

NOTA TÉCNICA CGNAL/DRPSP/SPS Nº 01/2010

Brasília, 3 de setembro de 2010.

INTERESSADOS Coordenação-Geral de Auditoria, Atuária, Contabilidade e Investimentos – CGAAI e Coordenação-Geral de Normatização e Acompanhamento Legal - CGNAL

ASSUNTO Natureza Jurídica da Contribuição dos Entes para o Custeio dos Regimes Próprios de Previdência Social.

SÍNTESE

A contribuição dos entes públicos para os respectivos regimes próprios tem natureza jurídica eminentemente financeira, e não tributária, de acordo com a conformação constitucional atual da matéria. Por conseguinte, não é caso de aplicação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, pois não se trata de crédito tributário.

Senhora Coordenadora-Geral de Normatização e Acompanhamento Legal,

I- INTRODUÇÃO E APRESENTAÇÃO DA QUESTÃO EXAMINADA NA PRESENTE NOTA TÉCNICA.

A recente edição da súmula vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal suscitou um questionamento jurídico cuja solução seria capaz de redefinir, no tempo, o alcance dos procedimentos de auditoria (direta e indireta) deste Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público – DRPSP.

2. Isso porque esta súmula versa sobre prescrição e decadência tributários em face de créditos da Seguridade Social, consoante a seguinte redação: “**São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário**” (conforme ata da sessão plenária extraordinária, publicada no DJe nº 172/2008).

3. E a dúvida diz respeito à definição da natureza jurídica da **contribuição dos entes federativos** para o custeio dos regimes próprios de previdência social (prevista no art.2º da Lei nº 9.717/98): se configura tributo, ou não.

4. Afirmando-se que esses entes estão obrigados ao pagamento de tributo aos respectivos regimes próprios, há de se aplicar a redução do prazo extintivo do crédito tributário de dez para cinco anos, necessariamente, por força do efeito vinculante atribuído à mencionada súmula do STF, aprovada com esboço no art.103-A da Constituição.

5. É que a Suprema Corte assentou a **inconstitucionalidade** das disposições dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 sobre prescrição e decadência decenais dos créditos da Seguridade Social, ficando a regência dessa matéria sob a reserva de lei complementar, o que implica a subsistência dos prazos prescricional e decadencial quinquenais regulados nos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

6. Assim, se entendermos que a contribuição dos entes é uma espécie tributária, a redução dos aludidos prazos extintivos do crédito tributário importaria em modificar o alcance dos procedimentos de auditoria direta e indireta deste Departamento nestes termos:

(a) a auditoria direta, exercida por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **quanto ao critério da observância do caráter contributivo do RPPS** (inciso I do art.5º da Portaria MPS nº 204/2008), não poderia ter por objeto o exame de livros, bases de dados, documentos e registros contábeis relativos a períodos alcançados pela prescrição/decadência tributários quinquenais;

(b) a auditoria indireta, realizada internamente neste Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público – DRPSP, não poderia efetuar registro de irregularidade no CADPREV do critério previsto na alínea e do inciso XVI do art.5º da Portaria MPS nº 204/2008, concernente ao **comprovante de repasse e recolhimento ao RPPS dos valores decorrentes das contribuições dos entes**, se estes já estiverem alcançados pela prescrição/decadência tributários quinquenais.

II- NATUREZA JURÍDICA DA CONTRIBUIÇÃO DOS ENTES PARA O CUSTEIO DOS REGIMES PRÓPRIOS.

7. De acordo com a conformação constitucional da matéria, é possível afirmar que a Carta Magna de 1988, no capítulo referente ao sistema tributário nacional, não conferiu competência tributária aos Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de contribuição, a cargo dos próprios entes, destinada ao custeio dos regimes próprios de previdência social.

8. As únicas exceções estabelecidas pela Constituição Federal, em face da competência exclusiva que o art.149 reservou à União para a instituição de contribuições sociais, dizem respeito, unicamente, à competência dos demais entes políticos para a instituição de contribuição para o custeio do RPPS, cobrada de seus servidores, e para o custeio do serviço de iluminação pública, previstas no §1º do art.149 e no art.149-A, respectivamente.

9. É certo que o art.40 da Constituição, ao dispor do regime próprio de previdência social dos entes da federação, para os servidores titulares de cargos efetivos, assegurou-lhe o caráter contributivo e solidário, “mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas”.

10. Ocorre que o simples uso desse vocábulo – contribuição - não é razão jurídica bastante para se concluir quanto à sua natureza tributária.

11. Aferrar-se unicamente à **denominação** para qualificar a natureza jurídica específica do tributo é juridicamente insustentável, principalmente em face de o Código Tributário Nacional considerá-la **irrelevante** para esse fim, a teor do que prescreve o seu art.4º.

