

Frederico Amado

# Direito Previdenciário

**18<sup>a</sup>**  
**Edição**

Revista,  
atualizada  
e ampliada

**2025**

 EDITORA  
*Jus*PODIVM  
[www.editorajuspodivm.com.br](http://www.editorajuspodivm.com.br)

# Contribuições para o custeio da seguridade social

## 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Além dos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, a manutenção da seguridade social contará com as receitas decorrentes das **contribuições para a seguridade social**, que têm **aplicação vinculada ao sistema securitário**, por serem tributos afetados ao sistema.

Com propriedade, toda a sociedade deverá financiar a seguridade social brasileira, de maneira direta ou indireta, ante o seu caráter universal que objetiva a proteção do povo contra os riscos sociais selecionados pelo legislador, consoante o interesse público, através de prestações na área da saúde pública, assistência e previdência social.

### ► Como esse assunto foi cobrado em concurso?

No concurso do CESPE para Técnico Judiciário do TRT RN em 2010, foi considerado correto o seguinte enunciado: A seguridade social é financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal (DF) e dos municípios e de contribuições sociais.

Contudo, há uma exceção “temporária” no artigo 76, do ADCT, da Constituição, que criou a DRU – Desvinculação de Receitas da União, prorrogada até 31 de dezembro de 2015 pela Emenda Constitucional nº 68/2011, que permitiu que até 20% do montante arrecadado com as contribuições sociais tenham destinação diversa.

Coube à Emenda Constitucional 93/2016 prorrogar e ampliar a DRU, que agora abarca 30% da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data até 31 de dezembro de 2023.

Ademais, foram inseridos os artigos 76-A e 76-B que instituíram a DRU em favor dos estados, Distrito Federal e municípios até 31 de dezembro de 2023 e

no mesmo importe de 30% das receitas relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes, salvo recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino (incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal) e receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores.

► **Importante:**

Com o advento da **Emenda 103/2019** (art. 2º), a **DRU não mais se aplica às contribuições para a seguridade social**, tendo havido perda de interesse governamental na sua manutenção nesta área, pois desde o ano de 2016 as despesas da seguridade social passaram a superar as receitas, limitando-se o superávit ao ano de 2015.

Mesmo após a **Emenda 126/2022** a DRU de 30% foi afastada da seguridade social, conforme o artigo 76, §4º, do ADCT:

“Art. 76. São **desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2024, 30% (trinta por cento)** da arrecadação da União relativa às **contribuições sociais**, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral de Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

**§ 4º A desvinculação de que trata o caput não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)”

Existe um **orçamento específico para a seguridade social**, ao lado do orçamento fiscal e do de investimentos nas empresas estatais, para onde são destinadas as contribuições, competindo à União cobrir a eventual falta de recursos financeiros para o pagamento dos benefícios previdenciários.

Apenas poderão os recursos do orçamento da seguridade social ser utilizados para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, se aprovada autorização legislativa específica, nos termos da excepcional previsão do artigo 167, inciso VIII, da Constituição Federal.

Insta destacar que dentro da categoria tributária “contribuições sociais”, existem duas espécies: *contribuições para a seguridade social* e *contribuições sociais gerais*, conforme já se pronunciou o STF no julgamento da ADI 2.556, de 09.10.2002, sendo que somente as primeiras se submetem ao regime jurídico do artigo 195, da Constituição.

Deveras, em regra, **apenas a União tem competência para instituir as contribuições para a seguridade social**, salvo no que concerne ao regime de previdência social dos servidores públicos efetivos dos estados, do Distrito Federal e dos muni-

cípios, pois há permissivo para que essas pessoas políticas criem contribuições para o custeio dos respectivos regimes previdenciários, a teor do artigo 149, §1º, da CRFB.

