CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E PREVIDENCIÁRIOS

Thiago Taborda Simões
Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Pulo – PUC/SP. Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Aspectos Tributários e Previdenciários

São Paulo

2013

Copyright © 2013 By Editora Noeses
Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho
Coordenação editorial: Alessandra Arruda
Preparação de texto/revisão: Semíramis Oliveira
Capa: Ney Faustini
Produção editorial/arte: Denise Dearo

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

Si453 Simões, Thiago Taborda.
Contribuições Sociais - Aspectos Tributários e Previdenciários / Thiago Taborda Simões. – São Paulo : Noeses, 2013.

Inclui bibliografia. 187 p.

1. Contribuições Sociais. 2. Aspectos Tributários. I. Título.

CDU 340

2013

Todos os direitos reservados

editora NOESES

Editora Noeses Ltda.
Tel/fax: 55 11 3666 6055
www.editoranoeses.com.br

Ao professor Roque,
com quem aprendi mais da vida que do direito.

A Paula e Guilherme,
pela lealdade que me encoraja dia após dia.

Sinto a necessidade de perguntar se o homem tinha tanta falta de pensamentos próprios que era preciso um afluxo contínuo de pensamentos alheios, como é preciso dar a quem sofre de tuberculose um caldo para manter sua vida.

Arthur Schopenhauer

ÍNDICE

PREFÁCIO ..... **XIII**

APRESENTAÇÃO ..... **XXI**

1 INTROITO **1**

1.1 Linguagem, verdade e realidade 1

1.2 Intuição, conhecimento e sistema de referência ... 4

1.3 Teoria dos sistemas 7

1.3.1 O direito como sistema autopoiético 9

1.3.1.1 Fechamento sintático 11

1.3.1.2 Abertura cognitiva 12

1.3.1.3 Acoplamento estrutural 13

1.4 Norma jurídica 15

1.4.1 Conceito 16

1.4.2 Estrutura lógica: antecedente e consequente . 17

1.4.3 Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT 18

PARTE I – Análise Constitucional

1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO **27**

1.1 Sistema de Seguridade Social 30
1.1.1 Evolução histórica dos sistemas de proteção social..... 30
1.1.2 Proteção social no Brasil 32
1.1.3 Sistema de Seguridade Social brasileiro 37
1.2 Espécies tributárias e princípios informadores..... 40
1.2.1 Contribuições sociais..... 48
1.2.1.1 Natureza jurídica..... 49
1.2.2 Parafiscalidade 51
1.2.2.1 Parafiscalidade como regra, e não como espécie tributária 54
1.2.3 Subespécies de contribuições..... 56
1.2.3.1 Interventivas 58
1.2.3.2 Corporativas 60
1.2.3.3 Sociais gerais..... 61
1.2.3.4 Para a Seguridade Social 62
1.3 Regime jurídico das contribuições para a Seguridade Social..... 63
1.3.1 Princípio da igualdade e discrímen 63
1.3.2 Princípios informadores 65
1.3.3 Risco social e cobertura 71
1.3.4 Regra da contrapartida..... 75
1.3.5 Princípio da equidade – o risco como discrímen..... 79

PARTE II – Aplicação e questões controversas

1 SAT 87
1.1 Arquétipo constitucional 91
1.2 Regra-matriz de incidência..... 97

1.2.1 Aspecto material 97
1.2.2 Aspectos espacial e temporal 99
1.2.3 Aspecto pessoal 100
1.2.4 Aspecto quantitativo 101
1.2.4.1 Atividade preponderante 102

1.3 Risco como discrímen 105

1.4 Vícios 105
1.4.1 Legalidade 106
1.4.2 Motivação 113

1.5 Adicional do SAT 123
1.5.1 Sinalagma e regra da contrapartida 125

2 FAP 127

2.1 Normatização 128

2.2 Finalidade: o risco como discrímen 130

2.3 Vícios 131
2.3.1 Competência tributária 131
2.3.2 Legalidade 136
2.3.3 Publicidade 141
2.3.4 Irretroatividade 143
2.3.5 Igualdade – Percentil de ordem 146

CONCLUSÕES 149

PROPOSTA DE SISTEMATIZAÇÃO 153

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 157

PREFÁCIO

1. Foi com grande satisfação que recebi o amável convite do jovem Professor Thiago Taborda Simões, para prefaciar este livro, que se intitula *Contribuições Sociais – Aspectos Tributários e Previdenciários*.

O tema – já adianto – tem sido objeto de muitos estudos, a começar pelos escritos pioneiros do mestre Geraldo Ataliba, saudoso chefe da Escola Paulista de Direito, hoje aureolado de incomparável e lendário prestígio.