12. Além disso, como o financiamento da Seguridade Social, nos termos do art.195 da Constituição, não está adstrito às contribuições sociais, mas, também, apoia-se nos recursos provenientes dos orçamentos dos entes políticos da federação (o mesmo ocorrendo em relação à Previdência Social, pois os regimes próprios devem contar, além da contribuição do servidor, ativo, inativo e dos pensionistas, com os recursos provenientes dos referidos entes, conforme o inciso II do art.1º da Lei nº 9.717/98), é razoável entender que a palavra contribuição, inscrita no referido art.40, no que tange à despesa a cargo dos entes políticos, tem significado eminentemente financeiro, e não tributário.

13. Uma assertiva em sentido contrário, importaria no trato assistemático da matéria constitucional, atribuindo-se competência tributária fora do Capítulo I do Título VI, reservado ao Sistema Tributário Nacional.

14. Outra consideração importante é que a instituição de tributo tem por finalidade a entrada ou ingresso nos cofres públicos de receita pública **derivada**, desta forma qualificada pelo art.9º da Lei nº 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro, o que pressupõe poder extroverso sobre o patrimônio de terceiro, razão pela qual se a receita advém do próprio patrimônio do ente a quem foi atribuído, pela Constituição, o poder de tributar, não se cuida de tributo, mas, em termos estritamente classificatórios, de receita originária, consoante as seguintes definições que se extraem da obra *Curso de Direito Financeiro*, do ilustre autor, Doutor pela PUC-SP, Regis Fernandes de Oliveira (3.ed.rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 122-128):

Em relação à origem da receita, pode ela ser classificada em originária, derivada e transferida.

A receita originária decorre da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens ou quando pode exercer atividade sob o que se denomina de direito público disponível. (...).

A receita derivada provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. É o tributo. Divide-se ele em imposto, taxa e contribuição de melhoria, podendo, ainda, o Estado cobrar as denominadas contribuições parafiscais, hoje denominadas sociais ou de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (ver o art. 149 da CF).

...

Sendo assim, quando as entradas advêm do patrimônio do Estado (independentemente de ser disponível, pois assim não podem ser qualificadas as ruas e praças públicas, onde se permite o uso de bem comum do povo), são elas originárias, constituindo-se em preços. Estes, pois, podem advir de relações obrigacionais de direito privado ou de direito público.

15. Na situação em que a gestão do RPPS é atribuída a órgão da administração direta, portanto, sem personalidade jurídica própria, é relativamente fácil compreender por que a contribuição do ente político não configura tributo. É que o Estado seria credor e devedor tributário de si mesmo.

16. É um pressuposto realmente necessário para que haja uma relação jurídica tributária, não se confundirem, na mesma pessoa, o sujeito ativo e o passivo de uma obrigação dessa natureza, conforme o magistério abalizado de Alfredo Augusto Becker, em sua obra *Teoria Geral do Direito Tributário* (3.ed. São Paulo: Lejus, 2002. p.281), nestes termos:

Segunda Ressalva – Quando o legislador escolher para sujeito passivo, um Órgão estatal, a validade (juridicidade) da regra jurídica tributária, que prescrever tal efeito jurídico, estará sempre condicionada à coexistência dos seguintes quatro pressupostos:

a) *A personalidade jurídica do Órgão estatal.*

b) **Sujeito ativo diferente do sujeito passivo.** *O mesmo Órgão estatal que figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária não poderá ser o sujeito passivo desta relação. Esta impossibilidade não é apenas jurídica (decorrente da regra jurídica que determinar a extinção do débito pela confusão numa única pessoa do credor e devedor) mas, em primeiro lugar, é uma impossibilidade lógica pois é impossível que a mesma pessoa figure em ambos os pólos de uma única e mesma relação jurídica. É absolutamente impossível existir relação jurídica (ou relação de qualquer outra natureza) sem que coexistam dois seres distintos a fim de tornar-se possível a*

bilateralidade. A existência de um pólo diante de outro pólo em cujo intervalo (entre os quais) nasce a relação.

c) *Competência (quantitativa e qualitativa) do Órgão estatal para criar aquela determinada regra jurídico-tributária que colocou um Órgão estatal na posição de sujeito passivo.*

d) *Não-antinomia desta regra jurídica com a totalidade do sistema jurídico.*

17. Agora, se a gestão do RPPS é atribuída à administração indireta do ente político, mediante a criação de autarquia previdenciária, essa pessoa jurídica de direito público recém-criada poderia, em tese, ser a titular do crédito tributário na condição de sujeito ativo da obrigação, inclusive, podendo exigí-lo do próprio ente da federação ao qual esteja vinculada, sem que isso configure delegação de competência tributária, mas, tão somente, atribuição da função de arrecadar ou fiscalizar tributo, admissível a teor do art.7º do CTN.

18. Contudo, como ninguém pode transferir a outrem direito de que não seja titular (*nemo plus iuris tranfere ad alium potest quam ipse habet*), e falece competência constitucional aos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributo, a cargo dos próprios entes, destinado ao custeio dos regimes próprios de previdência social, não seria juridicamente possível que os referidos entes exercessem o poder consequente ao de tributar, qual seja, o de atribuir as funções de arrecadar ou fiscalizar uma contribuição social dessa espécie às suas autarquias.

19. Assim, em relação à contribuição dos entes para o RPPS, independentemente de a gestão previdenciária estar sob a responsabilidade de fundo ou autarquia, a natureza jurídica dessa obrigação é, atualmente, de índole financeira, não tributária. Por conseguinte, não é caso de aplicação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, pois não se trata de crédito tributário.

20. Sem embargo das ponderações antes expendidas, considera-se mais bem alinhado ao princípio constitucional da eficiência (art.37 da CF) que a contribuição do respectivo ente público ao regime próprio de previdência social decorra de uma norma de direito financeiro, cuja execução demanda menos recursos e tempo da Fazenda Pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios, além de estar igualmente submetida a instrumentos legais de fiscalização e controle, a exemplo das normas de finanças públicas voltadas para a gestão fiscal responsável, inscritas na Lei Complementar 101/2000.

Conclusões

21. Com base em tais considerações, conclui-se que:

a) A contribuição dos entes públicos para os respectivos regimes próprios tem natureza jurídica eminentemente financeira, e não tributária, de acordo com a conformação constitucional atual da matéria.

b) A negativa dessa assertiva estaria amparada unicamente na utilização do vocábulo “contribuição” no texto do art.40 da Constituição, que prevê esse aporte de recursos por parte dos entes políticos, com vistas a assegurar regime de previdência próprio de caráter contributivo e solidário aos servidores titulares de cargos efetivos.

c) Contudo, o Código Tributário Nacional considera irrelevante a denominação para qualificar a natureza específica do tributo (art.4º); além do mais, a tese que invoca o art.40 confere uma interpretação assistemática à matéria em apreço, pois atribui competência tributária fora do Capítulo I do Título VI da Carta Magna (arts.145-162), reservado ao Sistema Tributário Nacional.

d) E a Constituição Federal reservou à União competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, ressaltando aos demais entes políticos, unicamente, a instituição de contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio em benefício destes,

do regime previdenciário de que trata o art.40, além da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, conforme o §1º do art.149 e o art.149-A, respectivamente.

e) Na hipótese em que a gestão do RPPS é atribuída a órgão da administração direta, portanto, sem personalidade jurídica, o Estado seria credor e devedor tributário de si mesmo, o que é desarrazoado, porque uma relação jurídica exige polos, ativo e passivo, ocupados por pessoas jurídicas distintas, a fim de tornar-se possível a bilateralidade.

f) Em tese, uma autarquia (pessoa jurídica de direito público) poderia ser titular de crédito tributário, como sujeito ativo de uma obrigação em face do ente político ao qual se vincula. Mas, como ninguém pode transferir a outrem direito de que não seja titular, a ausência de competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuição social, a ser paga dos próprios cofres, consoante a disciplina constitucional, impede que esses entes exerçam a delegação da função de arrecadar a outra pessoa jurídica, porque nessa hipótese sequer lhes foi conferido o Poder de tributar.

g) Ante todo o exposto, em relação à contribuição dos entes para o RPPS, independentemente de a gestão previdenciária estar sob a responsabilidade de fundo ou autarquia, a natureza jurídica dessa obrigação é, atualmente, de índole financeira, não tributária. Por conseguinte, não é caso de aplicação da súmula vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, pois não se trata de crédito tributário.

22. Ante tais considerações, submete-se a presente Nota Técnica à apreciação de Vossa Senhoria, com vistas ao exercício da competência desta Coordenação quanto à uniformização da interpretação da legislação previdenciária, provendo assistência a outras áreas da Previdência Social nos questionamentos internos e externos relacionados aos regimes de previdência do serviço público, com fulcro no inciso IV do art.28 e inciso II do art.29 do Anexo IV (Regimento Interno da Secretaria de Políticas de Previdência Social – SPS) da Portaria MPS Nº 173, de 02 de junho de 2008, sugerindo, em caso de aprovação, seu encaminhamento e adoção por este Departamento dos Regimes de Previdência no Serviço Público – DRPSP.

À superior consideração.

Brasília, 3 de setembro de 2010.

MARIO HUMBERTO CABUS MOREIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

**COORDENAÇÃO-GERAL DE NORMATIZAÇÃO E ACOMPANHAMENTO
LEGAL, em 16/09/2010.**

Aprovo.
Ao Senhor Diretor do Departamento.

ZANITA DE MARCO
Coordenadora-Geral de Normatização
e Acompanhamento Legal



**DEPARTAMENTO DOS REGIMES DE PREVIDÊNCIA NO SERVIÇO PÚBLICO,
em /09/2010.**

Aprovo a NOTA TÉCNICA CGNAL/DRPSP/SPS Nº 01/2010, por seus próprios fundamentos.

Encaminhe-se cópia desta Nota Técnica às Coordenações: CGAAI e CGNAL, para conhecimento e adoção das conclusões nela contidas.

DELÚBIO GOMES PEREIRA DA SILVA
Diretor do Departamento dos Regimes
de Previdência no Serviço Público