► **Qual o entendimento do STF sobre o assunto?**

Com base nesse regime, o STF pronunciou a inconstitucionalidade de lei do Estado de Minas Gerais que criou contribuição compulsória para o custeio da assistência à saúde, benefícios fomentados pelo Regime Próprio de Previdência dos Servidores daquele Estado, no julgamento da ADI 3.106, de 14.04.2010.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Auditor Fiscal de Controle Externo – Direito do TCE SC em 2016, foi considerado errado o seguinte enunciado: Conforme o entendimento dos tribunais superiores, será inconstitucional lei complementar estadual que institua contribuições previdenciárias compulsórias para o custeio de serviços de assistência à saúde dos servidores públicos do respectivo estado, **cabendo restituição proporcional** do valor referente ao custeio dos serviços de assistência à saúde caso o servidor tenha deles usufruído (erro na parte final do enunciado).

Conquanto exista no Brasil corrente doutrinária minoritária que sustente a natureza não fiscal dessas contribuições, especificamente as previdenciárias, é certo que é amplamente prevalente a sua natureza fiscal.

► **Qual o entendimento do STF sobre o assunto?**

O STF já se pronunciou repetidas vezes que as contribuições para a seguridade social possuem natureza tributária (vide RE 556.664, de 12.06.2008; RE 342.336, de 20.03.2007, dentre outros julgados).

Ao contrário dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, tributos tradicionais previstos expressamente no CTN, que são diferenciados pela natureza jurídica específica do seu fato gerador da respectiva obrigação, não se identifica a natureza jurídica de uma contribuição para a seguridade social através da delimitação da sua hipótese de incidência.

Deveras, é plenamente possível que uma contribuição securitária tenha o mesmo fato gerador de um imposto, como ocorre na tributação sobre o lucro das pessoas jurídicas, considerado fato imponible tanto do imposto de renda quanto da contribuição social sobre o lucro líquido.

Dentre as espécies tributárias, o que define uma contribuição para a seguridade social é a sua finalidade de custeio do sistema securitário, independentemente da natureza do fato gerador, pois são **tributos finalísticos**.

No mais, o artigo 27, da Lei 8.212/91, ainda aponta outras receitas para o custeio da seguridade social, tais como as multas, a atualização monetária e os juros moratórios; a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros; as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais; 50% dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal e 40% do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal do Brasil.

Por sua vez, nos termos da LC 207/2024, o agente operador do Seguro Obrigatório para Proteção de Vítimas de Acidentes de Trânsito (SPVAT) poderá repassar à Seguridade Social percentual, a ser estabelecido em decreto do Presidente da República, de até 40% (quarenta por cento) do valor total do prêmio recolhido e destinado ao Sistema Único de Saúde (SUS), para custeio da assistência médico-hospitalar dos segurados vitimados em acidentes de trânsito.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Procurador do Estado em Alagoas em 2008, foi considerado errado o seguinte enunciado: Constitui receita da seguridade social 50% do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo departamento da Receita Federal. De seu turno, do concurso para Auditor Fiscal da RFB em 2009, a ESAF apresentou o seguinte enunciado: Além das contribuições sociais, a seguridade social conta com outras receitas. Não constituem outras receitas da seguridade social: a) as multas; b) receitas patrimoniais; c) doações; d) juros moratórios; e) sessenta por cento do resultado dos leilões dos bens apreendidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Gabarito letra E.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso da FCC para Procurador da Prefeitura de Recife em 2014, foi considerada correta a letra D: Constituem outras receitas da Seguridade Social, EXCETO: a) as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens. b) as multas, a atualização monetária e os juros moratórios. c) a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros. d) 50% do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal. e) as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais.

► **Importante:**

A arrecadação desses tributos é tão importante que há vedação no artigo 195, §3º, da Constituição Federal, para que o Poder Público contrate com as pessoas jurídicas em débito com a seguridade social, bem como lhes conceda incentivos fiscais ou creditícios.

## 2. A RELAÇÃO JURÍDICA DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

A relação de custeio da seguridade social é nitidamente de índole tributária, porquanto as contribuições sociais são modalidade de tributos, uma vez superada a divisão tripartite do CTN, com o advento do atual ordenamento constitucional.