O Professor Thiago, porém, não se deixou influenciar pela falsa ideia, tantas vezes por nós ouvida, de que o assunto já estava esgotado e não se prestava a novos enfoques. Pelo contrário, assimilou os conceitos anteriores e, após longa meditação, descortinou horizontes, descobrindo, assim, novos caminhos e formas de estudar as contribuições sociais.

De fato, não encontrei, na presente obra, nem lugares-comuns, nem verbosidade difusa, nem, tampouco, confusão de conceitos mal assimilados, mas, pelo contrário, muitos pensamentos renovadores.

Daí o jovem autor merecer todos os elogios, porque, em Ciência, é preciso ter a ousadia de dizer algo novo, a disposição de transformar a utopia em realidade e, acima de tudo, o

destemor de fazer frente à inveja que crassa nos meios universitários, contra os que têm a coragem de navegar contra a corrente do uso.

Em suma, como adiante melhor demonstrarei, o Professor Thiago Taborda Simões, apoiado numa bibliografia adequada, trouxe novas luzes ao estudo das contribuições sociais, produzindo um trabalho que, sem sombra de dúvida, se inclui entre aqueles que vivificam o debate acadêmico.

2. Antes, porém, de dar início às minhas considerações, quero deixar consignado que, pelo menos para mim, redigir prefácios é tarefa sempre penosa. De fato, a imensa responsabilidade de apresentar uma obra, ressaltando os aspectos mais relevantes, é missão que, para ser adequadamente cumprida, exige cuidado na análise do texto, respeito ao autor e, acima de tudo, a preocupação constante de informar os potenciais leitores, sobre o bom proveito intelectual que a leitura lhes trará.

O que me consola, porém, é saber que não sou o único a ter esta dificuldade.

No prólogo de seu clássico "*O Engenhoso Fidaldo Don Quixote de la Mancha*", o genial Miguel de Cervantes Saavedra confessou, a peito aberto, que, apesar de a composição da história haver-lhe custado grande esforço, o maior de todos foi o de redigir seu prefácio.

Ora, se até o grande escritor espanhol, diante do qual já desfilaram reverentes mais de quatro séculos de literatura, ficou tomado de angústia com tal empreitada, a ponto de cogitar de não dar à luz as façanhas do genial cavaleiro, certamente o amável leitor destas linhas imaginará como me sinto em levar avante a honrosa missão que me foi confiada.

Ademais, resumir uma tese acadêmica é tão difícil quanto escalar uma alta montanha. Perigos se insinuam em cada escarpa e as paisagens que se descortinam por vezes dão

vertigens. Para não esmorecer, torna-se necessário cintar-se de coragem e inundar os olhos e a alma, com a visão do cume a atingir.

Não desejando, no entanto, que o livro do Professor Thiago Taborda Simões permaneça por mais tempo inédito, justamente por culpa de quem tanto batalhou para convencer o autor a publicá-lo, começo por escrever que se trata de uma obra profunda e original que, sem favor algum, contribui substancialmente para o enriquecimento de nossa doutrina.

3. O trabalho que estou tendo a honra de prefaciar foi originariamente concebido, sob a minha orientação, para satisfazer o requisito de obtenção do grau de Mestre em Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (*PUC/SP*). A Banca Examinadora, integrada pelos Professores Wagner Balera, Paulo Ayres Barreto e por mim, houve por bem aprovar, com distinção, o Professor Thiago Taborda Simões.

O autor, ao analisar, sob a óptica constitucional, a sistemática de incidência das contribuições sociais, identificou-lhes um princípio informador específico, qual seja, o da *equidade na participação do custeio*.

Para chegar a esta conclusão, começou por demonstrar que os princípios da capacidade contributiva, da retributividade e da proporcionalidade ao especial benefício, são insuficientes para caracterizar o regime jurídico das contribuições sociais.

Ato contínuo, voltou suas atenções para a *regra da contrapartida*, insculpida no art. 195, § 5º, da Constituição Federal, que, ao estabelecer que "*nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a respectiva fonte de custeio total*", impõe uma correspondência lógica entre a constituição do capital para provisionamento do pagamento de futuras despesas e o abastecimento do caixa.

Ocorre, porém, que tal provisionamento opera por meio de operações não lineares, uma vez que as ocorrências geradoras de

benefícios ou serviços da seguridade social são aleatórias, porquanto dependentes do imponderável *fator risco*.

3.1. Não é por outra razão, que as contribuições sociais devem ser cuidadosamente dosadas, de modo a garantir as coberturas aos segurados, sem afetar a continuidade da Seguridade Social.

