (e consequentemente a limitação e atribuições desses órgãos). Tendo esses aspectos em mão compreende-se que a juridicidade (como o autor define a validade) dos atos se dá nos limites da competência do órgão, estes limites estabelecidos pelo órgão que o criou anteriormente e dentro da competência desse órgão em relação aquele.

Fica claro então que os requisitos, para figurar como sujeito ativo da relação jurídico tributária, estão dentro da condição de validade do ato do órgão que o emanou, a competência e os limites atribuídos ao poder estatal condicionados ao órgão anterior a aquele. A definição conclusiva do autor é que para tanto o órgão deve ser estatal, exercer função executiva e estar revestido de personalidade jurídica.[23]

---

[23] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 3ª ed., 1998, p. 267 e ss.

Na lei complementar, que é aquela instituída por responsabilidade da União com fundamento no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, são desenvolvidos os princípios básicos enunciados pela constituição e estipulados as limitações ao poder de tributar. Para entender essa disposição cabe observar as normas constitucionais *in verbis:*

> *"Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 146. Cabe à lei complementar:*
>
> *I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, 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 geradores, bases de cálculo e contribuintes;*
>
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
>
> *c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"*

No caso do direito tributário a lei complementar servirá para complementar a disposição normativa da constituição disciplinando conflitos de competência entre os entes federativos por matéria tributária nos termos do artigo cento e quarenta e seis,

inciso primeiro da constituição. Também será sua função regular as limitações constitucionais ao poder de tributar de acordo com o inciso segundo do referido artigo.

As normas gerais de direito tributária estão previstas no inciso terceiro. Virá da lei complementar o regulamento que dará o norte para toda a criação de tributos. Luciano Amaro chama atenção para o fato de o regramento geral já existir previamente a lei complementar. A essa caberá apenas detalhar aprofundando os conceitos e disciplinas necessárias a plena compreensão do fenômeno do tributo.

A lei ordinária terá o importante papel de na instituição do tributo observar as linhas gerais previstas pela lei complementar e pela constituição. A lei ordinária criara a situação abstrata que refletida na situação fatídica concreta fará gênese da obrigação tributária.

Tal lei cria então *in abstracto*, o tributo, que, *in concreto,* nascerá com a ocorrência do fato gerador[24] nela previsto.

Ao estabelecer a hipótese de incidência, a lei trará a previsão do lugar e do tempo como condições para verificação da materialização do tributo. Quanto ao tempo serão verificados explicita e implicitamente o momento em que se consuma o fato e torna-se concreto a previsão abstrata. Quanto ao lugar da ocorrência deve ser verificada qual ente federativo teve competência para estabelecer a norma em análise. Se da União à norma é norma nacional, válida em todo o país, se por Estado federado valerá para o território de cada estado e o mesmo no caso dos municípios, terá vigência no território de cada município.[25]

A hipótese de incidência deve apontar também o sujeito ativo da relação jurídica tributária. Esse será o sujeito de direitos a qual por força da lei terá poder de exigibilidade do cumprimento da obrigação tributária. Em geral cada sujeito ativo será aquele que é constitucionalmente previsto como competente para a instituição da exação.

---

[24] Código Tributário Nacional Art. 114.: Fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

[25] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

Porém a constituição prevê em casos específicos, presentes no artigo 149, a possibilidade da pessoa competente instituir o tributo em favor de outra pessoa. Temos por exemplo as contribuições para OAB, contribuições no interesse de categoria profissional, instituídas pela União, mas de arrecadação e fiscalização pela OAB. Quando o sujeito passivo não for a pessoa política competente que institui o tributo deve constar menção expressa a esse fato em caso contrário não.

2.1.3 Relação da obrigação jurídico tributária

A obrigação tributária não está tão distante do conceito de obrigação no direito civil. De fato diversos elementos que constam das obrigações no direito privado se aplicam na obrigação tributária, com a pertinente observação de suas peculiaridade por se tratar de ramo do direito público. Examinando o código tributário nacional temos:

> *"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
>
> *§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."*

O conceito do código é mais amplo do que o conceito de tributo, já que tributo não é sanção de ato ilícito, e segundo o código a obrigação principal é tanto o dever tributário quanto as sanções aplicáveis.

As similitudes com o direito civil podem ser estabelecidas com uma analise da legislação pátria. A lei civil estabelece as obrigações de fazer e não fazer, de dar quantia certa ou incerta. Essas obrigações estão presentes no direito tributário.

Uma das mais antigas definições para obrigação está nas Institutas de Justiniano (Liv. 3°, Tít. XIII) que define *Obligatio est júris vinculum, quo necessitate adstrngimur alicujus solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura.* A relação entre credor (aquele que recebera o que for devido) e devedor (aquele que deve) nessa definição é caracterizada como o vinculo jurídico, sendo de uma prestação devida que pode ser exigida coercitivamente[26].

Pontes de Miranda retrata a obrigação como a relação jurídica entre duas ou mais pessoa, de que decorre a uma delas ao *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação.[27]

Essas obrigações podem ser tanto bilaterais quanto unilaterais. Nas bilaterais a reciprocidade de direitos e deveres, como exemplo temos numa relação de consumo que a um comprador corresponde um direito de receber determinada coisa que é dever do fornecedor da coisa de entregar o objeto, a este corresponde o direito de receber quantia por esse objeto que é dever daquele pagar.

Fora do direito civil o direito como um todo encontra-se permeado de obrigações. Estas podem abrigar ainda outros conceitos que não foram mencionados e que nem se busca esgotar.

A obrigação tributária não destoa do campo do direito civil. É o que demonstra Luciano amaro em importante lição:

> *"Ao tratar da obrigação **tributária**, interessa-nos a acepção da obrigação como **relação jurídica**, designando o vinculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de*

---

[26] MONTEIRO, Washington de Barros, Curso de Direito Civil, v.4 : Direito das Obrigações, 1ª parte – 32. ed. Atual. Por Carlos Alberto Dabus Maluf – São Paulo : Saraiva, 2003

[27] Pontes de Miranda, Tratado de direito privado, t. 22, p. 12.

*acordo com a natureza da prestação tem por objeto, pode assumir as formas que referimos (**dar, fazer** ou **não fazer**).*

*Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. [grifo do autor] Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu **objeto**, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributaria pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embaraçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária."*[28]

Define Rubens Gomes de Souza a obrigação tributária como "o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)."[29]

Na lição de Alfredo Augusto Becker "o sujeito ativo, na relação jurídica, tem o direito à prestação e, correlativamente, o sujeito passivo tem o dever de presta-la. A pretensão é o poder de exigir a prestação, ainda que esta seja uma abstenção (não fazer). A obrigacao é o não poder negar-se à existência da prestação. Se o direito (cuja pretensão foi exercida) não é satisfeito pela prestacao, então surge a coação: a coação é o poder de coagir, o sujeito ativo coage o sujeito passivo a efetuar a prestação."[30]

Resumidamente na lição dos mestres temos que a obrigação tributária é involuntária, nascida da lei e, portanto, seu não adimplemento comporta punição. É obrigação oriunda do direito público, sendo em geral o seu sujeito ativo o Estado. Esse é

---

[28] Luciano Amaro. Ob. Cit. – 2009 – pg. 245

[29] SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária: Resenha Tributária, ed. Póstuma, 1975, p. 84.

[30] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 3ª ed., 1998.

o credor que tem o direito, não disponível, da exigibilidade da obrigação contra o devedor, sujeito passivo indicado pela lei em virtude de execução do ato estabelecido na lei como tributável.

Como visto as obrigações tributárias estão divididas em principais e acessórias. A obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo, em pecúnia ou qualquer forma em que assim se possa expressar (dever de dar quantia certa). As obrigações acessórias têm por objetos uma gama de prestações (obrigações de fazer ou não fazer) delimitadas pelo legislador a fim de facilitar o cumprimento da obrigação principal e permitir a fiscalização acesso a informação do contribuinte.

A obrigação acessória não depende da obrigação principal, e extingue-se independente dessa. A obrigação principal será o pagamento do tributo, (a própria obrigação tributária em sentido estrito) e as sanções pecuniárias aplicadas. As acessórias envolvem a escrituração em livros de controle, como o livro diário e o livro caixa, prestar declarações a receita, não atrapalhar fiscalizações dentre outras.As acessórias são sempre obrigações de fazer ou não fazer. Cumpridas essas obrigações extingue-se os deveres do contribuinte.

2.2 Contribuições constitucionais para a seguridade social e o papel das contribuições na concretização da ordem social na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no artigo 149, *caput,* três figuras identificadas como contribuições. Contribuições Sociais, Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.

Tais contribuições são de competência exclusiva da União. O parágrafo primeiro do artigo permite ao Distrito Federal, Estados e Municípios a instituição de contribuição para custeio do regime previdenciário dos servidores públicos respectivos, instituído no artigo 40 da constituição.

O primado do trabalho configura a base da Ordem Social no Brasil, título VIII da constituição, e o bem-estar e a justiça social são os objetivos dessa ordem. Em análise aos conceitos mais elementares que forma a República Federativa do Brasil encontramos todas as bases para a consecução desse título.

O artigo primeiro da constituição que estipula os fundamentos da república elege os conceitos da cidadania, da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Combinados com os objetivos fundamentais da república descritos no artigo terceiro, qual sejam, a construção de uma sociedade livre justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e redução das desigualdades regionais e a promoção do bem de todos observa-se que a constituição de 1988 é uma constituição voltada para a promoção do bem estar social.

Paulo Bonavides explica as influências das constituições de Weimar e Bonn na formação da carta constitucional brasileira, que seria resultado de um longo processo de maturação (cinqüenta anos) iniciando em meados da década de trinta do século passado. Diz Bonavidez: "A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado social." [31].

Na evolução do Estado Liberal para o Estado do bem estar social as políticas sócias ganharam imensa força. O novo estado, intervencionista na economia, precisaria de novas receitas para fazer frente aos novos gastos e despesas que surgiriam dessas atividades para promoção do bem estar social. Para honrar tais compromissos a antiga partição dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria que ainda estão presentes no nosso código tributário nacional foram acrescidos pela constituição federal os empréstimos compulsórios e as contribuições.

Para consecução desses objetivos o Estado criou órgãos diversos fora de sua estrutura básica de controle e administração da coisa pública. Essas entidades

---

[31]Paulo Bonavides, Curso de Direito Constitucional, 21. ed. São Paulo : Malheiros 2007, pagina 371

dependentes das novas receitas por estarem atuando de forma para-estatal (paralelas ao Estado) se relacionam as contribuições parafiscais[32].

Ylves J. de Miranda Guimarães demonstra que:

"Parece-nos não haver duvidas que tais contribuições foram agasalhadas constitucionalmente, como fruto ou reflexo do fenômeno que os financistas registraram e denominaram como parafiscalidade, que se extrapola das finanças clássicas, por não dizer respeito imediatamente aos fins gerais do Estado liberal, mas sim direta e mediatamente a finalidade econômicas e sócias, objetivando alcançar o máximo beneficio para a coletividade."[33]

Nas palavras de Merigot:

"... Uma técnica que, em regime de intervencionismo econômico-social, visa criar e utilizar receitas de aplicação especifica extraordinária, percebidas sob autoridade, à conta de órgão de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários ou seja pelas repartições fiscais do Estado."[34]

Alfredo Augusto Becker traz a baila a lição de que:

"... Os tributos ditos parafiscais são instituídos, não para obtenção de receita, mas para regular ou modificar a distribuição da riqueza nacional, para

---

[32] Ylves J. de Miranda Guimarães retrata que essa expressão é decorrente do trabalho do jurista Schuman, publicado em 1946. Tal jurista destacava a parafiscalidade como arrecadações reservadas a encargos de natureza social e econômica, não incluídas na lei orçamentária e arrecadadas por autarquias que visam o interesse público. In Guimarães. Ylves J. de Miranda. A situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário. Ob. Cit. P. 26

[33] Guimarães. Ylves J. de Miranda. A situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário : Editor José Bushatsky, São Paulo, 1977 p. 56

[34] Apud Guimarães. Ylves J. de Miranda. p.26

equilibrar os níveis de preços de utilidades ou de salários, e para outras finalidades econômicas ou sociais.