É possível *defini-la* como um **vínculo jurídico obrigacional público, em que o sujeito ativo (Estado) é credor do sujeito passivo (responsável ou contribuinte), que deverá promover o recolhimento de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, acrescida de eventuais consectários legais (multas, juros de mora e correção monetária), uma vez realizada em concreto a hipótese de incidência prevista em lei stricto sensu, observada a base de cálculo, a alíquota e os prazos legais.**

De acordo com o artigo 121, parágrafo único, do CTN, *contribuinte* é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto o *responsável*, apesar de não revestir a condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de expressa previsão legal.

A responsabilidade, por seu turno, poderá ser por *substituição* ou por *transferência*, a depender do momento em que ocorra. Conforme lições de Ricardo Alexandre (2008, pg. 209), “na responsabilidade por substituição, a sujeição passiva do responsável surge contemporaneamente à ocorrência do fato gerador. Já na responsabilidade por transferência, no momento do surgimento da obrigação, determinada pessoa figura como sujeito passivo, contudo, num momento posterior, um evento definido em lei causa a modificação da pessoa que ocupa o pólo passivo da obrigação, surgindo, assim, a figura do responsável, conforme definida em lei”.

## 3. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL EM ESPÉCIE

As contribuições para a seguridade social estão previstas no artigo 195, da Constituição Federal, a cargo de diversas fontes de custeio, cujo texto foi reformado pela Emenda 20/1998, **exigindo-se lei complementar para a criação de novas fontes não previstas no texto constitucional.**

### ► Como esse assunto foi cobrado em concurso?

No concurso do CESPE para Procurador do Estado em Alagoas em 2008, foi considerado correto o seguinte enunciado: É possível a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social além daquelas previstas na CF, desde que por lei complementar.

Contudo, a despeito da exigência de lei complementar para a criação de novas contribuições para a seguridade social, a teor do artigo 195, §4º, da Constituição Federal, não lhes é aplicável o disposto no artigo 154, I, da CRFB, ou seja, é plenamente válida a instituição de novas contribuições sociais cumulativas e com mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos, mas não de outras contribuições sociais.

► **Qual o entendimento do STF sobre o assunto?**

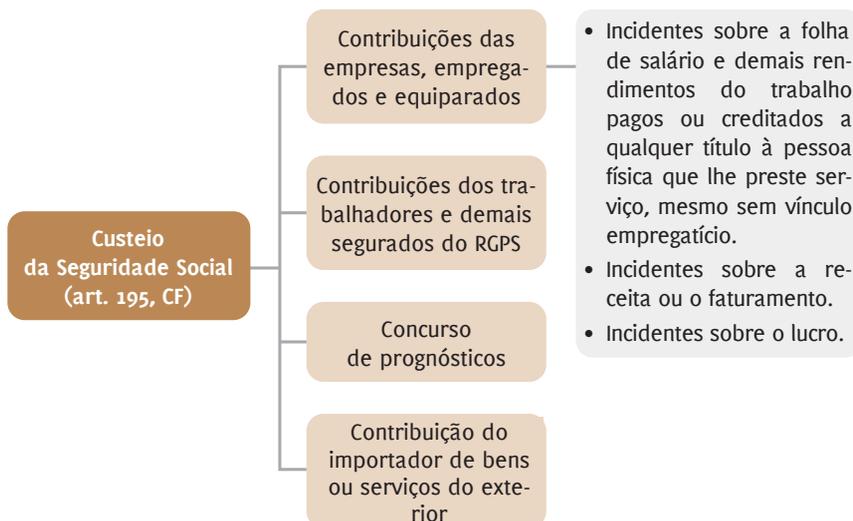
No julgamento do RE 258.470, de 21.03.2000, o STF reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que “não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição”.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Promotor de Justiça do ES em 2010, foi considerado correto o seguinte enunciado: De acordo com a jurisprudência do STF, a contribuição nova para o financiamento da seguridade social, criada por lei complementar, pode ter a mesma base de cálculo de imposto já existente.