De fato, o montante da contribuição social, isoladamente considerado, é quase sempre inferior às coberturas decorrentes dos *sinistros* (*v.g.*, dos acidentes do trabalho), a que cada segurado está, em tese, sujeito (*riscos*). Na verdade, é o *conjunto* das contribuições sociais recolhidas por todos os contribuintes (empregadores e empregados), que garante o pagamento dos benefícios e serviços da Seguridade Social.

Assim, o *quantum* de cada contribuição social há de ser apurado a partir de um cuidadoso exame das estatísticas (*lei dos grandes números*), que revelam, com considerável grau de precisão, qual a incidência dos *eventos* que levarão aos benefícios e serviços da Seguridade Social. Noutro giro verbal, o somatório das contribuições sociais recolhidas é que permitirá os pagamentos devidos e, naturalmente, proporcionará, ao *Sistema da Seguridade Social*, valores monetários capazes de assegurar a continuidade das tarefas que lhe são constitucionalmente afetas.

3.2. Pois bem. O Professor Thiago Taborda Simões fez empenho no sentido de que, em obediência à *regra da contrapartida*, as prestações para contingenciamento dos benefícios sociais e previdenciários devem ser cuidadosamente mensuradas em função dos *riscos* que cada contribuinte ou grupo homogêneo apresenta. Sustentou, ainda, que, com tais cautelas, também se garante a equidade na participação do custeio, já que, as contribuições sociais a cargo de cada contribuinte vêm dosadas de acordo com a situação jurídico econômica na qual ele se encontra.

Foi justamente nestes pontos que o autor soube inovar, revelando ampla familiaridade com as categorias específicas

do risco, do seguro, dos cálculos atuariais e, acima de tudo, da *regra da contrapartida*.

A conclusão do autor foi, em suma, no sentido de que o *risco* é que deve regular a intensidade da carga fiscal que custeará o Sistema de Seguridade Social, com o que, por um lado, se atenderá ao primado da igualdade, e, por outro, não se onerará, além da conta, os cofres públicos.

3.3. Assinale-se que, nada obstante a carência doutrinária sobre o tema, a teoria em foco já é uma realidade, como facilmente se nota na análise dos três tributos graduados em função do risco: o *GILL-RAT* (antigo *SAT*), o *FAP* (*Fator Acidentário Previdenciário*) e o *adicional para financiamento da aposentadoria especial*.

3.4. Ressalte-se, ainda, por oportuno, que a obra igualmente leva a efeito uma interessante abordagem do tema previdenciário, sob a óptica da *Teoria dos Sistemas* de Niklas Luhmann.

3.5. Como se vê, o Professor Thiago Taborda Simões não se esgueirou dos temas mais difíceis, fenômeno que se tem revelado tão frequente no meio acadêmico, avesso que é a um pensar sobre problemas cotidianos, urdidos pela realidade social.

3.6. Em poucas palavras, eis aqui um livro de leitura enriquecedora e estimulante, uma vez que impregnado da salutar ousadia própria dos altos estudos. Nele se divisa a marca da reflexão e a luta contra a tendência atual de uniformizar cérebros e consciências.

O estilo leve que o permeia não se choca com a seriedade de fundo do assunto e convida o leitor a refletir por conta própria, desmascarando chavões e afastando tabus intelectuais que costumam por travas dogmáticas à inteligência.

Tudo isso é consequência da biografia do autor, que muito o recomenda.

4. De fato, o Professor Thiago Taborda Simões é formado em Direito pela prestigiosa Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (turma de 2003). Obteve, em 2004, o grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (*IBET*), presidido pelo notável jurista, Professor Emérito e Titular Paulo de Barros Carvalho.

Prosseguindo em seus estudos, ingressou, em 2008, no Curso de Mestrado em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, onde, como já referi, apresentou e defendeu brilhantemente a monografia que ora está sendo dada à estampa.

Conferencista e palestrante, o autor ministra aulas no curso de pós-graduação em Direito Previdenciário (módulo de custeio) da Escola Paulista de Direito, além de, cumprindo requisito do curso de doutorado em Direito Tributário da PUC/SP, coadjuvar-me nas aulas do curso de graduação em Direito, desta instituição de ensino superior.

Por igual modo, o Professor Thiago Taborda Simões desempenha, com proficiência e brilhantismo, as nobres funções de conselheiro titular da 2ª Seção, da 4ª Câmara, da 2ª Turma, do prestigioso Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (*CARF*), que julga, justamente, questões relativas às contribuições sociais.