[...]

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na econômica privada..."[35]

Essas contribuições parafiscais apresentam como características a não contabilização no orçamento, a aplicabilidade dos recursos especial e restrita (finalidade dos recursos captados) e o poder de dispor esses recursos diretamente para as autarquias. Esses recursos, produto da arrecadação dessas contribuições, não serão contabilizados como parte integrante da receita do orçamento do Estado mas sim como parte de recursos parafiscais.[36]

O sujeito ativo aqui ganha ares estranhos ao conceito primário de que apenas ao Estado cabe a instituição de tributos. Porém em analise aprofundada que embora as entidades de promoção de direitos sociais tenham poderes para exigir e dispor desses recursos é do Estado que advém essa possibilidade. Através da legislação emanada pelo poder legislativo as prerrogativas são transferidas a estes que são verdadeiros agentes do interesse público. Esses agentes tem sua atuação pautada com a finalidade da realização do interesse público.[37]

As contribuições sociais são destinadas a lastrear o sistema da seguridade social nacional. Esse sistema definido pela própria constituição é o conjunto de ações tanto dos poderes públicos (todos os entes federados) e da própria sociedade para assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a assistência social.

---

[35] Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributário. Ob. Cit. P.

[36] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 11ª ed., 1999, p. 614.

[37] BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Ed. Atualizado por Misabeu Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 5.

2.3 Limitações constitucionais

A constituição estabeleceu que normas gerais sobre essas contribuições seguem o regramento dos impostos e outros tributos sendo estabelecidos por lei complementar além de serem observadas as limitações constitucionais do artigo 150, I, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei (Principio da Legalidade) e inciso III que veda a cobrança de tributos: alínea "a" que veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado[38], alínea "c" que estabelece o prazo mínimo de noventa dias da data de publicação para a cobrança efetiva. A alínea "b" que proíbe a entrada em vigor do imposto no mesmo exercício financeiro sofre a ressalva do Artigo 195 parágrafo sexto para o caso das contribuições sociais.

2.3.1 Divergências doutrinárias quanto à classificação das contribuições parafiscais (especiais)

Inicialmente essas contribuições ficavam fora do controle à que estavam submetidos as demais figuras tributárias, estavam previstas em normas infralegais, não integrando o orçamento público e não sujeitas ao controle do Tribunal de Contas da União.[39]

---

[38] A doutrina critica o inciso por algumas impropriedades. Diz Luciano Amaro "O texto não é feliz ao falar em fatos *geradores*. O fato *anterior* à vigência da lei que *institui* tributo não é *gerador.* Só se pode falar em fato gerador *anterior* à lei quando esta *aumente* (e não quando *institua*) tributo". A intenção do legislador segundo o ilustre doutrinador é vedar a instituição para cobrança de fatos pretéritos, anteriores a lei característica principal do princípio da Irretroatividade da lei tributária. (Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, 15. ed. São Paulo : Saraiva 2009, páginas 118 e 119)

[39] Marco Aurélio Greco comenta que "... trata-se de m novo papel assumido pelo Estado e de um novo critério de definição da razão determinante da cobrança de valores pecuniários. Diante desta novidade a tendência inicial foi no sentido de discipliná-la da maneira mais flexível possível e sem as peias a que outras figuras estavam submetidas." Idem ibidem p. 60.

As contribuições estão atualmente sujeitas a controle pelo Tribunal de Contas da União. Prevê constituição no artigo 70 o seguinte:

> *"Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.*
>
> *Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária"*

O controle dessas contribuições é tão necessário quanto o controle dos demais tributos, cabendo aos tribunais considerar tanto os aspectos formais de competência quanto a finalidade destas receitas auferidas.

As contribuições parafiscais[40] que também são conhecidas como contribuições paraestatais ou como contribuições especiais[41] foram inseridas no texto constitucional conjuntamente com os demais tributos tendo por tanto sua natureza e regime jurídico o mesmo típico dos daqueles. A constituição atribui com exclusividade a União a competência para instituir as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

---

[40] Aliomar Baleeiro apresenta a origem do termo *Parafiscalidade*: " Antes de cunhar-se o vocábulo *Parafiscalidade,* que, após a ultima guerra, conquistou circulação livre na linguagem técnica dos países latinos, surgiu a pratica financeira que desse modo veio a ser batizada. Raramente um neologismo criado pela técnica financeira logrou tão rápida consagração. Faltava uma palavra para exprimir as finanças 'paralelas' ou 'ao lado' do Fisco propriamente dito."(BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. 13. ed. Rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981.)

[41] Luciano Amaro define como característica peculiar do regime jurídico das contribuições a "destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público" in AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro – 15. ed. – São Paulo: Saraiva 2009 P. 84.

Os preceitos constitucionais que obrigam a edição de lei complementar(artigo 146, III, CR/88) para matéria geral são aplicáveis as contribuições especiais abrangendo a definição do fato e base imponível, qual o contribuinte, a obrigação, forma de lançamento, o crédito, prescrição e a decadência.[42]A instituição das contribuições sociais previstas no art. 195, incs. I, II e III, da CR/88 é através da lei ordinária federal. O Supremo Tribunal Federal pacificou esse entendimento.

A Constituição da República foi determinante ao incluir a submissão ao princípio da irretroatividade (artigo 150, II, "a", CR/88), ao princípio da legalidade (artigo 150, I, CR/88) e princípio da anterioridade (artigo 150, III, "b", CR/88), este não se aplica as contribuições sociais (art. 195, §6°, CR/88) mantida a exigência de que a lei que institua ou aumento a contribuição tenha sido publicada 90 (noventa) dias antes do inicio da exigência.

Na lição de Ylves J. de Miranda Guimarães, a natureza jurídica da contribuição decorre dos elementos que integram a norma jurídica que a institui:

> *"...Assim, norma que tendo por hipótese de incidência uma atuação estatal não representativa de acordo de vontades como a intervencao no dminio econômico, o interesse da previdencia social ou de categoria profissional – instaurando uma relação jurídica entre uma pessoa publica ou privada de fins publicos, dando a esta o direito de exigir do contribuinte uma prestação em dinheiro – com a característica daquela atuaçao só dizer respeito indireta e mediatamente ao mesmo contribuinte terá natureza jurídica de contribuição."*[43]

Aliomar Baleeiro identifica segundo a doutrina quatro características das contribuições *parafiscais* (especiais):

---

[42] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 4ª Ed., 1999, p 119.

[43] GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário. Ob. Cit. P. 82.

*"a) delegação do poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) destinação especial ou "afetação" dessas receitas aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido daquela delegação, c) exclusão dessas receitas delegadas do orçamento geral (seriam, então 'para-orçamentárias', **para-budgetaires**, segundo LAFERRIÈRE); d) conseqüentemente, subtração de tais receitas à fiscalidade do Tribunal de Contas ou órgão de controle da execução orçamentária."*[44]

Possuindo as contribuições especiais natureza jurídica tributária, estão submetidas ao regime jurídico tributário, instituído pela Constituição da República. O Supremo Tribunal Federal tratou dessa questão decidindo que a parti da Constituição de 1988, as contribuições especiais apresentam natureza tributária e submetem-se ao regime constitucional tributário.

Corroborando com o posicionamento da Jurisprudência do Supremo manifesta-se Hugo de Brito Machado, atestando que:

"...Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social. É induvidosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais as normas jurídicas aplicáveis." [45]

---

[44] BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. 13. ed. Rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 271.

[45]MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores. 27º Edição P. 76

De fato Geraldo Ataliba conceitua contribuição como: "*tributo vinculado cuja hipotese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado".*[46] A natureza da contribuição é então de tributo.

Em sentido contrário Marco Aurélio Greco aponta que o artigo 149 da Constituição da República indica uma natureza não tributária para essas contribuições. São seus apontamentos:

> *"De fato, se o art. 149 determina seja aplicada a disciplina típica do Direito Tributário, se manda aplicar as normas gerais de Direito Tributário, se impõe limitações da legalidade, anterioridade e irretroatividade para as contribuições, é porque elas não estão dentro do âmbito tributário. Não pertencem a este gênero. Se estivessem, não precisaria mandar observar tais ou quais regras e critérios; se a intenção fosse dar-lhes a natureza tributária, bastaria incluir um item IV ao art. 145 e toda a sistemática e regime tributário seriam automaticamente de observância obrigatória. Ou então, bastaria determinar a aplicação integral do regime tributário e prever as exceções que julgasse pertinentes, como faz com os impostos."*[47]

Observadas as críticas pertinentes percebemos em análise do texto constitucional um afastamento das características gerais dos tributos. A Constituição aplica as contribuições especiais apenas parte do regramento jurídico a que está submisso o restante do sistema tributário (art. 146, III, e 150, I e III). Marco Aurélio Greco defende que as contribuições apresentam regimes em parte diferentes dos tributos pela utilização de critérios constitucionais distintos. Como os tributos estão expressamente sujeitos a todas as limitações constitucionais ao poder de tributar e demais regramentos que normalizam o sistema (com as exceções lá previstas) as

---

[46] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros Editores 5 ed. 5 tiragem 1996 p. 134.

[47] GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "*sui generis").* São Paulo: Dialética, 2000, p.80-1.

contribuições não estão obrigadas a observar todos os dispositivos além dos que lhe forem expressos. [48]

Ainda assim, embora esses argumentos possam trazer novas luzes e criar uma certa polêmica as contribuições especiais estão dentro da definição de tributo como a obrigação pecuniária *ex lege*, decorrente de ato ou fato lícito, instituída em beneficio de pessoa pública ou com finalidade de utilidade pública. Inegável é que as contribuições estão submetidas ao regime jurídico tributário como superada pela doutrina essas questões.

Retornando a Aliomar Baleeiro, as contribuições parafiscais (especiais) são vistas como impostos com aplicação especial (a qual ele compara com o *ancien regime* dando como exemplo as construções das câmaras municipais no Brasil colônia). Nessa associação de características entre elementos de impostos e taxas, visto que parte dos contribuintes recebem, e até sem contraprestação, serviços e vantagens especificas, individualizáveis, mensuráveis e divisíveis. Ainda assim por serem tributos não escapam ao princípio da legalidade.[49]

Ylves sustenta posição em que essas contribuições ou estão no papel de impostos ou de taxas:

> *"...veio a ser plasmada, entre nós, como tributo, que embora ontológica e teleologicamente unitário, pode ser classificado em função de sua hipótese de incidência, visto o seu aspecto material, não é menos exato subsumir os gêneros de impostos ou taxas. E com exata posição dicotômica, sofrer institucionalmente, por via legislativa, os tratamentos específicos e próprios que são reservados a tais espécies tributárias, regidamente delineadas na Lei Maior."*[50]

E corroborando essa posição a lição da clássica obra de Alfredo Augusto Becker:

---

[48] Idem ibidem p. 155

[49] BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Atualizadao por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 588.

[50] GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. A Situação Atual da Parafiscalidade no Direito Tributário : Editor José Bushatsky, São Paulo, 1977, p. 134.