De efeito, com base no artigo 195, incisos I/IV, serão analisadas as contribuições para a seguridade social pagas pelas empresas, empregadores e equiparados (contribuição previdenciária patronal, COFINS e CSLL), pelos trabalhadores e demais segurados do RGPS (contribuição previdenciária) e pelo importador de bens ou serviços do exterior (COFINS).

A receita dos concursos de prognósticos oriunda dos apostadores de jogos e loterias oficiais também será analisada, conquanto não goze de natureza tributária em razão da sua facultatividade.



► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Juiz Federal da 2ª Região em 2013, foi considerada correta a letra E: Conforme a CF, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e de determinadas contribuições.

Nesse sentido, as contribuições sociais constitucionalmente previstas incluem a contribuição: a) sobre o domínio econômico incidente sobre a venda de petróleo e derivados. b) do exportador de serviços para o exterior. c) do aposentado pelo RGPS. d) da pensionista de trabalhador falecido que se tenha aposentado pelo RGPS. e) da entidade equiparada a empresa, na forma da lei, incidente sobre o faturamento.

**3.1. Contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei**

- A) 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;**

Trata-se da *contribuição previdenciária patronal* para o custeio do Regime Geral de Previdência Social, prevista no artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição Federal e regulamentada pelos artigos 22/24, da Lei 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, bem como pelo artigo 1º da Lei 10.666/2003.

Essa contribuição incidirá sobre o total da remuneração paga ou creditada pelas pessoas jurídicas aos trabalhadores que lhe prestam serviços, com ou sem vínculo empregatício, sendo a sua arrecadação afetada ao pagamento dos benefícios do RGPS, na forma do artigo 167, inciso XI, da Constituição Federal.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Procurador do Estado em Alagoas em 2008, foi considerado correto o seguinte enunciado: A CF veda a utilização de recursos provenientes das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários para a realização de despesas outras que não as decorrentes do pagamento de benefícios do RGPS. Por sua vez, no concurso para Auditor do MPTCM-RJ em 2008, a FGV considerou correta a letra B: a) receita; b) folha de salário; c) faturamento; d) concurso de prognóstico; e) lucro, em resposta ao seguinte enunciado: Os recursos provenientes para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social não pode ter como fonte as contribuições sobre.

Por sua vez, estas contribuições destinar-se-ão diretamente ao Fundo do RGPS, previsto no artigo 250, da Constituição Federal e criado pela Lei Complementar 101/2000, cabendo ao INSS geri-lo.

Por se tratar de uma contribuição previdenciária, o seu estudo será aprofundado no *Capítulo 06 – Das Contribuições Previdenciárias*.

**B) Incidentes sobre a receita ou o faturamento;**

Trata-se da *contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS*, incidente sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, na forma do artigo 195, inciso I, “b”, da Constituição, cuja alíquota é de 7,6%, incidente sobre os valores faturados mensalmente, assim considerados como a receita bruta das pessoas jurídicas, a teor do artigo 3º, da Lei 9.178/98.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(2018/CESPE/EMAP/Analista Portuário/Área Jurídica) Com referência à organização e ao custeio da seguridade social, julgue o item subsequente. As contribuições sociais constituem receitas da seguridade social, a exemplo daquelas incidentes sobre o faturamento e o lucro das empresas.

Questão certa.

Frise-se que, antes da Emenda 20/98, a redação original do artigo 195, I, da Constituição, apenas se referia ao faturamento, assim concebido como o produto da venda de mercadorias e prestações de serviço, e não à receita bruta, que é uma expressão mais ampla, pois abarca toda a arrecadação da pessoa jurídica.

Com o advento da Emenda 20/1998, a COFINS passou a incidir não só sobre o faturamento, e sim sobre as receitas da pessoa jurídica, expressão mais ampla que engloba todas as receitas brutas das pessoas jurídicas.