É também advogado militante, sendo sócio do escritório *Simões Caseiro Advogados*, um dos mais conhecidos e reconhecidos do País, na área tributária e previdenciária.

Em resumo, o Professor Thiago Taborda Simões alia à teoria, a prática, o que explica porque, embora jovem, já ocupa posição de destaque entre os juristas brasileiros que se ocupam com o intrincado fenômeno da tributação.

Por todos estes motivos e, sobretudo, pela boa qualidade do texto, acolhi o amável convite de recomendá-lo a alunos,

advogados e outros profissionais, que fazem do Direito Tributário o centro de suas preocupações intelectuais.

5. Enfim, se, malgrado as restrições e dificuldades inerentes aos prefácios, eu consegui despertar a curiosidade de conhecer este original trabalho de Thiago Taborda Simões, terei vencido o desafio a que me propus.

Por derradeiro, saúdo a Editora Noeses, por tomar para si a tarefa de difundir esta obra densa e profunda, mas que se presta admiravelmente bem para fins didáticos. É mais um louvável passo que ela dá, na gigantesca luta pela maturidade e emancipação do pensamento jurídico nacional.

São Paulo (SP), 22 de fevereiro de 2013.

Roque Antonio Carrazza
Professor Titular da Cadeira de Direito
Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

APRESENTAÇÃO

O custeio da Seguridade Social por meio das contribuições sociais é tema de inúmeros trabalhos de juristas da maior grandeza, tanto na seara tributária quanto previdenciária.

A antiga discussão acerca da natureza jurídica das exações revela aqui especial importância, uma vez que acarreta antagônicos efeitos jurídicos aos fatos reconhecidos pela norma, e hoje está pacificada pelo Supremo Tribunal Federal.

A uniformização jurisprudencial forneceu certo grau de segurança aos contribuintes, pois agora a relação jurídica instaurada pela subsunção do fato à norma em questão encontra-se sob o manto do regime jurídico tributário, prescrevendo ao sujeito ativo a submissão à todas as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Não obstante, a conceituação das contribuições para a Seguridade Social como espécie tributária singular já foi ventilada, mas nunca construída pela interpretação sistemática das prescrições eminentemente tributárias com as especificamente "previdenciárias".

Entendemos que a elucidação da questão depende da compreensão do conteúdo jurídico da norma de equidade, que elevamos ao grau de princípio por sua abrangente irradiação de efeitos sobre toda a classe dos tributos alcunhados contribuições

sociais. Consequentemente, imputamos o *risco* como critério (discrímen) apto a desigualar os contribuintes da relação jurídica de custeio do Sistema de Seguridade Social.

A demonstração da aplicabilidade da norma de equidade será feita com a análise de uma contribuição sobre o Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho ("GIIL-RAT"), atual denominação da contribuição para o Seguro Acidente do Trabalho ("SAT"), bem como sua modulação pelo recentemente introduzido índice FAP – Fator Acidentário de Prevenção, e da contribuição adicional para custeio da aposentadoria especial.

Buscamos com isso corroborar a proposição de que os princípios da capacidade contributiva e da retributividade são insuficientes para legitimar o tratamento desigual aos contribuintes chamados a participarem do custeio do Sistema de Seguridade Social. Sua capacidade econômica ou a fruição imediata de serviços públicos não apresenta relação de referibilidade com o pagamento dos benefícios.

A relação jurídica de custeio, além de tributária, apresenta evidentes notas de relação securitária, em obediência às prescrições constitucionais que determinam o equilíbrio sistêmico, manifestado pela regra da contrapartida. Sendo assim, a desconsideração do risco como discrímen apto a desigualar contribuintes é imprecisão técnica e instaura a desigualdade.

A confusão gerada pela incompreensão teleológica das normas de tributação que visam custear os benefícios da seguridade social coloca o contribuinte em situação de insegurança jurídica, muitas vezes chamado a responder por obrigação tributária que não deu causa.

Essa imprecisão técnica das prescrições normativas infralegais acaba por determinar por parte da fiscalização posturas que invertem a pirâmide de hierarquia normativa, colocando a Constituição Federal ao pé da Ordem de Serviço ou do Manual de Fiscalização.

O objetivo do estudo que ora se projeta, longe de ser apenas um estandarte do contribuinte contra a voracidade fiscal, é a instrumentação de todos os aplicadores do direito na correta compreensão do regime jurídico afeto às contribuições para a Seguridade Social, e dos eventos do mundo que podem ser colhidos pelo direito para subsumir a incidência tributária.

Para tanto, pretendemos elucidar que o *risco* é o elemento de discrímen apto a diferenciar os contribuintes na relação jurídica de custeio do Sistema de Seguridade Social.