*"**No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias**: imposto ou taxa. A serena análise científico-jurídica, em cada caso singular, revelará que inexiste terceira categoria ou categoria mista. Os chamados 'tributos para-fiscais', 'contribuições de melhoria', 'empréstimos compulsórios' e 'monopólios fiscais', ao serem dissecados pelo método científico-jurídico (não pelos tradicionais 'métodos' híbridos que confundem os critérios e conceitos da Ciência das Finanças Públicas com os do Direito Tributário), desnudam-se da 'camouflage'político-fiscal ou histórico-filosófica ou simplesmente retórico-acadêmica e mostram-se verdadeiros **impostos** ou **taxas**(grifo do autor)."*[51]

A posição de Alfredo Augusto Becker é fundamental para entender como sucessivos governos se utilizam de métodos diversos para dar nova roupagem aos tributos. A crítica de relevante pertinência não parece fazer diferença para os legisladores e para os constituintes que instituíram as divergentes classificações tributárias no sistema nacional. Essas classificações apresentam um lado didático que facilita para os operadores jurídicos mas que distorce princípios e disfarça abusos.

Luciano Amaro e Ives Gandra da Silva Martins partilham da posição em que os tributos que constam do sistema tributário nacional classificam-se em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (a conhecida classificaçãoda Teoria Pentapartida dos Tributos). Geraldo Ataliba tem como base o critério da materialidade do fato imponível, para classificar os tributos em duas categorias: a) tributo vinculado à atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria) e b) tributos não-vinculados à atuação estatal (impostos, contribuições especiais). Em suas linhas temos o seguinte:

"Pode-se dizer que - da noção financeira de contribuição – é universal o assento no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto e da taxa e

---

[51] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Ob. Cit. P. 381.

que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que, afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h. i. típica e exclusiva de imposto) e, de outro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa).”[52]

Para identificação da figura da contribuição é necessário observar a circunstancia essencial daquela se relacionar intimamente com uma vantagem especial referida aos seus sujeitos passivos. Em outros termos quando se refere aos impostos como relacionados ao principio da capacidade contributiva (necessidade de um patrimônio ou renda) e as taxas como uma remuneração por atividade divisível do estado em prol do individuo usuário do serviço as contribuições são entendidas como aquelas em que os sujeitos passivos tendo relação direta ou indireta com essas despesas especiais recebem uma ação estatal ou não de forma direta ou indireta.

2.3.2 Das Competências constitucionais para instituição das contribuições especiais e o princípio federativo

Para analise efetiva das competências para a instituição das contribuições especiais é sempre necessário um breve olhar sobre o sistema federativo em vigor na República brasileira.

Na lição de José Afonso da Silva o *federalismo* surgiu com a constituição norte-americana de 1787. É formado pela união de coletividades políticas autônomas. Para o Direito Constitucional o federalismo é uma *forma de Estado* denominada *federação ou Estado Federal*, a união das coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, a autonomia federativa.

De sua doutrina temos a lembrança histórica sobre o passado federalista da República do Brasil:

---

[52] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 5ª ed., 3ª tiragem, 1992, p 171.

"O Brasil, como vimos, assumiu a forma de Estado federal, em 1889, com a proclamação da República, o que foi mantido nas constituições posteriores, embora o federalismo da Constituição de 1967 e de sua Emenda 1/69 tenha sido apenas nominal. A Constituição de 1988 recebeu-a da evolução histórica do ordenamento jurídico. Ela não instituiu a federação. Manteve-a mediante a declaração constante do art. 1º, que configura o Brasil como uma República Federativa. Vale afirmar que a forma do Estado brasileiro é a federal..."[53]

Sampaio Dória define a *federação* como a "autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição." A *federação* implica a igualdade jurídica entre os entes federativos (União, Estados e Municípios), traduzida num documento (constitucional) rígido, no qual é discriminada rigidamente a competência de todos os integrantes da *federação.*[54]

No Brasil a *federação* tem uma origem bastante diversa da americana. Enquanto lá o surgimento da Federação veio da união de estados soberanos que transferem parte dessa soberania para o ente que representa essa junção de poderes (no nosso caso a União Federal) aqui nós tivemos a transformação das províncias imperiais em estados federados, resultando numa ficção de soberania.

A relação dos entes federados e da união que representa esses entes com Estados estrangeiros é explicada por Geraldo Ataliba:

"Para o direito das gentes - ou seja, para efeitos de direito internacional – há um só Estado. Para o direito interno, o Estado nacional (ou geral) é a União, simples pessoa de direito público interno, em oposição aos Estados federados.

---

[53]SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo – Malheiros – 2006, 26ª ed. P. 99

[54] CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 91

Note-se bem que a relação de oposição estabelece entre a União e Estados Federados e não entre estes e o Estado Federal. É que o Estado Federal não se opõe a Estados Federados mas, pelo contrario, é a associação, União sem síntese destes.

...

É que explicitando o que está implícito na melhor doutrina, distinguimos a pessoa de direito público interno (União), do Estado Federal àquela reconhecendo paridade às unidades federadas, enquanto o estado federal sobre todos se põe eminente."[55]

Roque Antonio Carraza corrobora com essa posição: "No Brasil, por obra e graça do princípio federativo – verdadeira coluna mestra de nosso sistema jurídico – convivem harmonicamente a ordem jurídica global (Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados-Membros). Essa múltipla incidência só é possível por força da cuidadosa discriminação de competência, levada a efeito pela Constituição da República."[56]

Com as conclusões dos doutrinadores fica evidente que o Estado Federal feito pela composição dos entes autônomos e soberanos ao delegar parte de sua soberania para criação do ente unitário. Dentro dessa ordem o ente unitário vai estabelecer na Constituição Federal as regras que definirão exaustivamente as competências de cada ente para a instituição das normas legais. Ficam por força do pacto federativo os entes obrigados a seguir as diretrizes e normas prescritas na constituição unitária. Caberá a União por determinação da Constituição representar a totalidade do Estado Brasileiro no âmbito internacional.

O Congresso Nacional fica responsável por editar legislações referentes a totalidade dos entes jurídicos nacionais, legislação nacional que será validade e eficaz em todo o território nacional obrigando todos os entes federativos ao estrito

---

[55] ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos Convênios para Isenção do ICMS. Revista de Direito Tributário nº 11/12. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 36

[56] CARRAZA, Roque Antonio. Ob. Cit. p. 95

cumprimento da lei e legislação federal que regulara precipuamente os interesses da União restritivamente.

Em resumo consultando a grandiosa obra de José Afonso da Silva suas explicações demonstram as peculiaridades do estado federal brasileiro:

> *"O Estado Federal, a República Federativa do Brasil, é que é pessoa jurídica de direito internacional.*
>
> *Na verdade, quando se diz que a União é pessoa Jurídica de direito internacional, não se está dizendo bem, mas quer-se referir a duas coisas: (a) as relações internacionais da República Federativa do Brasil realizam-se por intermédio de órgãos da União, integram a competência desta, conforme dispõe o art. 21, incisos I-IV; (b) os Estados Federados não têm competência em matéria internacional, nem são entidades reconhecidas pelo Direito Internacional, são simplesmente direito interno."*[57]

O princípio federativo aplica a existência de uma corte suprema para dirimir as questões que envolvam os entes federativos (art. 102, I, "a" - Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: (a) ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;), é norma fundamental da estrutura da federação e não será passível de reforma, sendo vedada deliberações a cerca da alteração deste princípio(CF/88, art. 60, §4º, I. – Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado.)

Dentro dos fundamentos da ordem federativa é possível visualizar as limitações constitucionais impostas dentre os entes federativos. Essas limitações fruto da ordem tributária nacional buscam dar o equilíbrio e segurança jurídica para manter em equilíbrio e harmonia as relações entre os entes federativos. São princípios da ordem

---

[57] [57]SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo : Editora Resenha Tributária – 1992, 6ª ed. P. 42

tributária nacional que tem imperatividade, positividade e vinculatividade, obrigam e tem eficácia positiva e negativa. Podem ser nomeados o impedimento da guerra fiscal, manutenção da unidade geográfica nacional, proibição do fechamento do mercado de qualquer unidade federada, igualdade dos agentes econômicos que atuam no mercado brasileiro, proibição da supressão do interesse federal pelo interesse regional, tratamento tributário isonômico por parte dos entes federativos e integração do mercado nacional.[58]

A ordem jurídica nacional, positivada através da constituição da república é o fundamento de validade material e formal para todas as competências tributárias. As competências estão previstas e classificadas em exclusiva, concorrente e comum.

A lei complementar tem papel especial na ordem jurídico tributária cabendo a essa a regulamentação das normas gerais no direito tributário vinculando todas as normas específicas. Essas normas gerais farão o papel de integração e complementação da Constituição da República. A cada ente caberá então nos limites de suas competências estabelecerem as nuances e regramentos típicos de cada figura tributária que for de sua responsabilidade instituir através de lei própria. Essa competência permitira instituir a base e o fato imponível, a época da vigência e forma de pagamento, as isenções, reduções de base imponível, respeitados os limites constitucionais. Essas competências serão somente aquelas expressamente previstas no texto constitucional que autorizem a criação desses tributos.

Cabe somente a União à instituição de contribuições especiais como consta do texto constitucional (artigo 149, *caput,* CF/88) com a ressalva das contribuições que Estados Federados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar para custear a seguridade social de seus respectivos servidores cobrados logicamente deles que serão os hipotéticos beneficiários (artigo 149, § único, CF/88).

O artigo 195 da Constituição da Federal tipifica as bases de cálculo para as contribuições sociais pagas pelo empregador: a) sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) sobre a receita ou faturamento; c) o lucro; d) sobre a receita dos concursos de prognósticos.

---

[58] ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1999 P. 55.

Por conseqüência disso temos que todas as contribuições sociais estarão vinculadas a somente as bases imponíveis previstas constitucionalmente não podendo ser instituídas sobre outros fatores e todas as receitas decorrentes servirão somente para a finalidade a qual estão atreladas pela previsão constitucional, em caso de finalidade diversa dentro das bases imponíveis da previsão constitucionais haverá desvio de finalidade e excesso no uso da competência constitucional. Para a expansão ou manutenção da ordem social a União poderá instituir outros tributos desde que não utilizem à base de calculo própria dos tributos já especificados pela Constituição.

2.3.3 Classificação das contribuições especiais e destinação das receitas

A constituição da República traz em seu artigo 149 a classificação das contribuições especiais. Enumeradas em: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

A divisão constitucional é uma divisão teleológica, ou seja, uma que separa pelo critério da finalidade das contribuições especiais. Essas finalidades são logicamente três que são a) sociais em prol da previdência e da seguridade e assistência social; b) para obtenção de recursos para entidades classistas ou corporativas com as contribuições respectivas; c) como ferramenta do Estado para intervenção e regulamentação da economia. Marco Aurélio Greco salienta que:

> *"...Nesta norma atributiva de competência para instituir exação, tipifica-se uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às finalidades identificadas a partir das áreas de atuação qualificadas pelo art. 149."*[59]

---

[59] GRECO, Marco Aurelio. Contribuições (uma figura *"sui generis"*). São Paulo: Dialética, 2000, p. 135.

A União utiliza-se das contribuições especiais com a finalidade de instrumentalizar a atuação dela nas suas esferas de competência. Por meio dessa atuação são alcançados os objetivos sociais da república de atender o interesse de uma área vulnerável ou de um grupo social, econômico ou profissional, dentro das necessidades observadas em matéria de execução das políticas públicas.

O espírito da solidariedade determinado pela constituição da republica (art. 3º, I, CR/88) norteia a atividade legislativa e a execução das políticas públicas vinculando órgãos as finalidades precípuas de sua atuação. Para amenizar as desigualdades sociais a constituição atribuiu a União competência para instituir contribuições sociais a fim de custear a promoção da igualdade em toda a sociedade.