Por seu turno, é prevista na Constituição (artigo 195, §12) que **a lei defina os setores da atividade econômica onde a incidência da COFINS não será cumulativa**, sendo o tema regulamentado pelo Capítulo I, da Lei 10.833/2003.

Outrossim, era possível que houvesse **a substituição gradativa da contribuição previdenciária patronal pela COFINS**, total ou parcialmente, observada a não cumulatividade, conforme previsão constitucional não regulamentada (artigo 195, §13, **revogado pela Emenda 103/2019**), com o propósito de desonerar as folhas de salários das empresas.

Agora com a revogação da autorização constitucional não há mais base constitucional para a substituição da folha de remuneração das empresas em **legislação futura**.

Mas existe a **regra de transição do artigo 30 da Emenda 103/2019** que aduz que “a vedação de diferenciação ou substituição de base de cálculo decorrente do disposto no § 9º do art. 195 da Constituição Federal não se aplica a contribuições que substituam a contribuição de que trata a alínea “a” do inciso I do caput do art. 195 da Constituição Federal instituídas **antes da data de entrada em vigor desta Emenda Constitucional**”.

**► Qual o entendimento do STF sobre o assunto?**

A Suprema Corte decidiu que é legítima a cobrança da COFINS (e também do PIS e do FINSOCIAL) sobre as operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do país, inclusive editando a **Súmula 659** com esse conteúdo, pois o artigo 155, §3º, da CRFB, prevê apenas que outros impostos não incidirão nessas operações além do ICMS, do imposto de importação e exportação, não englobando as contribuições para a seguridade social.

Logo, também incidirá a COFINS sobre a receita que as empresas auferem em decorrência das operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados do petróleo, combustíveis e minerais do país.

**► Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Procurador do TCU em 2015, foi considerado CORRETO o seguinte enunciado: De acordo com o STF, é legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Ademais, é plenamente válida a postura das concessionárias de energia elétrica ao destacarem na fatura o valor pago a título de PIS e COFINS, pois inexistente relação tributária entre a concessionária e consumidor, a fim de permitir a fiscalização deste último.

**► Qual o entendimento do STJ sobre o assunto?**

No julgamento do REsp 1.185.070, em 22.09.2010, o STJ decidiu que “é legítimo o repasse às tarifas de energia elétrica do valor correspondente ao pagamento da Contribuição de Integração Social – PIS e da Contribuição para financiamento da Seguridade Social – COFINS devido pela concessionária”.

Vale ressaltar que **a COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis**, por integrarem esses valores o faturamento da empresa, compreendido como o resultado econômico da atividade empresarial exercida

**► Qual o entendimento do STJ sobre o assunto?**

A Corte Superior editou a Súmula 423: “A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis”.

Outra questão controversa que chegou ao STF sobre a COFINS foi a validade ou não da revogação de isenção desse tributo conferida em favor das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

Em síntese, a controvérsia foi a seguinte: uma isenção instituída por lei complementar (artigo 6º, II, da LC 70/91) poderia ter sido revogada por uma lei ordinária (artigo 56, da Lei 9.430/96)?

► **Qual o entendimento do STF sobre o assunto?**

O STF entendeu que sim, ante a inexistência de hierarquia entre lei complementar e ordinária, bem como em face da inexigibilidade de lei complementar para a disciplina dos elementos próprios à hipótese de incidência das contribuições desde logo previstas no texto constitucional (RE 377.457, de 17.09.2008, Informativo 520) o que levou o STJ a cancelar a Súmula 276, em 17.11.2008.

► **Qual o entendimento do STJ sobre o assunto?**

Posteriormente, em 26 de março de 2014, a 1ª Seção do STJ aprovou a Súmula 508: “A isenção da Cofins concedida pelo artigo 6º, II, da LC 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo artigo 56 da lei 9.430/96”.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso para PFN em 2012, a ESAF considerou correta a alternativa A: A respeito do enunciado – “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado” –, é correto afirmar que: a) o enunciado de súmula foi cancelado e não está mais em vigor. b) o enunciado referido é do Supremo Tribunal Federal. c) o enunciado continua em vigor após a vigência da Lei n. 9.430/96. d) o STF entende que a posição jurisprudencial do STJ sobre a matéria era correta. e) a posição do STF e do STJ sempre foi convergente nesta matéria.

Ademais, é plenamente possível que uma lei ordinária majore a alíquota da COFINS, não sendo necessária lei complementar, por se tratar de uma fonte de custeio com previsão constitucional.

► **Qual o entendimento do STF sobre o assunto?**

O Pretório Excelso entendeu ser válida a majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3% por lei ordinária (artigo 8º, da Lei 9.718/98) e não complementar, vez que essa contribuição está alcançada pelo preceito do art. 195, I, da Constituição, o que torna dispensável cogitar-se de lei complementar para o aumento da alíquota (RE 527.602, de 05.08.2009).

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Procurador Federal em 2010, foi considerado correto o seguinte enunciado: É desnecessária a edição de lei complementar para a majoração de alíquota da contribuição para o financiamento da seguridade social. O conceito de receita bruta sujeita à incidência dessa contribuição envolve não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, como também a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais.

**C) Incidentes sobre o lucro;**

Cuida-se da *CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido*, prevista no artigo 195, inciso I, “c”, da Constituição Federal e criada pela Lei 7.689/88, cuja base de cálculo é o valor do resultado do exercício das empresas, antes da provisão para o imposto de renda.

Em regra, a alíquota dessa exação será de 9%. Para as pessoas jurídicas de seguros privados, de capitalização e para determinadas instituições financeiras, a alíquota será de 15%, tendo sido elevada para 20% até 31 de dezembro de 2018 pela Lei 13.169/2015 e para 17% no caso das cooperativas de crédito.

Com o advento do artigo 32 da EC 103/2019, houve a elevação de alíquota para 20% para as **instituições financeiras**.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso CEBRASPE – 2023 – TCE-RJ – Procurador do Ministério Público, foi considerado FALSO o seguinte enunciado: São fontes de custeio da seguridade social as contribuições sociais provenientes da folha salarial, do faturamento e do lucro das empresas, das contribuições de empregados e contribuintes individuais, e da receita de concursos de prognósticos e percentuais decorrentes de transações bancárias e do mercado imobiliário.

### 3.2. Contribuições do trabalhador e dos demais segurados do RGPS

Esta é a *contribuição previdenciária* devida pelos trabalhadores e demais segurados do Regime Geral previdenciário, prevista no artigo 195, inciso II, da Constituição Federal, inclusive pelo aposentado que continua a desenvolver atividade laborativa e pela mulher que percebe o salário-maternidade.

► **Importante:**

Em sede de Repercussão Geral, em 4 de agosto de 2020, no RE 576.967, o STF declarou inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, não tendo havido modulação da eficácia da pronúncia de inconstitucionalidade, sendo possível a apresentação de embargos de declaração pela União.

Restou fixada a seguinte tese: “É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade”:

“69. Diante do exposto, considerando os argumentos formal e material, dou provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu §9º, alínea a, em que se lê” salvo o salário-maternidade”, e proponho a fixação da seguinte tese: “É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade”.

A tese de aplica tanto à parte da empresa quanto à parte do segurado, conforme se depreende do voto vencedor acima transcrito, em que pese o fechamento tenha sido restritivo. A decisão é *inter partes*, pois não foi tomada em sede de ação abstrata, não tem efeitos *erga omnes*.

No entanto, na interpretação da União a pronúncia de inconstitucionalidade se limitou à contribuição previdenciária patronal, nos termos do Parecer SEI 18.361/2020/ME.