O Código Tributário Nacional determina no artigo 4º, inciso II, que para a identificação da natureza jurídica do tributo é irrelevante a destinação legal a que é dada a aquele. Para o código, aliás, é tão somente o fato gerador da respectiva obrigação que é capaz de definir a natureza jurídica do tributo. É justamente essa definição da natureza jurídica que permite ao sistema manter a coerência necessária para preservação do regime federativo. Impende-se que entrem os entes em esferas de competências pertencentes a outros, instituindo tributos com as denominações diversas, daquela pessoa que realmente é competente para instituir o tributo. Aliomar Baleeiro comenta sobre o tema:

> *"Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador ordinário iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para invasão do campo tributário reservado a competência diversa."*[60]

Mesmo já superada a questão da natureza tributária das contribuições o conflito entre a indiferença da destinação das receitas para a configuração do tributo, limitado a materialização da hipótese de incidência pré-determinada pela Constituição Federal para

---

[60] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Ob. Cit. P. 64.

as Contribuições Especiais é fundamental o destino das receitas arrecadadas para identificação da natureza jurídica dessa espécie tributária. Marco Aurélio Greco ensina que:

> *"... Se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência de pagamento é feita em solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o destino da arrecadação dever ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade."*[61]

Portanto para as contribuições a finalidade das receitas é critério fundamental para averiguação da constitucionalidade da exação criada legalmente. Se a destinação for diversa da finalidade previamente qualificada não se trata mais de contribuição mas de figura não prevista no nosso ordenamento jurídico e portanto inconstitucional.

Então para que os entes exerçam a competência legitima prevista no texto constitucional é necessária a estrita observância da destinação dos resultados obtidos por esses tributos denominados contribuições. A destinação passa a ser fundamento principal para o exercício da competência da União no plano da criação das contribuições. Caso não seja afetado as despesas expressamente previstas na Constituição falece a competência da União para instituir essas contribuições. A destinação passa a ser o elemento principal de relevância não só limitada ao âmbito tributário, mas como o constitucional para legitimação do exercício da competência federal.[62]

A artigo 4º, II, do Código Tributário Nacional, que afasta a destinação como elemento da configuração do tributo, não encontra apoio na Constituição quando se trata das contribuições especiais. Muito pelo contrário, a Constituição não só cria esse elemento como fundamental para as contribuições, como estabelece um controle rígido do Tribunal de Contas da União para realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das instituições que irão receber as receitas advindas da arrecadação dessas contribuições. O TCU de acordo com o artigo 70 da

---

[61] GRECO, Marco Aurélio. Contribuiçoes (uma figura '*sui genis'). Ob. Cit. P. 240*

[62] BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Ob. Cit. P. 598.

Constituição Federal observará os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade da aplicação e gerencia desses recursos públicos.

Através da lei orçamentária anual da União o orçamento da seguridade social abrangerá todas as entidades e órgãos a essa vinculados. O artigo 167 da Constituição no inciso VIII veda a utilização dos recursos do orçamento da seguridade social para suprir necessidades ou déficits de empresas, fundações e fundos sem a autorização legislativa específica.

Portanto os recursos arrecadados com as contribuições sociais não podem ter outra destinação senão as finalidades de pagamento de benefícios do regime geral previsto no artigo 201 da Constituição da Republica e da previdência social no artigo 167 inciso XI.

Como objeto deste estudo, a ser tratado com mais profundidade em seqüência, os recursos então de origem na receita ou faturamento da empresa que são fato imponível reconhecível na legislação como geradores da obrigação tributária deverão ter a destinação prevista no artigo 195 da Constituição Federal que nomeia as fontes de custeio da seguridade social.

2.4 Características das Contribuições Especiais

Existem métodos diversos para avaliar a validade do tributo contribuição no ordenamento jurídico. Destaca-se o método de validade condicionado e o método de validade finalístico.

A validade condicionada é expressada pela previsão e determinação das situações que serão necessárias e imprescindíveis para consubstanciar a incidência do tributo. Então é condição da norma jurídica constitucional para validade do tributo que venha a existir a ocorrência de fato que é legal e constitucionalmente qualificado. É condição de validade para exigência da contribuição. Marco Aurélio Greco sustenta que:

> *"...em tais dispositivos, a Constituição autoriza a criação de determinado tributo 'porque'ocorreu determinado fato ou foi exercida certa atividade.*

Estes dispositivos indicam, de certo modo, a própria materialidade dos fatos geradores de cada uma das respectivas espécies.

Nestas previsões constitucionais, o referencial básico de atribuição da competência é a existência de uma daquelas materialidades. Em outras palavras, a Constituição, nestes dispositivos, adotou a descrição de fatos geradores (materialidades das hipóteses de incidência) para atribuir competência tributária."[63]

Esse método de validação condicional à ocorrência do fato imponível é aplicável as contribuições sociais. Quando uma empresa aufere lucro há incidência da contribuição social sobre o lucro – CSSL. Tal tributo é condicionado a esta situação, incide quando a manifestação do pressuposto material que é o resultado lucro na atividade empresarial, revelando a capacidade contributiva da empresa para a contribuição ao sistema da previdência social.

O método de validade finalístico pressupõe o alcance de um determinado objetivo. A manifestação do resultado esperado é o requisito que configura a finalidade da norma jurídica aplicada. A Constituição adota o critério da finalidade quando o objetivo da instituição do tributo é promover a alteração da realidade concreta. Assim sendo as contribuições tem como parâmetro de validade a exigência da busca de um determinado resultado no mundo concreto. Então a validade de determinada norma seria dada pelos fins atingidos, os resultados a quais se destinam as receitas geradas pela criação da exação. A analise deve se ater então a atenção as finalidades da norma. Contribuições são autorizadas no art. 195 da constituição parágrafo quarto que permite a criação de novas contribuições observada o requisito de finalidade que é o financiamento da seguridade social.

Marco Aurélio Greco esclarece a importância do método finalístico. A observação do limite material a instituição de tributos que é permitida ao Poder Legislativo o critério da finalidade. Sendo assim alterada a finalidade de uma contribuição hipotética altera-se seu critério de validade ao ponto que essa se transforma

---

[63] GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura *sui generis*). Ob. Cit. P 132.

em nova contribuição, e essa deve estar dentro dos limites constitucionais ou deixará de ter validade no nosso ordenamento jurídico. Sustenta-se da lição do autor que:

> *"...alterada a finalidade da exigência, altera a própria exigência e, por isso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderá subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por forca da Constituição."*[64]

Esses métodos de análise da norma jurídica se aplicam não somente às contribuições mas também para aos tributos em geral (o critério condicional por exemplo na caracterização da condição acontecimento do fato previsto na norma se igualando ao surgimento da obrigação tributária). Ambos são aplicados concomitantemente porque que não se excluem, servem para integração e interpretação da norma tributária.

2.4.2 Características fundamentais das contribuições e aspectos das contribuições sociais.

A característica fundamental das contribuições é sem dúvida a solidariedade. São norteadas por esse valor que é elemento chave na identificação de validade teórica das contribuições.

Quando ocorre o fato imponível descrito na norma hipotética como imagem da incidência abstrata e fica o sujeito passivo obrigado a recolher o *quantum debeatur* a título de imposto temos a aplicação na prática do poder de império do Estado. Para reconhecimento do fato como tributo a hipótese de incidência deve abranger como fato imponível um *ato íicito* qualquer. Não há vinculação a uma atuação estatal especifica, é receita típica derivada do Estado.

Diferente das Taxas mas com similitudes se o Estado exerce seu poder de polícia ou quando à prestação de um serviço público especifico e divisível é exercido por

---

[64]GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura *sui generis*). Ob. Cit. P. 150

aquele sendo utilizado efetiva ou potencialmente por contribuinte ou posto a sua disposição, tem-se o figura da taxa. O contribuinte arca com o tributo um valor pecuniário que corresponde como contraprestação ao benefício auferido pela atividade estatal ou em decorrência do poder de polícia.

Aproximasse da contribuição de melhoria mas com diferenças. Essas contribuições de melhoria são em interpretação livre do texto constitucional abre espaço para dois elementos chaves para composição do tributo incidente, o valor adicionado ao bem privado valorizado, e ao custo total da atividade estatal que levou aos melhoramentos beneficiando o particular. Vinculada à atuação estatal parte da doutrina entende a contribuição de melhoria como figura dupla de que em analise sobre a ótica do primeiro elemento trata-se então de imposto sobre a renda e no segundo caso de uma taxa sobre serviço estatal. Segundo Alfredo Augusto Becker:

> *"A contribuição de melhoria é tributo cuja base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência) consiste:*
> *a) ou na mais-valia da coisa privada (quase sempre imóvel) que teve seu valor acrescido em virtude de serviço estatal;*
> *b) ou no custo do serviço estatal que foi a causa da referida mais-valia.*
>
> *[...]*
>
> *A contribuição de melhoria cuja base de cálculo for a mais-valia (letra 'a' supra) será uma espécie do gênero imposto de renda.*
> *A contribuição de melhoria cuja base de calculo for o custo do serviço estatal (letra 'b' supra) será uma taxa."*[65]

As Contribuições Especiais tem como caráter especial a independência de uma atividade especifica da União em relação ao sujeito passivo contribuinte. Tal exação fiscal encontra-se pautada pela finalidade e critério condicional de busca da

---

[65] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. Ob. Cit. P. 386-387

solidariedade para beneficio de um grupo social ou econômico, a promoção do desenvolvimento social e integração das categorias profissionais. Os grupos buscam determinados objetivos, finalidades e aplicação de valores que são coerentes com os interesses desses grupos.

No caso das contribuições instituídas em beneficio de categorias profissionais ou econômicas como as contribuições para o SESC e SENAC, é necessária a presença de uma relação direta e pertinente entre grupo e exação fiscal. Quer dizer, que para ter validade a instituição desse tributo deve ser à aquele integrante do grupo que será beneficiado pelas receitas auferidas da exação.

Na identificação do sujeito passivo dessa exação é necessário que aquele faça parte do grupo ou categoria econômica que será beneficiado pelos resultados da tributação. Não existindo tal relação e o sujeito sendo cobrado o tributo padece pela nulidade. Hugo de Brito Machado esclarece que:

> *"Em se tratando de contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas é razoável entender-se que o contribuinte deva ser a pessoa física ou jurídica, integrante da categoria profissional ou econômica. Pessoa que não integra qualquer uma dessas categorias não deve ser compelida a contribuir no interessa da mesma[66]."*

Se uma empresa é prestadora de um serviço não é possível que seja cobrada dela contribuição relativa a empresas tipicamente comerciais como as contribuições que são devidas ao SESC devem ser dessas entidades e não daquela que pertence a empresas prestadoras do serviço de vigilância.

Identificado o grupo ou categoria profissional a que se prestará o beneficio estarão caracterizados os contribuintes de fato que serão direta ou indiretamente beneficiados pelas receitas arrecadadas.

Finalmente nas contribuições sociais temos como critério a universalidade de cobertura e do atendimento dos beneficiados. A seguridade social tem como princípios

---

[66] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ob. Cit. P.317.

estruturais a realização dos direitos fundamentais previstos na constituição relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Sacha Calmon comenta as contribuições sociais:

> *"As sociais em prol dos diversificados escopos do sistema de seguridade social, são as mais importantes, numerosas, e as que mais se aparentam com feitio ontológico e jurídico-positivo dos impostos. Por causa disso a elas se aplicam com maior intensidade os princípios constitucionais regentes da tributação."* [67]

Para esclarecer em profundidade cita-se a doutrina de José Eduardo Soares de Melo que reitera os argumentos presentes em questão apreciada na justiça:

> *"...a característica diferencial mais marcante das contribuições em relação aos impostos e às taxas reside na circunstância de ser ela – contribuição – necessariamente relacionada com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes) [...] e que [...] outro elemento normativo previsto na Constituição de 1988 como peculiar às contribuições é a prévia, expressa e inequívoca destinação da respectiva receita [...] concluindo que nas contribuições sociais, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracterizar uma exação não só a finalidade para a qual foi ela instituída, como também a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação."*[68]

A cobertura do sistema da seguridade social pautada pelo princípio mor da solidariedade projeta-se pela universalidade do atendimento da saúde e da previdência, prestadas de forma indiscriminada a todos. Somados os princípios da distributividade e da equidade temos toda a estrutura básica que apóia o sistema. Apesar de a Constituição

---

[67] COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 3 ed. Forense, 1991. p. 37.*

[68] Arg. Incostitucionalidade na AMS 38.950-SP, Rela. Juíza Lúcia Figueiredo, j. 12.12.91, maioria de votos in. MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário.* São Paulo: Malheiros, 1996 p. 75

ressalvar a instituição fechada de sistemas para atender especialmente os servidores de Estados, Distrito Federal, Municípios e da própria União visto que nesses sistemas não se aplica a universalidade e a redistributividade.

Acórdão de Hugo de Brito Machado demonstra a relação entre a seguridade social e as contribuições sócias como fonte direta das receitas da seguridade:

> *"Assim é da essência do regime jurídico especifico da contribuição para a seguridade social a sua destinação constitucional. Não a destinação legal do produto da arrecadação, mas a destinação constitucional. Vale dizer, o vinculo estabelecido pela própria Constituição entre a contribuição e o sistema de seguridade social, como instrumento de seu financiamento direto pela sociedade, vale dizer, pelos contribuintes. O fato de a lei destinar recursos do orçamento da União para a seguridade social configura forma indireta de financiamento desta pela sociedade. Não tem, nem poderia ter, a virtude de transformar as exações arrecadadas pela União em contribuições sociais."*[69]

De forma a promover a distribuição de renda e busca da justiça social as contribuições previstas no artigo 195 da constituição federal buscam o equilíbrio das forças econômicas (força trabalhadora e capital) sendo que essas contribuirão para a construção dos fundos que irão amparar o sistema previdenciário. A seguridade social será mantida pro recursos de todos os entes públicos, provenientes de seus orçamentos e das contribuições sociais diretas.

A majoração das contribuições é feita com base nos recursos que serão captados calculando sobre a quantidade de contribuintes e lucratividade de cada atividade econômica. É verdadeira ferramenta, instrumento do Estado para a justa e eqüitativa distribuição de renda, colaborando mais as empresas que recebem mais e

---

[69] Arg. Incostitucionalidade na AMS 0976, TRF 5ª Região, Relator Hugo de Brito Machado, Plenário Sessão de 12.5.1990. In, MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário.* São Paulo: Malheiros, 1996 p. 76

cobrindo as despesas das atividades que tem reduzido número de contribuintes. Para essas ultimas a um aumento nas prestações devidas como contribuição. Isso, pois o princípio da solidariedade é fundamental para todo o sistema social.

CAPÍTULO 3 – FATURAMENTO E RECEITAS DE TERCEIROS AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS PIS E COFINS

As empresas que trabalham em atividade de terceirização de mão de obra são costumeiramente também envolvidas na prestação de trabalho temporário e agenciamento de mão de obra tanto como agenciadores ou como executoras da necessidade adicional de mão de obra para as empresas contrates que se valem desse serviço. Esses serviços não se confundem com o trabalho eventual, aquele conhecido pelo exemplo típico da atividade portuária, para descarga de bens e mercadorias que transitam pelos portos.

Sobre essas atividades dessas empresas ocorre a incidência dos tributos PIS e COFINS. Essas contribuições têm como base de cálculo o faturamento dessas empresas, de acordo com as determinações existentes nas leis que regulamentam esses tributos. Para determinação do que é o faturamento é onde ocorre a tarefa que leva dúvidas e incertezas; primeiro pelas características do conceito e em conseqüência pela divergência de posição entre os juízos monocráticos e os tribunais. Embora a posição do STJ seja praticamente unânime ela é contrário ao princípio da capacidade contributiva pois ignora fatores relevantes como o critério de aferição de riquezas das empresas.

Essencial para deslindar qualquer dúvida é observar como ocorre a incidência de qualquer tributo e quais são os limites que devem ser observados quando da aplicação da norma.

A incidência de determinado tributo ocorre por ocasião do enquadramento do fato descrito na norma legal abstrato com a realidade factível, quando concretamente no mundo real fora das abstrações legais se materializa a hipótese prevista na lei. Quando o modelo previsto abstratamente na lei torna-se real por ato do sujeito passivo nasce a obrigação de recolher tributo.

O tributo é enquadrado de acordo com a norma delimitadora da ocorrência do "fato gerador". O código tributário nacional define o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (artigo 114 do CTN). Também define o fato gerador da obrigação acessória como qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (artigo 115 do CTN). De maneira sintética quis o código identificar a diferença entre esses atos por determinação legal. Basicamente ambos os casos tratam de obrigação imposta pela lei. Hugo de Brito Machado faz analise profunda sobre o conceito do código:

> *"a)* ***Situação****, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.*
>
> *b)* ***Definida em lei****, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. (...)*
>
> *c)* ***Necessária****, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei*
>
> *d)* ***Suficiente****, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim."*[70]

Na doutrina encontra-se a definição das diferenças entre a obrigação principal e acessória tributárias. Luciano Amaro comenta em sua obra que a obrigação principal tem por ligação ao fato gerador os deveres impostos de pagamento do tributo (prestação pecuniária de natureza não-sancionatória) e o pagamento de penalidade pecuniária (que

[70] MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit. P145-146

é sanção e não tributo) e as obrigações acessórias abrangem os demais deveres estabelecidos na legislação tributária que não tenham conteúdo pecuniário[71].

A maior parte da doutrina, indiferente ao código cuida de fato gerador apenas como a situação que é o fato gerador do tributo. As sanções aplicadas por ilícito tributário não são consideradas como fato gerador, mas são analisados sobre a ótica da infração tributária, designando quem comente a infração não como sujeito passivo de obrigação como quis dizer o código, mas como infrator. Hugo de Brito Machado esclarece que embora o estudo do fato gerador seja importante esse não constitui especificidade do Direito Tributário. Segundo ele os direitos em geral têm seus fatos geradores sendo esses os fatos jurídicos; não existindo direito algum que não tenha seu fato gerador.

A descrição da hipótese de incidência na norma jurídica tributária é o fator determinante para a cobrança do tributo. É o acontecimento do fato descrito legalmente na norma jurídica que configura o fato gerador previsto na hipótese legal. Quando ocorre o fato descrito estamos diante da situação que da origem a obrigação tributária.

3.1 Hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária.

A análise da hipótese de incidência e do fato gerador da obrigação tributária para às considerações da incidência do tributo é fundamental para qualificação e quantificação do *quantum debeatur*, do valor que será devido e do método para execução da cálculo para identificar a dívida tributária.

Para Hugo de Brito Machado a expressão *hipótese de* incidência designa a descrição contida na lei da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* representa a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é mera descrição, previsão legal,

---

[71] AMARO, Luciano. Ob. Cit. p.257

enquanto o fato é a concretização da hipótese, o acontecimento do que fora previsto na lei.[72]

Balizando esse entendimento Alfredo Augusto Becker em sua clássica obra demonstra que:

"Toda e qualquer regra jurídica tem como estrutura lógica: a *regra* (juridicizante ou desjuridicizante ou não juridicizante) e a *hipótese de incidência* (fato não-jurídico ou fato jurídico ou fato jurídico mais fato não-jurídico) a incidência da regra jurídica somente ocorre *depois* de realizada sua hipótese de incidências e as conseqüências desta incidência (ex: irradiação da relação jurídica ou desconstituição do ato jurídico anulável ou negação de juridicidade ao fato) são aquelas predeterminadas pela regra."[73]

O interprete da norma jurídica, o jurista, tem quatro tarefas segundo o ilustre autor para determinação da hipótese de incidência e identificação do fato gerador: Distinguir todos os elementos que compõe a hipótese de incidência da regra jurídica sobre exame; Conhecer as conseqüências predeterminadas pela norma; Encontrar no mundo real dentre os fatos ocorridos se todos aqueles que integravam a hipótese ocorreram o que caracteriza o fim da hipótese pois essa realizou-se, quando a hipótese de incidência é realizada concluem-se é havido a incidência da regra jurídica; Por fim realizada a hipótese o jurista observa a aplicação das conseqüências previstas na descrição da norma.

A terceira etapa é a mais importante para esse estudo visto que a correta aplicação da hermenêutica jurídica influenciará claramente no que é tributo e no que não é tributo, sobre o que é ou não é devido como obrigação. Essa etapa é fundamental e tem causado confusão e sido objeto de contestação dos contribuintes sobre a aplicação correta da hipótese de incidência.

Para o direito tributário então com as conclusões do autor identifica-se a questão de saber se a incidência tributária pode ser caracterizada. Toda vez que

---

[72] MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit. P147

[73] BECKER, Alfredo Augusto. Ob. Cit. p 300-301

acontecerem os fatos que realizam a hipótese de incidência surge a obrigação tributária como conteúdo jurídico desse fenômeno. O objeto dessa relação será a prestação do tributo. No caso de não incidência tributária tais fatos são considerados insuficientes ou estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica da tributação.

Cabe analisar ainda quais são os elementos identificadores da norma que precisarão com certeza a hipótese de incidência e portanto a possível ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

3.1.1 Elementos da hipótese de incidência e características.

O fato gerador do tributo, ou seja, fato gerador da obrigação principal, é situação de fato geralmente indicada a lei pela referencia de um fato material. A descrição da legislação pode ser sobre diversos aspectos e englobar diversas ações como: aquisição de renda pelo contribuinte, prestação de serviços, importação de mercadorias estrangeiras, exportação de mercadorias locais para o estrangeiro. A posse de bens, a aquisição e venda de bens e mercadorias, inúmeros são os exemplos na legislação brasileira de situações que configurem o fato gerador da obrigação tributária. Essas situações configuram o núcleo, a materialidade do fato previsto na hipótese de incidência.

Á expressão do objeto da obrigação é feita em moeda corrente, com a possibilidade que a própria lei defina essa expressão. Em geral o que a lei define são os critérios de relevância econômica que podem ser interpretados para a descrição da hipótese de incidência. Dentre os critérios estabelecidos pela lei estão a base de cálculo e as alíquotas referentes. A expressão econômica à que se refere a descrição do fato gerador da obrigação tributária é essencial para a quantificação do objeto correspondente.

A base de cálculo é a medida legal da grandeza do fato gerador, isto é, aquela estabelecida pela lei. Quando a lei se refere a uma realidade economicamente quantificável essa é o que permite quantificar o valor do tributo devido e como será feito o procedimento de cálculo. Como exemplo pode-se referir ao imposto de importação que

poderia hipoteticamente se utilizar da quantidade de produtos, do número de unidades, caixas, o peso, sacas, volume dentre outras unidades de medida. Desde que tal expressão esteja definida em lei.

Hugo de Brito Machado esclarece, por exemplo, que "se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está, na verdade, criando imposto sobre a receita ou sobre o patrimônio e não sobre a renda"[74]. Tal explicação é fundamental para compreender a importância da definição da base de cálculo inclusive para identificação do tributo e caracterização do respeito a norma constitucional.

Rubens Gomes de Souza fez consideração fundamental sobre o tema. Na lição do autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional seu pensamento merece ser transcrito para plena compreensão de sua lição:

> "Quando a base de cálculo não se confunde com o pressuposto material da incidência, é essencial que os fatores ou circunstancias adotadas pela lei como base de cálculo sejam elementos integrantes ou decorrências necessárias daquele pressuposto. A não ser assim, poderá ocorrer a descaracterização do próprio imposto, que poderá ser alterada a sua própria natureza jurídica pela adoção de uma base de cálculo incompatível com ela. Se, por exemplo, a lei mandasse calcular o imposto de vendas e consignações sobre o valor do estoque, estaríamos claramente em face de um imposto sobre o patrimônio, de vez que a base de cálculo não seria adequada ao pressuposto de incidência deste último. Por outras palavras, na hipótese figurada, o desvirtuamento da natureza jurídica do imposto decorre de uma inversão da ordem natural das coisas. Normalmente, a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material de incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo. Mas quando isto não ocorre, é o contrario que se verifica, ou seja, a base de cálculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência. E como é sabido que esse pressuposto é que dá ao tributo a sua natureza jurídica, esta última terá passado a ser

[74] MACHADO, Hugo de Brito. Ob. Cit. P147

a que corresponda à base de cálculo adotada, em vez de ser o tributo que o legislador instituiu."[75]

A alíquota é elemento indicativo do percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo devido. Por ser aplicada sobre uma cifra ou valor em moeda ela se diz *ad valorem.*

Existem diversas formas de desenvolvimento da alíquota para cálculo do tributo. Progressivas e percentuais elas definem a quantidade, o *quantum debeatur* da obrigação devida.

3.2 Hipótese de incidência e base de cálculo do PIS e COFINS

As contribuições PIS e COFINS se assemelham na hipótese de incidência prevista como fato gerador da obrigação tributária. Ambas são previstas na Constituição Federal, autorizadas pelo artigo 195. O artigo define em seus incisos as formas de financiamento da seguridade social, sendo que essa deve ser feita de forma direta e indireta por toda a sociedade.

Dentre esses incisos destaca-se a responsabilidade do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a receita ou o faturamento; o lucro. Dentre essas cita-se as pagas sobre a receita ou o faturamento como de mais latente polemica.

As contribuições PIS e COFINS são justificadas pelo artigo 195 inciso I, letra 'b' da Constituição Federal. Esse institui as contribuições que serão estabelecidas sobre a receita e o faturamento das empresas. Para o PIS-PASEP a Constituição previu

---

[75] SOUZA, Rubens Gomes de. Compendio de Legislação Tributária. Ob. Cit. P. 109

expressamente no artigo 239 a continuidade de sua existência e recepção constitucional no sistema tributário vigente. Diz o artigo:

> "Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo."

Já a COFINS teve como fundamento especifico o artigo 195, I sendo então instituída pela Lei Complementar 70 de 1991. Tal lei previa que a contribuição seria calculada e recolhida tendo por base o valor do faturamento mensal, assim considerado o total da receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Antes da emenda constitucional nº. 20 de 1998 o artigo 195 tinha como previsão que a contribuição teria como incidência somente o faturamento. Antes mesmo da emenda a completar o seu período de *vacatio legis* a lei 9.718 de 1998 já incluía como alteração na Lei Complementar 70 de 1991 a base de cálculo incidente sobre as receitas não somente sobre o faturamento da empresa, alargando a base de cálculo.

Posteriormente foram publicadas, em 2002 a lei 10.637 e em 2003 a lei 10.833, que alteraram as contribuições PIS e COFINS instituindo regimes não-cumulativos para ambas.

Para ambas as contribuições, nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho, a base de cálculo, qualquer que seja o regime de apuração, é a receita, o que inclui o faturamento "...ela será totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercida e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas"[76]. Tais modificações estavam sendo questionadas na justiça com base nos

---

[76] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas – Ed. Atual. 2005 – 2º ed. – São Paulo : Atlas, 2005.

seguintes argumentos de que: lei editada em desacordo com a Constituição Federal é inválida *ab ovo*; a validade da mudança de lei complementar por lei ordinária; e em relação ao PIS-PASEP, a questão da categoria constitucional da Lei Complementar nº 70 que teria adquirido tal *status* pelo artigo 239 da Constituição Federal. O autor também aponta que em apoio da alteração pode ser alterada por lei ordinária a lei complementar quando esta não está nos casos que a constituição exige expressamente sua utilização; e também que toda contribuição social nova está sobre a égide da nova ordem constitucional.

Com base na lei 9.718 de 1998 tem-se o seguinte:

> "Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei
>
> Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.
>
> § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

A legislação é clara então ao definir que a incidência dessas tributações ocorre sobre a totalidade das receitas auferidas. Auferida remete a idéia de acréscimo de forma efetiva que possa ser percebido transformado em dinheiro ou bem econômico equivalente que seja imediatamente conversível em dinheiro. É então essencial que essas receitas auferidas para a incidência do PIS e COFINS tenham efeitos do negócio jurídico que lhes deu causa. Ou seja, somente quando essas receitas são realmente incorporadas ao patrimônio das empresas, sem que sejam provenientes de erro ou ilicitude é que elas fazem parte da base de cálculo da tributação. Por isso a legislação prevê que as contribuições não incidirão sobre as vendas canceladas ou os descontos incondicionais concedidos.

Com clareza, os arts. 2º e 3º da Lei nº. 9.718, de 27 de novembro de 1998, disciplinam e definem, respectivamente, a base de cálculo dos referidos tributos. Assim sendo, as contribuições de PIS e COFINS são calculadas com base no faturamento da empresa. Equipara-se a faturamento a receita bruta da pessoa jurídica, entendendo-se como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela empresa.

Registra-se, ainda, que as Leis nº. 10.637/02 e nº. 10.833/03, que passaram a disciplinar referidos tributos, confirmaram a concepção de que se considera faturamento da empresa o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O Supremo Tribunal Federal, por seu turno, tem firmado o posicionamento de que, para fins tributários, faturamento e receita bruta são termos equiparáveis. É o que se depreende do seguinte voto do eminente Ministro Moreira Alves na Ação Declaratória de Constitucionalidade no. 1-1/DF, *verbis*:

> "Note-se que a lei complementar no. 70/91, ao considerar o faturamento como 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza' nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e serviços coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1o. da Lei nº 187/36)".

Cabe fazer analise mais profunda sobre o conceito de faturamento e receita para plena compreensão das diferenças e das peculiaridades desses conceitos e como a definição correta desses pode alterar e muito o peso e prejuízo causado por essas exações.

3.3 Do faturamento e a Receita

Quando se analisa o conceito de receita deve-se ter em mente a quantidade de controvérsia que tal tributação tem causado no Brasil. Embora o conceito de faturamento venha diretamente do direito comercial, que deriva do ato de emitir faturas, ou seja, documentos que comprovem a venda de mercadoria ou a prestação de serviços no sentido da Lei de Duplicatas Mercantis (Lei nº. 5.474/1968) que trata dessas faturas do artigo primeiro ao vigésimo.

Quando aprofundamos o conceito de faturamento dado pela constituição como as receitas brutas, deve-se ter em mente nas palavras de Rodrigo Caramori Petry que "tal espécie de receita, deve implicar necessariamente no ingresso financeiro efetivo de valores que se incorporem ao patrimônio da pessoa jurídica que a aufere"[77]. Ainda que a receita seja bruta ela não deve incluir meros ingressos sem repercussão econômica no patrimônio das empresas que as auferem.

A esse respeito, cumpre transcrever excerto do RESP nº. 411.580/SP, relatado pelo eminente Min. Luiz Fux:

> "Deveras, os valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas".

Geraldo Ataliba vaticina que, também no direito público, os conceitos de ingressos e receitas não comportam confusão:

> "Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada, todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado".

E, logo adiante, conclui"(...) *receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado* (...)[78]".

---

[77] PETRY, Rodrigo Caramori. Ob. Cit. P. 144.

[78] ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário", Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 1969 págs. 25 e 26

Portanto, nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos.

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém, mero trânsito para posterior entrega a quem efetivamente pertencem. Assim, apenas "os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas[79]"

Nessa linha, aliás, é iterativa a jurisprudência do e. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

> "PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. PRESTADORAS DE SERVIÇO. RECEITAS AUFERIDAS. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. DISPENSA DAS GUIAS DARFS.
>
> Os ingressos de valores referentes aos salários dos funcionários e aos encargos sociais repassados pela tomadora de serviço à impetrante não se enquadram no conceito de faturamento ou de receita bruta. Tais valores permanecem de forma temporária em poder das prestadoras de serviço e não se somam ao seu patrimônio, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS. (...) (AMS nº. 2005.72.00.011138-0, Rel. Des. Fed. Vilson Darós, DJU 13.9.2006 –).
>
> "PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. PRESTADORAS DE SERVIÇO. RECEITAS AUFERIDAS.
>
> Os ingressos de valores referentes aos salários dos funcionários e aos encargos sociais repassados pela tomadora de serviço à impetrante não se enquadram no conceito de faturamento ou de receita bruta. Tais valores permanecem de forma temporária em poder das prestadoras de serviço e não se somam ao seu patrimônio, razão pela qual não devem integrar a base de cálculo da COFINS e do PIS.
>
> O julgado não ofende ou declara a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/99, pois tal dispositivo, ao considerar como base de cálculo da COFINS e do PIS a receita bruta, assim sendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, não incluiu

---

[79] BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças, 11. ed., Rio de Janeiro. Forense, 1976, p. 130-5

as entradas de valores meramente temporárias que não integram o patrimônio da empresa. (...) (Primeira Turma, AMS nº. 2004.70.05.006812-6/PR, Rel. Des. Fed. VILSON DARÓS, DJU 14.6.2006 –).

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.72.00.009933-9/SC
TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EMPRESA FORNECEDORA DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO.

Os valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais, que são repassados pelas empresas tomadoras de serviços, não constituem receita da empresa de trabalho temporário. São meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial. Não sendo receitas, não integram a base de cálculo da COFINS, mesmo que consideradas a conceituação de receita bruta contida no art. 3º da Lei 9.718/98 (AG nº 2003.04.01.059704-0, 2ª Turma do TRF da 4ª Região, Rel. Des. Fed. João Surreaux Chagas).
A empresa meramente agenciadora de mão-de-obra tem direito de recolher a contribuição ao PIS e a COFINS somente com base nos valores recebidos a título de taxa de administração.

Consta da Jurisprudência colacionada a seguinte decisão também oriunda do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

"EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. PIS, COFINS, CSLL E IRPJ. BASE DE CÁLCULO. PRESTADORAS DE SERVIÇO. Os valores referentes aos salários e encargos sociais, repassados pela empresa tomadora de serviço, não constituem receita da empresa de trabalho temporário, de modo que descabida sua consideração para fins de incidência tributária. (TRF4, AG 2006.04.00.034353-7, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 10/01/200)."

Concluí-se que para a cobrança das exações contribuições sociais PIS-PASEP e COFINS tais incidem sobre o faturamento assim entendido como receita bruta e esse por sua vez a totalidade das receitas auferidas pelas empresas.

Cumpre analisar agora os aspectos que colaboram para a identificação do fato gerador para as empresas que exercem a atividade de limpeza e conservação que são atividades reconhecidamente como prestação de serviços com algumas peculiaridades.

3.3.1 Hipóteses de incidência do tributo para as atividades de terceirização no setor de limpeza e conservação

A questão nesse ponto assiste a uma latente controvérsia. A princípio para as empresas que terceirizam mão de obra podem parecer ter como atividade de prestação de serviço (e então sujeita a caracterização como hipótese de incidência do PIS e COFINS) a exploração da atividade de limpeza e conservação sob seu comando e risco próprio. Tais empresas prestariam o serviço efetivamente de limpeza e conservação dentro do seus meios e recursos de forma a atingir as obrigações pactuadas no contrato firmada com a parte contratante que definiria a extensão do serviço.

Realmente quando tais empresas prestam efetivamente esse serviço de forma que os trabalhadores tenham a jornada pura e simplesmente delimitada pela prestadora (e não pela tomadora) cabendo a essa coordenar a atividade e prestar o serviço efetivamente sendo remunerada sobre tal, a remuneração percebida passaria a compor o conceito de faturamento por se tratar de receita auferida pela empresa prestadora do serviço de terceirização e, portanto, comporia a base de cálculo de incidência do tributo.

Tal questão então configura conflito quando a atividade de terceirização embora apresente as características contratuais da primeira passa a ser de fato um agenciamento de mão de obra. Apesar dos trabalhadores utilizarem uniformes das prestadoras e tenham contratos com esta, no ato da prestação do serviço em si a quase que um total desligamento da empresa prestadora visto que toda a atividade é gerenciada e coordenada pela empresa tomadora que obtendo os trabalhadores para a prestação dos serviços contratados os organiza da forma que melhor lhe convém dentro dos limites contratuais.

Ora a atividade assim passa a ser terceirização da mão de obra nos mesmos moldes do agenciamento de mão de obra. Assim sendo há ferimento ao princípio da

isonomia com a configuração de uma hipótese de incidência mais larga que verdadeiramente configura a atividade base de cálculo do tributo.

Nesse sentido observa-se da jurisprudência os seguintes julgados que ajudam a elucidar a questão, o primeiro do relator Álvaro Junqueira julgado em 2008 em que esse foi embasado na decisão do supremo tribunal federal e o segundo no Agravo de Instrumento nº 2003.04.01.059704-0/PR, julgado em 27.04.2004, por maioria, publicado no DJU de 23.06.2004 embora o relator tenha posição diversa da conclusão que se apresenta:

> TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. ART. 3º, §1º, LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS E ESPECIALIZADO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS AUFERIDAS. LEIS NºS 10.637/2002 E 10.833/2003. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.
>
> 1. O Supremo Tribunal Federal, em decisão prolatada no julgamento do Rext 357950/RS, rel. orig. Min. Marco Aurélio, sessão realizada no dia 09.11.2005, rematou a controvérsia declarando a inconstitucionalidade do alargamento da definição de faturamento como base de cálculo do PIS e da COFINS promovida pelo §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98
>
> 2. Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS todas as entradas havidas na contabilidade das receitas decorrentes dos contratos de prestação de serviços temporários, senão que apenas as receitas efetivamente auferidas pela empresa.
>
> 3. No que às empresas de serviços temporários, portanto, cuja função é arregimentar trabalhadores que, por sua vez, prestam labor às empresas tomadoras, os valores por estas transmitidos àquelas e que têm por destino a remuneração dos empregados, vez que não são apropriados pela empresa cedente de mão-de-obra, senão que pelos trabalhadores mesmos, não se sujeitam à incidência do PIS e da COFINS, restando não alcançados pelos arts. 2º da LC nº 70/91 e 3º da LC nº 07/70, nem tão-pouco pelos art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º da Lei nº 10.833/2003.
>
> 4. Nos contratos de serviço especializado, no entanto, o qual é executado por ela própria e sob sua responsabilidade, o que não se confunde com mera atividade de agenciamento. A empresa que presta serviço especializado, ao firmar um contrato com a empresa tomadora, fixa uma valor pelo serviço a ser prestado, sendo este o seu faturamento para efeitos tributários.
>
> 5. Inexistindo similitude entre a prestação de serviços especializados e de trabalho temporário, não há como estender o entendimento jurisprudencial diferenciado dado às empresas prestadoras de serviços temporários, de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre as receitas as verbas salariais pagas aos empregados temporários e respectivos encargos sociais e trabalhistas.

"TRIBUTÁRIO. PIS. PASEP. FINSOCIAL. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. TAXA ADMINISTRATIVA.
Não prospera a pretensão da impetrante, empresa prestadora de serviços, de ter a base de cálculo do PIS, PASEP e FINSOCIAL calculada sobre a chamada "taxa administrativa", uma vez que essa nada mais é que o lucro bruto da sociedade e não receita bruta e/ou faturamento.
As leis que estabelecem a base de cálculo do PIS, PASEP e FINSOCIAL não levaram em conta os custos necessários ao auferimento das receitas, sob pena da base de cálculo transmudar-se para o lucro bruto das empresas, o que é inadmisível.: (AMS nº 95.04.25040-8/PR, Relator De. Federal Vilson Darós, julgado em 10.02.2000, unânime, publicado no DJU de 15.03.2000).
Com efeito, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS consiste no faturamento ou receita bruta, conceito que contempla a "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para a receita".
Contudo, por ocasião do julgamento do AI nº 2003.04.01.059704- 0/PR, em que restei vencido, a Segunda Turma, por maioria, entendeu pela inexigibilidade da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores que as empresas tomadoras do serviço repassam às empresas de trabalho temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais. O acórdão ficou assim ementado:
TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO. ANTECIPAÇÃO DA TUTELA.
Os valores que as empresas tomadoras do serviço repassam às empresas de trabalho temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais, a princípio, não constituem receita destas empresas, não integrando a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS.
É cabível a antecipação da tutela para suspender a exigibilidade de tributo quando, a par da verossimilhança da tese sustentada, as modificações legislativas importem em aumento da carga tributária em tal grau que comprometa a viabilidade da manutenção da atividade empresarial, em aparente violação ao princípio da capacidade contributiva da empresa.
Agravo de instrumento provido.

Existe divergência entre os conceitos de receita bruta e ingressos. Todo produto oriundo de uma operação mercantil ou de uma prestação de serviço que entra e se incorpora definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não se sujeitando à posterior devolução ou repasse, é considerado como receita bruta. A contrario sensu,

os valores de uma operação mercantil ou prestação de serviço, arrecadados pela pessoa jurídica para posterior devolução ou repasse, ou seja, que não lhe pertencem, são considerados meros ingressos. Pertence à empresa apenas a taxa de administração, sendo esta a verdadeira receita daquela passível de tributação.

3.3.2 Hipóteses de incidência do tributo sobre o agenciamento de mão de obra no setor de limpeza e conservação

Para as empresas do setor que agenciam mão-de-obra (conhecidas como empresas de terceirização de trabalho) os limites do "faturamento" (hipótese de incidência prevista na norma constitucional para o PIS e para a COFINS) são delineados pela atividade realmente prestada. É necessário então verificar qual o serviço que essa empresa presta para ai então elaborar o cálculo da incidência dos tributos devidos.

Tal atividade é regulamentada pela Lei 6.019 de 1974 que dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas e dá outras providencias. O artigo terceiro e o artigo quarto da lei definem a empresa de trabalho temporário:

> *"Art. 3º - É reconhecida a atividade da empresa de trabalho temporário que passa a integrar o plano básico do enquadramento sindical a que se refere o art. 577, da Consolidação da Leis do Trabalho.*
>
> *Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos."*

Essas empresas, então, têm como atividade dispor para outras esses trabalhadores temporários. De tal forma a hipótese de incidência das contribuições deve ser então somente sobre a atividade prestada.

É com apoio na jurisprudência que fica cristalina a questão, revelando-se no julgamento de Apelação em Mandado de Segurança em 12 de março de 2008 em que a primeira turma do TRF 4, em que o relator foi o Desembargador Joel Ilan Paciornik, decidiu da seguinte maneira:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO. EXCLUSÃO DOS VALORES RELATIVOS VERBAS SALARIAIS, ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS REFERENTES A MÃO-DE-OBRA FORNECIDA. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.

1. Os valores repassados pelas empresas tomadoras de serviço às empresas de cessão de trabalho temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores, encargos sociais e trabalhistas referentes a mão-de-obra fornecida não constituem receita destas empresas, não integrando a base de cálculo do PIS e da COFINS, cuja autorização constitucional à imposição advém do art. 195, I, "b" da CF/88, signo de riqueza eleito pelo constituinte, consubstanciado no binômio fato gerado/base de cálculo da contribuição.

2. No caso concreto, restou comprovado que a impetrante é empresa que se dedica, exclusivamente, à intermediação ou cessão de mão-de-obra, de maneira que deve recolher a contribuição ao PIS e à COFINS apenas sobre a denominada Taxa de Administração.

3. Apelação improvida."

A base de cálculo das contribuições então limitada ao "faturamento" da empresa, assim entendido a receita bruta da venda de mercadorias e ou da prestação de serviços, que por sua vez se traduz na receita própria auferida pela pessoa vendedora ou prestadora de serviços. Auferida vem a ser a receita que definitivamente integra o patrimônio da empresa.

Como bem observado pela jurisprudência as receitas que integram a base de cálculo então para o PIS e COFINS são aquelas que integram a 'taxa de administração' que é o serviço efetivamente prestado pelas empresas agenciadoras de mão de obra.

3.3.4 Analise dos conceitos envolvidos e comparação entre as atividades

Para apuração da base de cálculo dos tributos PIS e COFINS em relação à atividade econômica de prestação de serviços de limpeza e conservação é necessário diferenciar e identificar os rumos atuais e como se configura a prestação desses serviços pelas empresas do ramo.

Existem duas hipóteses básicas para analise dessas prestações de serviço. A primeira delas é quando uma empresa assume uma função de limpeza e conservação

para outra comandando a atividade por sua própria conta e risco. Por exemplo, na produção de um evento artístico musical uma empresa X, que é a produtora desse evento hipotético, contrata a empresa Y, que é uma empresa do ramo limpeza e conservação, para manter a limpeza e a organização higiênica do evento.

A segunda situação hipotética se concretiza quando uma empresa necessitando suprir seus quadros de funcionárias ou não querendo sobrecarregar seus recursos administrativos contrata uma segunda para suprir essas deficiências. Por exemplo, a empresa X do ramo de pepinos em conservas decide para melhorar sua eficiência terceirizar o seu setor de limpeza e conservação. De tal forma ela contrata a empresa Y do ramo desejado que fornecerá trabalhadores para a empresa X, treinados e especializados na atividade de limpeza e conservação. Embora a princípio possa parecer que a empresa Y é a responsável pela atividade de limpeza e conservação dos ambientes da empresa X ela na verdade é responsável por disponibilizar os trabalhadores para a empresa X. Esses irão trabalhar na empresa X e estarão sujeitos às ordense os comandos do controle administrativo nesta empresa (dentro dos limites contratuais). A vantagem dessa atividade consiste na disponibilidade eficiente dos trabalhadores para a empresa tomadora que transfere os encargos administrativos de seleção treinamento e contratação para a empresa Y prestadora de serviço e terceirizadora.

O fato é que na atualidade muitas empresas misturam essas atividades nos seus objetos sociais, o que pode criar confusão na incidência tributária. A receita federal tem cobrado então tributos às vezes corretamente e as vezes em excesso pois não identifica a real atividade geradora de “faturamento”da empresa.

Mesmo na jurisprudência encontram-se posições diversas, umas que entendem a base de cálculo se tratar de todas as receitas inclusive as entradas, mesmo aquelas que não se agregam ao patrimônio, e outras que entendem como existindo o limite do faturamento aqueles valores que como receitas passam a integrar o patrimônio da empresa configurando a receita bruta sinônimo do faturamento da empresa.

Assim de forma clara essa dicotomia de posições que inclusive causa discrepâncias no sistema tributário, ameaça à isonomia, extrapola os objetivos da tributação onerando falsos sinais de riqueza alienando a capacidade contributiva e ameaçando até mesmo o confisco dos contribuintes.

Os tribunais superiores são contrários ao entendimento que limita o conceito de faturamento a clareza das receitas auferidas. Como exemplo cita-se recurso especial em que foi relator o Excelentíssimo Ministro Luiz Fux, publicado no diário de justiça eletrônico em 20 de abril de 2009 (REsp 847641 / RS Recurso Especial 2006/0106467-4):

> "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇOES SOCIAIS DESTINADAS AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. "FATURAMENTO" E "RECEITA BRUTA". LEI COMPLEMENTAR 70/91 E LEIS 9.718/98, 10.637/02 E 10.833/03. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO QUE OBSERVA REGIMES NORMATIVOS DIVERSOS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE LOCAÇAO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA (LEI 6.019/74). VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS E DEMAIS ENCARGOS TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. INCLUSAO NA BASE DE CÁLCULO.
>
> [...]
>
> 1. A base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS é o faturamento, hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1º, caput e § 1º, das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98)
>
> 15. Consequentemente, a conjugação do regime normativo aplicável e do entendimento jurisprudencial acerca da composição do preço do serviço prestado pelas empresas fornecedoras de mão-de-obra temporária, conduz à tese inarredável de que os valores destinados ao pagamento de salários e demais encargos trabalhistas dos trabalhadores temporários, assim como a taxa de administração cobrada das empresas tomadores de serviços, integram a base de cálculo do PIS e da COFINS a serem recolhidas pelas empresas prestadoras de serviço de mão-de-obra temporária (Precedentes oriundo da Segunda Turma do STJ: REsp 954.719/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 13.11.2007)
>
> [...]"

Com certeza a iniciativa privada sai prejudicada, como se sabe os altos impostos e a exorbitante carga tributária no Brasil são estimulantes para a cultura do cargo público matando qualquer incentivo para o empreendedorismo e a inovação que são os fatores que realmente levam uma nação para o progresso.

Com a cobrança dessas exações sobre a base cálculo apurada segundo o entendimento de alguns tribunais e com amplo apoio dos tribunais superiores cria-se uma situação de distorção no sistema tributário que fere o princípio da capacidade contributiva, pois se tributa valores que não são parte do patrimônio dessas empresas e, portanto não são sinais presuntivos da riqueza que justificaria a cobrança de tal exação. Aliás, com tal base de cálculo as empresas são obrigadas a ajustar seus valores de uma forma que reduzem sua competitividade e oneram ainda mais os consumidores prejudicando toda a cadeia produtiva nacional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os direitos sociais no Brasil, lastreados pelas contribuições sociais, são muitos, coerentes com a situação de estado do bem estar social doutrina moderna que compõe os fundamentos bases da Constituição cidadã de 1988. Beiram ao paternalismo de um estado assistencialista, mas ainda sim não podem ser condenadas ou aprovadas. A constituição atual é nova, recém completou os vinte anos de existência a abertura democrática promovida pelo fim do regime militar.

A constituição de 1988 estabeleceu como os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a garantia do desenvolvimento nacional a fim de erradicar a pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais com a promoção do bem de todos, sem preconceitos.

As contribuições sociais então tem papel fundamental na promoção desses direitos, inclusive aqueles previstos no artigo sexto referentes a saúde, a previdência social e a assistência aos desamparados e também presentes no artigo sétimo que define os direitos dos trabalhadores. Aquelas são fonte de receita muito importante para consecução dos objetivos listados e são figura de intensa arrecadação do fisco, configurando uma crescente receita para os cofres do Estado.

Ainda assim a crescente arrecadação acompanhada do aumento do produto interno bruto do Brasil não se refletiu em redução da carga tributária para estimulo da econômica e do consumo interno. Muito pelo a carga tributária brasileira chegou a subir mais de cinco por cento em relação ao PIB.

O que se vê é uma intenção clara da expansão da carga tributária e lenta ocupação do espaço da iniciativa privada pela atuação do Estado, refletida pela criação de empresas públicas em diversas áreas de atuação econômica.

As contribuições especiais, e principalmente dentre elas as sociais, tem servido para o executivo federal para expansão da carga tributária e das exações para

custear as atividades da previdência e assistência social. Não tendo os mesmos limites constitucionais dos impostos, mas atreladas ao princípio da finalidade essas contribuições tem desempenhado papel primordial para concretização dos partidários das doutrinas sociais.

Ainda assim, de posse dos conceitos, definições e princípios constitucionais que limitam a atuação tributária e do fisco em relação aos contribuintes é possível proteger os cidadãos da atuação intervencionista do Estado social pós-1988. Esses princípios que limitam as contribuições, como todos os tributos, têm servido como escudo e proteção para o setor produtivo nacional embora sua eficiência seja escassa. A aplicação desses para interpretação das normas legais tributárias é fundamental para real compreensão do fenômeno tributário e das intenções do legislador para instituir tributos.

A lei tributária não pode ser interpretada tão somente em beneficio do fisco ou do contribuinte, ela deve ser interpretada como todas as regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica do conjunto normativo, adotando a orientação da interpretação sistemática, mas também admitem todos os métodos de interpretação que são válidos para as leis em geral.

As contribuições PIS e COFINS são as primeiras em arrecadação para a Receita Federal. Não é a toa que a União se empenha com vigor em cobrar essas exações e manter a base de cálculo que lhe convém mesmo que signifique a cobrança excessiva dos contribuintes em detrimento do princípio da capacidade contributiva.

Aliás, é por intermédio desse princípio que o legislador deve observar sempre na instituição de uma lei tributária, para que os tributos sejam justos e sua existência seja coerente, que essa lei incida sobre os fatos presuntivos de riqueza. Ela só deve ser considera eficaz e justa, se atuar sobre os excessos, sobre aquilo que ultrapassa o indispensável.

Observada o objetivo dessas exações que é financiar a seguridade social, consoante à determinação do artigo 195 da constituição federal percebe-se que o requisito fundamental de validade dessas exações, quais sejam contribuições sociais, é a atenção ao principio da finalidade, ou seja, os recursos arrecadados devem sempre ser destinados para o orçamento que será o aporte básico para a seguridade social.

Assim sendo de forma a promover o princípio da igualdade tendo como visão uma promoção de justiça social, que por vezes tem como justificação posições equivocadas e desacertos, mas também posições relevantes, e também corrigir desequilíbrios na distribuição da renda nacional essas exações tem que ter como foco a incidência sobre o excedente, sobre o que é além do necessário, para auxiliar a começar aqueles que não dispõem de recursos, ou apenas de recursos escassos, não tendo sentido tributar o que é suficiente e essencial para o desenvolvimento de uma atividade econômica.

No caso das empresas que agenciam mão de obra para terceiros ou que prestam serviço de terceirização de mão de obra, mas que no fundo acabam por ser atividade idêntica a primeira a capacidade contributiva dessas se resume aos recursos auferidos, às receitas que integraram o patrimônio dessas, excluindo-se da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento aquilo que não é receita auferida. Ou seja, não pode constar da base de cálculo os outros tributos que integram esse valor e nem as receitas que não pertencem à empresa, como os salários e encargos.

A interpretação se faz de extrema necessidade na reinante confusão de legislações e normas que o contribuinte empreendedor tem que enfrentar para conduzir suas atividade, inclusive tendo que dispor de seus recursos para garantir que sua empresa esteja sempre andando de acordo com a lei.

As receitas auferidas então por passarem a integrar o patrimônio das empresas contemplam o conceito de faturamento, e se encaixam perfeitamente no princípio da capacidade contributiva, mantendo os limites das alíquotas a permitir que os empreendedores de determinada atividade possam reinvestir e expandir a atuação de seus empreendimentos.

Essa posição goza de apoio nos juízos monocráticos que compreendem a difícil situação do empreendedor que tenta competir no mercado nacional com preços vantajosos de seus produtos e serviços. Porém a definição desse limite não é compartilhada pelos tribunais, com exceções, e com raríssimas exceções aceita pelos tribunais superiores.

Fica difícil então para qualquer empresário, principalmente em tempos de crise, fazer um planejamento eficaz para sua empresa ajustando suas contas com as exações que terá que pagar para o fisco independente de sua atividade estar gerando divisas ou apenas ter o suficiente para se manter.

É até confuso falar em livre iniciativa se o empresário na atualidade está atrelado a valores salariais pré-estabelecidos pelos sindicatos, e está sujeito misericórdia da receita federal dependendo de parcelamentos de débitos para quitar suas contas com o fisco. Tão reconhecida é essa situação que no raiar da crise de 2008 o governo federal lançou uma legislação de parcelamento fiscal de débitos como também reduziu impostos e tomou atitudes para incentivar o consumo e reduzir os preços das mercadorias e serviços.

Por fim para o contribuinte, por questão de segurança jurídica e do posicionamento da receita e dos tribunais superiores é prudente manter-se de acordo com a interpretação desses órgãos enquanto questiona no judiciário a cerca da correta interpretação dessas legislações que regulamentam essas contribuições.

REFERENCIAS

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da legalidade nos tributos . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7549>. Acesso em: 01 nov. 2009;

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado.* 3 Ed. 2. reimpr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984;

MELO, José Eduardo Soares. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 2. Ed. Ver. Atual. Amplia.* São Paulo: Malheiros, 1996;

PETRY, Rodrigo Caramori. Contribuições PIS/PASEP e COFINS – Limites Constitucionais da Tributação sobre o "Faturamento", a "Receita" e a "Receita Operacional" das empresas e outras entidades no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2009;

MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores, 2008 34ª edição

MARTINS, Ives Gandra da Silva. PASEP – Caráter Tributário – Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Natureza Jurídica – Conflito entre Lei Complementar e Emenda Constitucional. In Revista de Direito Tributário n.º 33, RT: São Paulo

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores – 2006

DE JESUS, Noel Antonio Tavares. Contribuição Previdenciária: Retenção sobre a remuneração relativa a cessão de mão de obra e trabalho temporário. – Monografia Jurídica – CCJ – UFSC – 2000.

MARTINS, Sergio Pinto. Direito da Seguridade Social – 23. ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006

BASTOS, Celso Ribeiro de . Parecer – As Prestadoras de Serviços e a Contribuição Devida ao SESC: Uma questão jurídica e de responsabilidade social – São Paulo : Códex, 2003

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves . Comentários à Constituição Brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1994

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15° edição – 2009

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária: Resenha Tributária, ed. Póstuma, 1975

GUIMARÃES, Ylves J. de Miranda. A situação atual da Parafiscalidade no Direito Tributário: Editor José Bushatsky, São Paulo, 1977

BALLEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 3ª ed., 1998

SILVA, De Plácido. Vocabulário Jurídico – edição universitária – Rio de Janeiro: Forense, 1991 v. III

MONTEIRO, Washington de Barros, Curso de Direito Civil, v.4 : Direito das Obrigações, 1ª parte – 32. ed. Atual. Por Carlos Alberto Dabus Maluf – São Paulo : Saraiva, 2003

Pontes de Miranda, Tratado de direito privado, t. 22

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, 21. ed. São Paulo : Malheiros 2007

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Ed. Atualizado por Misabeu Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 4ª Ed., 1999

BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças. 13. ed. Rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1981

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros Editores 5 ed. 5 tiragem 1996

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura *"sui generis").* São Paulo: Dialética, 2000

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo – Malheiros – 2006

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª ed. São Paulo: Malheiros 1991

ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos Convênios para Isenção do ICMS. Revista de Direito Tributário nº 11/12. São Paulo: Revista dos Tribunais

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1999

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 3 ed. Forense, 1991

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas – Ed. Atual. 2005 – 2º ed. – São Paulo : Atlas, 2005

ATALIBA, Geraldo. Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário", Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 1969

BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (organizadores). PIS e COFINS na teoria e na prática : uma abordagem completa do regime cumulativo e não cumulativo. São Paulo: MP Editora., 2009.

MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. Manual de Metodologia na Pesquisa do Direito. 4ª Ed. Rev. Atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

LEITE, Eduardo de Oliveira. Monografia Jurídica. - 8ª. Ed. Rev. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.