O certo é que o RE 576.967 (Tema 72) transitou em julgado em 02/06/2021 e essa parte não foi esclarecida pelo STF, pois o julgamento dos Embargos de Declaração não a abordou. **Desse modo, conquanto os argumentos firmados possam ser utilizados para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o benefício salário-maternidade, a tese firmada no Tema 72 apenas afastou a incidência do tributo da parte patronal.**

Este inciso foi incluído pela Emenda 20/98, **não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social.**

► **Importante:**

Criou-se uma **imunidade** para excluir o poder de tributar sobre as aposentadorias e pensões do RGPS, ao contrário do que ocorre com o regime de previdência dos servidores públicos, em que os inativos e pensionistas passaram a poder contribuir ante a polêmica permissão imposta pela Emenda 41/2003.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

No concurso do CESPE para Juiz Federal da 2ª Região em 2009, foi considerado errado o seguinte enunciado: As contribuições sociais incidem sobre as aposentadorias e pensões concedidas no RGPS.

Com o advento da **Emenda 103/2019**, o texto do inciso II do artigo 195 da Constituição passou a prever expressamente a **progressividade de alíquotas das contribuições dos segurados**, que decorre do Princípio da Equidade no Custeio, que é corolário da Isonomia Fiscal e Capacidade Contributiva, pois quem possui maior remuneração tem maiores condições de contribuir com a previdência social com alíquotas mais elevadas.

Foi interessante positivar a progressividade para segurados no texto constitucional, embora implicitamente a Constituição já a permitisse.

A regulamentação da contribuição previdenciária dos trabalhadores foi promovida pelos artigos 20 e 21, da Lei 8.212/91, sendo também a sua arrecadação afetada ao pagamento dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

Por se tratar de uma contribuição previdenciária, o seu estudo será aprofundado no *Capítulo 06 – Das Contribuições Previdenciárias*.

### 3.3. Concurso de prognósticos

Apesar de a Constituição tratá-la como contribuição para a seguridade social, pois prevista no artigo 195, inciso III, não se trata tecnicamente de um tributo, e sim de repasses de recursos financeiros arrecadados pelo Poder Público em decorrência das apostas oficiais.

O tema vem regulamentado pelos artigos 26 e 27, da Lei 8.212/91, sendo definidos os *concursos de prognósticos* como todos os concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive aquelas realizadas em reuniões hípcas, no âmbito federal, estadual, distrital e municipal.

#### ► Qual o entendimento do STF sobre o assunto?

As alterações normativas no artigo 26 da Lei 8.212/91 pela Lei 13.756, de 12/12/2018, implicaram nas seguintes modificações:

- A) Deixou de ser repassada à seguridade social a receita líquida dos concursos de prognósticos;
- B) Agora a legislação prevê que será destinada à seguridade social uma alíquota da contribuição corresponde ao percentual em cada modalidade lotérica;
- C) A alíquota será definida em outra lei;
- D) A base de cálculo da contribuição equivale à receita auferida nos concursos de prognósticos, sorteios e loterias.

De resto, frise-se que apenas a União poderá criar loterias, por se tratar de tema legiferante privativo do ente central, consoante previsto no artigo 22, inciso XX, da Constituição Federal.

#### ► Qual o entendimento do STF sobre o assunto?

A Suprema Corte editou a Súmula vinculante 02: “É inconstitucional a lei ou ato normativo estadual ou distrital que disponha sobre sistemas de consórcios e sorteios, inclusive bingos e loterias”.

### 3.4. Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar

Essa novel fonte de custeio da seguridade social foi fruto da Emenda 42/2003, tendo sido publicada logo em seguida a Medida Provisória 164/2004, convertida na Lei 10.865/2004, que instituiu a COFINS importação, cuja hipótese de incidência é a entrada no Brasil de bens e serviços do exterior.

No caso de bens importados, a base de cálculo será o valor aduaneiro e, no caso de prestação de serviços por pessoas residentes no exterior, a quantia paga pela prestação.

Em regra, a alíquota da COFINS será de 7,6%, salvo as inúmeras exceções elencadas no artigo 8º, da Lei 10.865/2004, havendo autorização legal para a redução da alíquota para zero, em relação a vários produtos, por decreto presidencial, ante a natureza regulatória que também marca este tributo.

Há determinação constitucional ainda não regulamentada para que a lei defina os setores da atividade econômica onde a incidência da contribuição do importador não será cumulativa (artigo 195, §12), evitando-se a cobrança em cascata.

#### ► IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NA SEGURIDADE SOCIAL – EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023:

Restou inserido no artigo 195 da Constituição (inciso V) a previsão de uma nova fonte de custeio para a seguridade social: **A contribuição sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar, mas que poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.**

Esta contribuição **não integrará sua própria base de cálculo** nem a dos impostos previstos nos artigos. 153, VIII e 156-A, assim como do artigo 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição.

Esta lei complementar poderá prever os regimes diferenciados de tributação, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa, definindo as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

- I – serviços de educação;
- II – serviços de saúde;
- III – dispositivos médicos;
- IV – dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V – medicamentos;
- VI – produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII – serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;
- VIII – alimentos destinados ao consumo humano;

IX – produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;

X – produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais **in natura**;

XI – insumos agropecuários e aquícolas;

XII – produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;

XIII – bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

Para a criação desta nova contribuição para a seguridade social, foi previsto um **regime de transição** pelo novel artigo 124 do ADCT da Constituição:

**A)** Em **2026** a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento), sendo o montante recolhido compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal;

**B)** A partir de **2027** serão cobrados a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal bem como serão **extintas** as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I;

**C)** Em **2027 e 2028**, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual;

**D)** De **2027 a 2033** a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, Vs da Constituição Federal seja equivalente à redução da receita das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

**E)** A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030 caso a média da Receita-Base da União o em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União<sup>2</sup>.

**F)** As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035 caso a média da Receita-Base Total<sup>3</sup> entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total<sup>4</sup>.

1. **Receita-Base da União:** a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do PIB.
2. **Teto de Referência da União:** a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal.
3. **Receita-Base Total:** a soma da Receita-Base da União com a Receita-Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última: a) multiplicada por 10 (dez) em 2029; b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030; c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031; d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032; e) multiplicada por 1 (um) em 2033.
4. **Teto de Referência Total:** a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, dos impostos previstos nos arts. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art.

Ademais, os tributos de que tratam os artigos 153, IV, 155, II, 156, III, e 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 **não integrarão a base de cálculo** da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal.

Lei complementar disciplinará a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos das contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal, não apropriados ou não utilizados até a extinção, mantendo-se, apenas para os créditos que cumpram os requisitos estabelecidos na legislação vigente na data da extinção de tais tributos, a permissão para compensação com outros tributos federais, inclusive com a contribuição prevista no inciso V do caput do art. 195 da Constituição Federal, ou ressarcimento em dinheiro.

Outrossim, uma lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do artigo 195 da Constituição em favor das pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

**Em 2027 entrará em vigor a revogação do artigo art. 195, I, “b” (contribuição sobre a receita e o faturamento), e IV (contribuição do importador), e § 12, todos da Constituição Federal (não cumulatividade dessas duas contribuições).**

No entanto, esta futura revogação não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, “a”, ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

#### 4. ARRECADAÇÃO

Nos termos do artigo 2º, da Lei 11.457/2007, compete à **Secretaria da Receita Federal do Brasil** planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das **contribuições para a seguridade social**, tendo em conta a *revogação da capacidade tributária ativa delegada ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS para a fiscalização e cobrança das contribuições previdenciárias*, cabendo agora à autarquia federal apenas administrar o plano de benefícios do RGPS.

Na verdade, com o advento da Medida Provisória 222/2004, convertida na Lei 11.098/05, competia ao Ministério da Previdência Social, através da Secretaria de Receita Previdenciária, arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, das contribuições previdenciárias.

---

195, I, “b”, e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal.