



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO
CURSO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS

MARIANA SOUSA ROMÃO

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
DESTINADA A SAÚDE

SOUSA - PB
2009

MARIANA SOUSA ROMÃO

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
DESTINADA A SAÚDE

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Jurídicas e Sociais do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Professor Dr. Anrafel de Medeiros Lustosa.

SOUSA - PB
2009

MARIANA SOUSA ROMÃO

INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA A SAÚDE.

Trabalho monográfico apresentado ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Especialista e doutorando Anrafel de Medeiros Lustosa

Banca Examinadora:

Data de aprovação: __/__/____

Prof. Anrafel de Medeiros Lustosa

Orientador

Examinador

Examinador

SOUSA
2009

Dedico este trabalho aos meus pais Anatelson (*in memoriam*) e Joselma pelos esforços despendidos para a minha formação, por me mostrarem a importância do respeito, do amor e da perseverança. A meus irmãos, Joelson e Júnior, e meu sobrinho Rafael, meus agradecimentos por terem aceito se privar de minha companhia pelos estudos, concedendo a mim a oportunidade de me realizar ainda mais. A vocês meu amor eterno!

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade e privilégio a mim concedidos, em compartilhar esta experiência com pessoas que foram dádivas em minha vida, pela certeza do amor incondicional e por me dar forças na busca de todos os meus sonhos.

Aos meus pais, exemplos de força e fé, que não mediram esforços para que eu alcançasse meus objetivos, presentes ou ausentes sempre me servindo de norte e me guiando pelo caminho correto. Painho, que mesmo ausente deixou um legado emocional tão grande que não foi esquecido em nenhum momento e sua lembrança foi a força que eu necessitava nos momentos difíceis e Mainha que estando presente a todo instante me fez continuar perante as dificuldades e a conseguir supera-las sempre com fé e perseverança. Melhores exemplos de vida.

Aos meus irmãos, Joelson e Júnior, pela alegria, amor, tristeza, preocupação e vida divididos, mais que laços sanguíneos, laços de afetividade, carinho, respeito, consideração e confiança. Exemplos de homens íntegros, sem vocês não teria conseguido.

Ao meu sobrinho Rafael, por me surpreender a cada dia com sua inteligência, amabilidade, coragem, energia e vitalidade, e por tornar minhas idas à Campina mais agradáveis. Ainda por me mostrar a beleza de cada pequena coisa.

À minhas avós, Rita Néri e Maria José, sem o aconchego do lar de vocês e o amor dedicado a mim, minha infância não teria as mesmas doces lembranças e minha vida não teria tantos exemplos de mulheres fortes e batalhadoras.

Aos meus tios e tias, primos e primas e demais familiares, que contribuíram para a minha formação, enchendo de felicidade os meus dias, servindo de exemplo e apoiando quando necessário. Sei que com vocês sempre poderei contar.

Em especial a tio Ba pelo caráter, competência, seriedade e exemplo de homem que me inspira a estudar e buscar sempre mais conhecimento.

Não poderia deixar de agradecer a tio Beto e a Cândido, meu tio e meu primo, que mesmo ausentes fizeram parte da minha vida e da minha formação, sei o quanto torciam por mim e o quanto me amaram e me apoiaram. A lembrança de vocês serviu-me de forças para continuar na luta.

À Edvaldo pela chatice, ignorância, mas principalmente pelo amor que consegue demonstrar em alguns momentos e pela ordem que colocou em casa.

À melhor turma que poderia ter! Pelas brincadeiras, alegrias, diversões, companheirismo. Amigos que fizeram dos anos em Sousa momentos inesquecíveis. Em especial a Jullyanne, Raul, Alisson, Tenório, Jéssica, Péricles, Emanuel, Diogeano, Renato, Junnim, Armando, Júlio César, Kayron, Thiago, Erich, Tiago, Wander, Juliana, André Simões, André Freire, Leopoldo...

Às companheiras, aquelas que comigo foram felizes, brincaram, riram, dividiram momentos e fizeram de minha estada em Sousa especial, aquelas que ficarão para o resto da vida: Amanda Cely, Amanda Maria e Anna Lívia.

À Viviane Gabriele, sem a qual essa monografia não teria saído, pelos momentos divididos, pelas noites de estudos, tardes de confidências, material trocado, diversão. Amiga!

À Izabele por todas as horas de convívio, pelo apartamento cedido sempre que necessário, pelas viagens, pelas brincadeiras, pelos filmes e pela grande ajuda na finalização deste trabalho.

À Alana, Mércia, Eulânia e Tarsila por dividir comigo a difícil arte da convivência e por me ensinar o poder da paciência, da compreensão e pelos momentos engraçados.

À Mayara Sousa e Livia de Figueiredo, pelos conselhos, carinho, atenção, preocupação, incentivo e por estarem sempre presentes quando precisei e quando não foi preciso também. Agradeço a Deus por ter colocado vocês em meu caminho.

À minhas companheiras e “chefas” de escritório, Glauce e Neuri, por entenderem e autorizarem às minhas ausências para a elaboração deste trabalho. Mamãe Glauzinha, exemplo de bondade e alegria. Neuri exemplo de profissional forte e destemida. Também aos demais componentes, Joseph, Livia, Milena, Vera, por todos os momentos divididos, as tardes e manhãs de alegria e pela força na hora do trabalho pesado.

À todos os amigos que fizeram diferença em minha vida, me apoiando e, mesmo distantes, fizeram-se presentes em todos os momentos: Mirtes, Jéssica, Jean, Pacelli, Brenon, Flávio, Tiago, Neto. O apoio de vocês foi de fundamental importância para a manutenção do meu bem estar, saber que os tenho em minha vida é ter a certeza de que amizade permanece mesmo à distância e ao tempo.

A todos os que foram meus professores, pois de alguma forma contribuíram com o engrandecimento do conhecimento necessário para a conclusão desse trabalho, especialmente a Maria de Lourdes Mesquita, que, com sua compreensão, auxiliou na conclusão desse trabalho .

Por fim, ao meu professor orientador, Anrafel de Medeiros Lustosa, pela gentileza e atenção na elaboração deste trabalho.

À todos os que de alguma forma fizeram parte da minha vida, e, assim, contribuíram para a elaboração desse trabalho. Agradeço!

"Legislar é fazer experiências com o destino humano"
(Jahrreiss)

RESUMO

Com a elaboração do Projeto de Lei nº 306-B de 2008 que tramita no Congresso Federal, pretende-se criar a Contribuição Social destinada a Saúde, uma contribuição social com destinação exclusiva para a saúde e que tem como fato gerador a cobrança de tarifas sobre as movimentações financeiras. A presente pesquisa tem como objetivo demonstrar a inconstitucionalidade da incidência do referido tributo. A escolha do tema dá-se pela gravidade que o rodeia, uma vez que gera tantas divergências quanto à legitimidade de sua possibilidade legal de cobrança. Neste contexto o presente trabalho investiga a possibilidade ou não da incidência do referido tributo. Para a sua realização, utiliza-se o método interpretativo tendo por base a legislação tributária pertinente ao tema, bem como o método comparativo, analisando as divergências doutrinárias que o cercam. Utilizando tais métodos pretende-se a elucidação da questão, bem como a indicação de providências necessárias ante as conclusões encontradas. Nesse caso é analisada desde a natureza jurídica como as delimitações constitucionais que devem ser aplicadas. Alguns doutrinadores entendem inaplicável a cobrança, enquanto outros julgam completamente constitucional, portanto válida sua incidência. Verificando os requisitos necessários para a cobrança da CSS, observa-se a desobediência a uma condição que é imposta pela Constituição Federal, qual seja, a não cumulatividade, assim conclui-se pela inconstitucionalidade da instituição da CSS.

Palavras-chave: Tributos. Contribuição Social destinada a Saúde. Inconstitucionalidade

ABSTRACT

With the drafting of the Law No. 306-B 2008 being considered by Federal Congress, intended to create the CSS, a social contribution directed exclusively to the health system which has the generator fact the charging of the rates on financial activities. The present research has the objective to demonstrate the unconstitutionality of the incidence of that tax. The choice of the theme was achieved by gravity that surrounds it, because it generates so many divergences about the legitimacy of the legal possibility of the recovery. In this context the present work investigates the possibility or not about the incidence of that tax. For its implementation, was used the interpretive method based on the tax law relevant to the topic, and the comparative method, examining the doctrinal divergences that surround the case. Using such methods intended to answer these questions, and an indication of steps needed before the conclusions founded. This case is analyzed from the legal nature like the constitutional boundaries that should be applied. Some scholars consider inapplicable to recovery, while others believe fully constitutional, valid so its incidence. Checking the conditions for the recovery of the CSS, there is disobedience to a condition that is imposed by the Federal Constitution, namely the non-cumulative, so it follows that the imposition of unconstitutional CSS

Keywords: Taxes. Social Contribution for the Health Unconstitutionality

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
- CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
- CSS - Contribuição Social destinada à Saúde
- CTN - Código Tributário Nacional
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários
- DOU - Diário Oficial da União
- EC - Emenda Constitucional
- FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
- IPMF - Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
- SIOPS - Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Saúde
- PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
- PIS - Programa de Integração Social
- PEC - Proposta de Emenda à Constituição
- PL – Projeto de Lei
- SUS - Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 14 |
| 2 CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF) | 16 |
| 2.1 TRIBUTOS | 16 |
| 2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS | 17 |
| 2.2.1 Impostos | 17 |
| 2.2.2 Taxas | 18 |
| 2.2.3 Contribuição de Melhoria | 19 |
| 2.2.4 Empréstimos Compulsórios | 19 |
| 2.2.5 Contribuições Sociais | 20 |
| 2.3 CONCEITO: O QUE É CPMF | 21 |
| 2.4 HISTÓRICO | 22 |
| 2.5 NATUREZA JURÍDICA | 24 |
| 2.6 APLICABILIDADE | 25 |
| 2.6.1 Fato Gerador | 26 |
| 2.6.2 Incidência | 27 |
| 2.6.3 Isenções | 28 |
| 2.6.4 Responsabilidades | 29 |
| 2.6.5 Base de Cálculo e Alíquota Zero | 30 |
| 2.7. COMPETÊNCIAS | 31 |
| 3 ANÁLISE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 306/2008 | 33 |
| 3.1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA À SAÚDE (CSS) | 33 |
| 3.1.1 Natureza Jurídica | 35 |
| 3.1.2 Aplicabilidade | 35 |
| 3.1.2.1 Fato Gerador | 36 |
| 3.1.2.2 Incidência | 36 |
| 3.1.2.3 Isenções | 37 |
| 3.1.2.4 Responsabilidades | 38 |
| 3.1.2.5 Base De Cálculo e Alíquota Zero | 39 |

| | |
|--|----|
| 3.2 SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE | 40 |
| 3.2.1 Ações E Serviços Públicos De Saúde | 40 |
| 3.2.2 Aplicação de Recursos em Ações e Serviços Públicos de Saúde | 42 |
| 3.2.2.1 <i>Dos Recursos Mínimos</i> | 43 |
| 3.2.2.2 <i>Do Repasse e Aplicação dos Recursos Mínimos</i> | 44 |
| 3.2.2.3 <i>Da Movimentação dos Recursos da União</i> | 45 |
| 3.2.2.4 <i>Da Movimentação dos Recursos dos Estados</i> | 46 |
| 3.2.3 Da Transparência, Visibilidade, Fiscalização, Avaliação e Controle | 47 |
| 3.2.3.1 <i>Da Transparência e Visibilidade da Gestão da Saúde</i> | 47 |
| 3.2.3.2 <i>Da Escrituração e Consolidação das Contas da Saúde</i> | 48 |
| 3.2.3.3 <i>Da Prestação de Contas</i> | 48 |
| 3.2.3.4 <i>Da Fiscalização da Gestão da Saúde</i> | 49 |
| 4 INCONSTITUCIONALIDADE DA CSS | 52 |
| 4.1 CSS IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO SOCIAL? | 52 |
| 4.1.1 Imposto | 53 |
| 4.1.2 Contribuições Sociais | 53 |
| 4.1.3 Paralelo imposto x contribuição social e CSS | 55 |
| 4.2 REQUISITOS CONSTITUCIONAIS | 55 |
| 4.2.1 Da não cumulatividade | 57 |
| 4.2.2 Do fato gerador e da base de cálculo da CSS | 57 |
| 4.3 DO PARECER LEGISLATIVO DA COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÕES | 58 |
| 4.4 DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE | 59 |
| 4.4.1 Controle preventivo | 60 |
| 5 CONCLUSÃO | 61 |
| REFERÊNCIAS | 63 |

1 INTRODUÇÃO

A competência da União para instituir a Contribuição Social destinada a Saúde está prevista no art. 195, § 4º da Constituição Federal que, para tal criação, determina, em seu art. 154, I, que seja criado mediante lei complementar. É nesta conjuntura que o presente trabalho analisará o Projeto de Lei Complementar 306-B de 2008 que tramita no Congresso Federal e trata dos valores mínimos a serem aplicados anualmente pelos entes federativos em ações e serviços de saúde, os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas nas três esferas de governo e ainda institui contribuição social destinada à saúde.

Muito se questiona quanto à constitucionalidade dessa lei, caso ela venha a entrar em vigor, no que tange a instituição da contribuição citada. Um dos principais questionamentos é feito acerca da natureza jurídica da contribuição, e por consequência a observância do disposto no art. 154, I da Constituição Federal, bem como a obediência aos princípios constitucionais tributários. Assim, parte da doutrina posiciona-se no sentido de que essa lei não deve entrar em vigência, enquanto outros vêem total adequação da mesma ao ordenamento jurídico pátrio.

Considerando as divergências existentes e expostas acima e a iminente aprovação desse projeto pelo Congresso Nacional é que o estudo do tema torna-se relevante, pois observa-se a necessidade de aprofundamento na matéria em tela a fim de que se torne possível um posicionamento acerca da constitucionalidade da atuação desse tributo.

Para a realização deste trabalho será utilizada a pesquisa bibliográfica e a consulta ao ordenamento jurídico vigente. Prioritariamente utilizando o método interpretativo das leis como também será verificado o posicionamento de diferentes doutrinadores para que, confrontando tais posicionamentos, chegue-se a uma conclusão quanto ao tema proposto.

Para uma sistematização mais adequada do conteúdo, o trabalho foi dividido em três capítulos, abordando assim os temas mais relevantes ante a proposta de análise apresentada.

O primeiro capítulo apresenta características gerais dos tributos, esclarecendo os diferentes tipos previsto na Constituição Federal, para que se possa fazer uma diferenciação e adequação do tributo em estudo. Também é abordado nesse capítulo o conceito e demais fundamentos da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), este estudo é de fundamental importância, pois a CSS é uma nova “roupagem” da extinta CPMF, de modo que se faz necessário entender esse tributo, para então observar em que aspectos se igualam e facilitar sua localização no mundo jurídico tributário.

O segundo capítulo trata especificamente da CSS, definindo sua atuação de acordo com o PL 306-B de 2008 explicitando toda a normatização presente no citado projeto. Nesse capítulo que se fará a análise do tributo em questão, para então ser evidenciado, caso exista, sua identidade com a CPMF.

O terceiro capítulo analisa a CSS, questionando sua adequação ao ordenamento jurídico vigente, considerando os requisitos constitucionais, a observância aos princípios e a definição da natureza jurídica do tributo em tela. Observando, desta forma, se foram cumpridos todos os requisitos constitucionais e concluindo pela sua constitucionalidade ou não.

2 CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF)

Considerando que o presente trabalho tratará da substituição da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) pela Contribuição Social destinada à Saúde (CSS) que está tramitando no Congresso Nacional, mister se faz, a princípio, esboçar algumas exposições acerca da CPMF seu conceito, origem histórica, natureza jurídica, aplicabilidade, assim como as competências dos órgãos envolvidos em sua cobrança. Antes de adentrar no assunto referido, é necessária uma breve explanação acerca dos tributos, esclarecendo e diferenciando os tipos existentes e os requisitos para configuração de cada um deles.

2.1 TRIBUTOS

Os tributos podem ser conceituados como prestações pecuniárias compulsórias exigidas pelo Estado de seu povo, garantido pelo seu poder de coercitividade. Contudo, o próprio Código Tributário Nacional (CTN) define tributo no seu artigo 3º. Assim a definição dada pelo CTN é: “Art. 3º 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”.

Do conceito exposto observa-se algumas questões relevantes que merecem destaque. Tem-se que o tributo é toda prestação pecuniária, assim observa-se que o objeto da obrigação tributária consiste no ato de prestar, efetuar o pagamento e quanto ao caráter pecuniário vê-se que essa prestação deve ser efetivada em dinheiro. Além desse aspecto também destaca-se a obrigatoriedade desta prestação, uma vez que a própria lei prevê que será uma cobrança compulsória, não existindo assim a possibilidade do contribuinte escolher se pretende ou não pagar o tributo devido. Em

relação a moeda, destaca-se mais uma vez que o pagamento deve ser efetivado em dinheiro, sendo este a moeda corrente no país, todavia o CTN faculta o contribuinte a realizar o pagamento por algo equivalente a moeda, desde que a legislação ordinária de cada entidade tributante assim o determine, porém essa é uma exceção, sendo a regra o pagamento em moeda. Também prevê o conceito legal que o tributo não pode resultar de uma sanção de ato ilícito, diferenciando-se assim das penalidades. Por fim destaca-se que o tributo deve nascer da lei, só podendo ser instituído através dela, não podendo advir de um contrato por exemplo.

2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O CTN em seu artigo 5º institui que os tributos podem ser: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Na época em que foi instituída, toda e qualquer exação considerada tributo deveria se enquadrar como uma das três espécies citadas. Com o advento da CF de 1988, o STF firmou entendimento de que existem cinco espécies tributárias: imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições, essa posição tem sido acolhida pela doutrina majoritária. Serão avaliados neste tópico os aspectos gerais de cada um dos tipos de tributos relacionados.

2.2.1 Impostos

O imposto é um tipo de tributo que está previsto no art. 145, I, da CF e consiste em exações desvinculadas de atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Desta forma o imposto é devido sem fazer nenhuma distinção quanto ao contribuinte, bem como sem importar numa contraprestação estatal de natureza pessoal. Neste sentido manifesta-se Luiz Emygdio F Rosa Júnior: "o imposto corresponde a um tributo não-vinculado porque é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer

contraprestação por parte do Estado, destinando-se a atender as despesas gerais da administração”.

Ainda seguindo tal entendimento o art. 16 do CTN reza: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Mais uma vez observa-se o princípio da não vinculação entrando em vigor, de modo que não se vincula à existência de uma atividade específica que justifique a sua cobrança por parte do Estado.

A competência para sua implementação é exclusiva de cada um dos entes tributantes brasileiros, existindo os impostos federais, exclusivos da União; os impostos estaduais, exclusivo dos Estados Membro e do Distrito Federal; e os impostos municipais, exclusivo dos Municípios e do Distrito Federal. Assim, ao Distrito Federal compete a regulamentação dos impostos estaduais e municipais.

2.2.2 Taxas

As taxas, assim como os impostos, também podem ser cobrados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios resguardadas suas respectivas atribuições, e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Importa destacar que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas (art. 77 CTN).

Ao contrário do imposto, a taxa tem fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica, ou seja, vinculado a um serviço público, e esse serviço não pode estar relacionado nos serviços essenciais, pois estes devem ser prestados obrigatoriamente pelo Poder Público de modo que ao devem ser financiados através de taxas.

2.2.3 Contribuição de Melhoria

A Contribuição de Melhoria é um tributo que está previsto no CTN em seu artigo 81 que a define como uma contribuição cobrada pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, e é instituída para custear obras públicas da qual decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Desta forma pode ser classificada como um tributo completamente vinculado a determinando fim e atingindo apenas a contribuintes específicos, que são aqueles que têm seu imóvel valorizado pelas obras financiadas com a contribuição.

O 82 do CTN evidencia os requisitos que deverão ser abordados pela lei relativa à contribuição de melhoria, bem como a forma como o valor será determinado e cobrado informando que cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo (§§ 1º e 2º do art. 82 CTN) para assim pagar apenas o que lhe compete do rateio do valor da obra entre todos os cidadãos beneficiados com a valorização decorrente de tal fato, porém terá o direito de ser informado do valor desta contribuição para que possa impugnar caso discorde. Direito este que lhe é assegurado no inciso II do artigo 82 do CTN.

2.2.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório tem sua previsão constitucional no art. 148 e incisos da CF determinando que a União poderá instituí-lo mediante lei complementar apenas para atender a despesas extraordinárias, decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado neste caso, a vedação constitucional a

cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, b, CF).

A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Desta forma pode-se destacar dois requisitos básicos dos empréstimos: são decretados privativamente pela União, pois a Carta Magna não outorga esse poder aos outros entes tributantes, e só poderão ser instituídos por lei complementar.

2.2.5 Contribuições Sociais

Não obstante existir grande controvérsia a respeito da natureza jurídica das contribuições sociais, alguns doutrinadores entendem que elas têm natureza de imposto ou taxas, outros que são meros impostos com destinação específica e ainda há aquelas que acreditam que sequer teriam natureza tributária apesar de sua compulsoriedade. Após a CF de 1988 ficou entendido que as Contribuições Sociais são um tipo de tributo, possuindo assim natureza jurídica tributária.

Do art. 149 da CF apura-se que a competência para a instituição de tal tributo é exclusiva da União, que intervirá no domínio econômico e será de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando os critérios constitucionais. A competência é exclusiva porém não privativa, de modo que é delegado aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios a instituição de contribuição, que deverá ser cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefícios destes, do regime previdenciário cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Assim é importante destacar que estas contribuições são caracterizadas pela finalidade da instituição e não pela destinação do produto da respectiva cobrança. Ressalte-se que se devem observar ainda as normas gerais do Direito Tributário os princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade.

Para elucidar o conceito de contribuição social, cite-se Hugo Brito Machado (2000): "Contribuição social é como uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social."

Acima foram elencados os tipos de tributos existentes em nosso ordenamento jurídico, porém para o presente trabalho cumpre dispensar especial atenção ao imposto que, segundo o art. 16 do CTN é o tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e às contribuições sociais que, como já definido, tem finalidade específica de intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social, tendo contribuinte e destinação específicos.

2.3 CONCEITO: O QUE É CPMF

A Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996 instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). Em seu artigo 1º, parágrafo único encontra-se o conceito de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira como sendo qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no artigo 2º (que tratam do fato gerador), que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência de titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Essa contribuição tem uma alíquota aplicada de 0,38%, o art. 48 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) previa que o produto dessa arrecadação seria destinado à manutenção do Fundo Nacional de Saúde, sendo responsável por uma parcela de 0,20%; ao custeio da previdência social que faz jus a uma parcela de 0,10% bem como ao Fundo de Combate e Erradicação da pobreza percebendo 0,08% da arrecadação.

Desta forma a CPMF consiste numa contribuição de caráter provisório, que incide sobre as movimentações ou transmissões de valores e de créditos e direitos de natureza financeira com o fim específico, qual seja a aplicação no setor de saúde, previdência social e de combate erradicação da pobreza.

2.4 HISTÓRICO

A primeira vez que foi aprovada a incidência de uma alíquota sobre as movimentações financeiras foi em 13 de julho de 1993, e passou a vigorar no ano seguinte com o nome de IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) regido pela Lei Complementar nº 77, incidindo basicamente sobre lançamentos a débito em contas bancárias, com alíquota de 0,25% e tendo sua arrecadação destinada exclusivamente ao Fundo Nacional de Saúde.

Em 15 de agosto de 1996 a Emenda Constitucional nº 12 acrescentou o artigo 74 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que outorgou competência à União, para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. Recriando dessa forma o antigo IPMF, agora com ares de contribuição com alíquota não superior a 0,25%, com destinação específica ao Fundo Nacional de Saúde e que deveria perdurar por no máximo dois anos.

Em função dessa Emenda Constitucional foi sancionada a Lei nº 9.311, em 24 de outubro de 1996, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, determinado uma alíquota de 0,20%, sendo facultado ao Poder Executivo alterar a alíquota da contribuição, desde que não ultrapassasse o referido valor, incidindo sobre os fatos geradores verificados no período de tempo correspondente a treze meses, contados depois de decorridos noventa dias da data da publicação da referida lei, quando passou a ser exigida, ressaltando que a Lei foi publicada no Diário Oficial da União em 25 de outubro de 1996; e como determinado pela EC nº 12 o produto da

arrecadação da contribuição seria destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde. Devendo perdurar até o ano de 1997.

No entanto, a CPMF foi prorrogada, pela Lei 9.539 de 12 de dezembro de 1997, que determinava sua incidência no prazo de vinte e quatro meses, contado a partir de 23 de janeiro de 1997 concluindo, assim, o período de dois anos fixados pela EC nº12 como limite para sua cobrança. Destarte a cobrança deveria ser efetuada até completar os dois anos constitucionalmente regulados, após este prazo expirou a competência atribuída as Leis nº 9.311/96 e 9.539/97 que perderiam sua vigência e validade em janeiro de 1999.

Descontente com o fim da cobrança da CPMF e a conseqüente perda de arrecadação o Governo Federal promulgou a Emenda Constitucional nº 21, de 18 e março de 1999, acrescentando o artigo 75 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que prorrogou a referida contribuição alterando, ainda, a vigência das Leis nº 9.311/96 e 9.539/97. Neste ato aumentou a alíquota para 0,38% nos doze primeiros meses e 0,30% nos vinte e quatro meses seguintes determinando que o resultado do aumento da arrecadação, decorrente da alteração da alíquota, nos exercícios financeiros de 1999, 2000 e 2001, seria destinados ao custeio da previdência social.

Quando a alíquota aplicável estava em 0,30% foi promulgada a EC nº 31 de 14 de dezembro de 2000, que instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, acrescentando os artigos 79 a 83 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e regulando que seria acrescido 0,08% na alíquota da CPMF destinado ao fundo citado. Assim a alíquota voltou a ser de 0,38%.

Mais uma vez a o poder constituinte derivado atuou para prorrogar o prazo da cobrança da CPMF com a promulgação da EC nº 37, de 12 de junho de 2002, que acrescentou os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao ADCT. Estes artigos regulavam que a contribuição seria cobrada até 31 de dezembro de 2002, prolongando assim a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações até a mesma data, sua destinação permanecendo a mesma e a alíquota cobrada em 0,38% nos exercícios financeiros de 2002 e 2003 e 0,08% no exercício financeiro de 2004, quando seria integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

A prorrogação da CPMF foi possível, pela quarta vez, por intermédio da EC 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou o art. 90 ao ADCT, que previa até 31 de dezembro de 2007 a cobrança, bem como a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações, fixado a alíquota a ser cobrada em 0,38%.

Por fim, a CPMF é extinta quando da votação da Proposta de Emenda à Constituição nº 50 de 2007 no Senado, Casa Legislativa na qual a proposta foi rejeitada, importa lembrar que a mesma PEC foi aprovada na Câmara de Deputados.

Este projeto de lei alterava o artigo 76 e acrescentava o art. 95 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, prorrogando assim a vigência da desvinculação da arrecadação da União e da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. Buscava prorrogar o prazo de cobrança da CPMF até 31 de dezembro de 2011, bem como a prorrogação da vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 e suas alterações. Mantendo a alíquota em 0,38 %, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nos termos definidos em lei, mantendo a mesma proporção na destinação os recursos arrecadados, ou seja, 52,63% para o Fundo Nacional de Saúde (alíquota de 0,20%), 26,32% para a Previdência Social (alíquota de 0,10%) e 21,05% para o Fundo de Combate de Erradicação da Pobreza (alíquota de 0,08%).

Foram quatro as prorrogações da CPMF fazendo com que sua cobrança fosse feita por pouco mais de 14 anos, desde forma o que tinha caráter temporário, acabou configurando como permanente uma vez q foi muito além do que previa sua legislação.

2.5 NATUREZA JURÍDICA

A natureza jurídica está atrelada ao fato gerador do tributo e não a sua denominação, essa vinculação visa dar maior segurança aos contribuintes, pois evita tentativas do poder público de criar exações fiscais baseadas em rótulos ou com vinculação do produto de suas arrecadações a determinados fundos, serviços ou

órgãos. Pode-se constatar esse fato observando o art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 4º - A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação;

Para alguns doutrinadores a CPMF, mesmo sendo denominada contribuição, teria natureza jurídica de imposto. Pois é cobrada sem nenhuma distinção quanto ao contribuinte, bastando apenas que esse pratique a movimentação financeira, sem para tanto oferecer qualquer contraprestação ao contribuinte, bem como não desenvolve qualquer atuação. As instituições financeiras é que dão arrimo para a referida movimentação. (HARADA, 2000)

Importa destacar que o fato gerador da CPMF é o mesmo do IMPF, previsto na Lei Complementar nº 77/93, fato que corrobora a tese de que a natureza do CPMF seja mesmo de imposto.

2.6 APLICABILIDADE

A CPMF tem vários requisitos básicos essenciais para sua configuração, que estão dispostos na Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996, devido à importância de entender esse instituto serão analisados nesse tópico os pressupostos para a cobrança, incidência, isenções, responsabilidades e base de cálculo.

Desta forma, será sopesada a lei que institui esse tributo e suas particularidades para a configuração da contribuição. Uma vez que seu entendimento é de fundamental importância para que se atinja o objetivo do presente trabalho, pois a contribuição em análise tem íntima ligação com este extinto tributo.

2.6.1 Fato Gerador

O fato gerador consiste num fato previamente descrito em lei, cuja ocorrência tem o poder de gerar a obrigação tributária, sendo assim o conjunto dos fatos sobre o qual incidem a norma tributária.

O art. 126 do CTN traz a capacidade tributária, *in verbis*:

A capacidade tributária independe: I- da capacidade civil das pessoas naturais; II- de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III- de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Assim temos que a vontade do contribuinte é irrelevante para que incida sobre ele a obrigação tributária, de modo que qualquer pessoa está sujeita a ela, desde que faça parte de um fato descrito em lei que seja considerado fato gerador de alguma das espécies tributárias.

O fato gerador está exposto no art. 2º da Lei nº 9.311 e consiste em:

- Lançamentos a Débito por Instituição Financeira em: Contas correntes de depósito; Contas correntes de empréstimos; Contas de depósito de poupança; Contas de depósito judicial e Contas de depósito de consignação.
- Lançamentos a Crédito por Instituição Financeiras em: Contas correntes com saldo negativo, até o limite de valor do saldo devedor;
- Liquidação ou Pagamento por Instituição Financeira de quaisquer créditos ou valores de ordem de terceiros: Ordens de pagamento;
- Lançamento ou qualquer forma de Movimentação / Transmissão de valores de Créditos e direitos financeiros efetuados por Bancos Comerciais, Múltiplos com Carteira Comercial e Caixas Econômicas. (Não relacionados aos itens anteriores): Custos Operacionais das Instituições Financeiras;
- Liquidação de Operações nos Mercados Financeiros e de Futuros: Comissão de Valores Mobiliários (CVM);

- Qualquer outra Movimentação / Transmissão, independentemente de pessoa, denominação, forma Jurídica e Instrumentos Utilizados fora dos itens anteriores: Abrange neste ponto toda e qualquer outra operação financeira não mencionada anteriormente.

Desta forma, ao ser observada o efetivo evento de qualquer dos fatos expostos acima, será observado a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, deverá advir desse fato a obrigação tributária relativa ao evento específico.

2.6.2 Incidência

A incidência é observada sobre os contribuintes previsto em lei, ocorre quando do fato gerador e é determinante para a definição dos contribuintes, no caso da CPMF o art. 4º do CTN elenca o rol de contribuintes sobre o qual incidirá o tributo.

A CPMF incide sobre:

- Os titulares das correntes de depósito, das contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, em contas de depósito judicial e em depósito em consignação de pagamento, bem como das contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor, ainda que essas contas venham a ser movimentadas por terceiros.
- O beneficiário da liquidação ou pagamento, realizado por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas no item acima.
- Os bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;
- Os mercados organizados de liquidação futura;
- Os que realizarem qualquer outra movimentação ou transmissão de valores de créditos e direitos de natureza financeira que produza os mesmos efeitos das operações citadas como fato gerador.

Assim temos que as operações relativas à movimentação financeira serão tributadas por essa contribuição, exceto os itens que são agraciados com as isenções ou as alíquotas zero que serão tratadas adiante.

2.6.3 Isenções

A isenção é uma das causas excludentes do crédito tributário e está prevista no art.175, I do CTN, mesmo prevista em contrato, a isenção é sempre decorrente de lei que especifique suas características, podendo ser restrita a determinada região, em função de condições peculiares (art. 176, CTN). A isenção, assim como a anistia (outra forma de exclusão do crédito tributário) não escusa a efetivação das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal da qual o crédito foi excluído, ou dela tenha derivado (art. 175, parágrafo único CTN). Essa imunidade pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, a menos que tenha sido concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições (art. 178 CTN).

Estão isentos do recolhimento da Contribuição, como exposto no artigo 3º da Lei nº 9.311/96:

- A União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas autarquias e fundações;
- O estorno ou lançamento errado de cheques e documentos compensáveis, em consonâncias com as regras definidas pelo Banco Central do Brasil (BACEN), desde que não caracterizem a anulação da operação efetivamente contratada;
- O lançamento responsável pelo pagamento da própria contribuição;
- Os saques efetuados nas contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e do valor do benefício do seguro-desemprego;
- Os lançamentos a débito nas contas correntes de depósito cujos titulares sejam: missões diplomáticas, repartições consulares de carreira, representações de

organismos internacionais e regionais de caráter permanente, de que o Brasil seja membro, funcionário estrangeiro de missão diplomática ou representação consular e funcionário estrangeiro de organismo internacional que goze de privilégios ou isenções tributárias em virtude de acordo firmado com o Brasil.

- Sobre a movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira das entidades beneficentes de assistência social, nos moldes do § 7º do art. 195 da CF.

Importa destacar que ao BACEN caberá expedir normas para assegurar o cumprimento das isenções, definir o meio de documentação específica e identificar o lançamento se necessário.

Caso os funcionários estrangeiros de missão diplomática ou representação consular e funcionário estrangeiro de organismo internacional que goze de privilégios ou isenções tributárias em virtude de acordo firmado com o Brasil tenham residência permanente no Brasil, não se aplica a isenção, porém os membros das famílias desses mesmos funcionários, que com eles mantenham relação de dependência econômica e não tenham residência permanente no Brasil serão agraciados com a referida excludente do crédito tributário.

2.6.4 Responsabilidades

Normatizada no artigo 5º da Lei nº 9.311/96 a responsabilidade pela retenção e o recolhimento da contribuição é das Instituições Financeiras, Instituições que intermediarem operações de mercado ou mercado futuro ou ainda qualquer instituição que atendam os requisitos utilizados nas outras situações elencadas no artigo 2º da referida lei, como qualquer movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que reúna características que presumam a existência de sistema organizado para efetivá-la e que produza os mesmos efeitos dos fatos geradores da contribuição, e que para tanto não estejam englobadas pelas instituições citadas.

Compete a essas instituições responsáveis reservar o saldo das contas sobre as quais incidem a CPMF e que forem de sua competência, valor referente à alíquota definida sobre o saldo nas operações que estão sobre possível incidência. Também é de sua competência, contudo de maneira alternativa, responsabilizar-se pelo pagamento da contribuição no caso de carência de saldos, assim, a Instituição Financeira paga e, em momento posterior, recolhe do beneficiado. Importa destacar que o pagamento da contribuição ainda fica a cargo do contribuinte, porém de modo supletivo, caso haja a ausência de retenção da Contribuição.

2.6.5 Base de Cálculo e Alíquota Zero

A base de cálculo é constituída pelo valor do lançamento e de qualquer outra forma de movimentação a débito de contas corrente, de empréstimos, poupança depósito judicial e em consignação, ainda pelo valor da liquidação ou do pagamento no caso de a conta corrente apresentar saldo negativo, até o limite do valor da dívida; pelo resultado, se negativo, da soma dos ajustes ocorridos no período compreendido entre a contratação inicial e a liquidação do contrato nas hipóteses de operações no mercado de liquidação futura; lançamentos ou transmissão de valores e créditos, efetuados pelos Bancos comerciais, Bancos múltiplos com carteira comercial ou Caixas Econômicas; liquidação ou pagamento de quaisquer créditos, direitos ou valores por conta e ordem de terceiros; por fim, qualquer valor de outras movimentações ou transmissões.

De acordo com o art. 8º da Lei nº 9.311/96 a alíquota fica reduzida a zero: Nos lançamentos a débito das contas sobre as quais incidem a base de cálculo quando, para crédito de contas dos mesmos titulares não se aplicando, porém, nas contas conjuntas de pessoas físicas com mais de dois titulares, bem como a qualquer conta conjunta de pessoa jurídica, também não aplica-se nos casos em que o saldo encontra-se negativo.

A alíquota zero incide ainda sobre as sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de título e valores mobiliários, investimentos e fundo

de investimentos, corretoras de mercadorias e serviços de liquidação, compensação e custódia, de mercadorias e de futuros, cooperativas de crédito. Insta destacar que estas reduções somente serão possíveis quando referentes às contas correntes de depósito aberta para uso exclusivo das operações relacionadas em ato do Ministro de Estado da Fazenda, dentre as que componham o objeto social das referidas entidades.

Por fim será observada a alíquota zero nos ajustes diários exigidos e mercados organizados de liquidação futura e específico das suas operações, assim a CPMF não será cobrada com base nos ajustes diários, será recolhido apenas na realização da operação no montante final.

2.7. COMPETÊNCIAS

Alguns órgãos e instituições têm papel fundamental na aplicação da CPMF dos quais se podem destacar a atuação do Banco Central do Brasil com a competência de expedir regras para cumprimento dos casos em que a contribuição não incide ou até mesmo normas referentes à identificação dos lançamentos objetos de não incidência e os de alíquota zero; ainda compete ao BACEN instituir as normas necessárias à execução da Lei, dentro de sua competência.

Destaca-se, também, o Ministro de Estado da Fazenda, com o dever de estabelecer normas e condições para a atuação da alíquota zero, inclusive quanto ao limite dos valores de lançamento, bem como estabelecer os modos e os prazos de apuração e recolhimento da contribuição.

O Ministro de Estado da Fazenda e da Previdência e Assistência Social é competente para instituir normas para ajuste de contribuições para a Seguridade Social dos Servidores Públicos Federais, bem como dos proventos de inativos e demais beneficiários da Previdência Social.

O Poder Executivo é responsável pelas possíveis alterações na alíquota observado o limite máximo fixado em Lei que é de 0,38%.

E ainda a Secretaria da Receita Federal, que administra a contribuição, procedendo a tributação, fiscalização e arrecadação, além de estabelecer normas necessárias à execução da Lei, dentro de sua competência.

Desta maneira está disposto os órgãos responsáveis pela arrecadação, fiscalização e normatização da CPMF.

Entendido esse instituto, mister se faz analisar o Projeto de Lei que institui a CSS e suas particularidades para uma análise da viabilidade da entrada em vigor da mesma. Motivo de elaboração do presente trabalho.

3 ANÁLISE DO PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 306/2008

O Projeto de Lei em comento nasceu, por iniciativa do senador Tião Viana, no Senado Federal onde tramitava como PL 121 de 2007 e regulava apenas valores mínimos a serem aplicados anualmente por Estados, Distrito Federal, Municípios e União em ações e serviços públicos de saúde, os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas três esferas de governo. Tal projeto foi aprovado na referida Casa Legislativa e encaminhado para a votação na Câmara dos Deputados Federais.

Na Câmara dos Deputados Federais, este projeto entrou em pauta sob a numeração 306, sendo identificado como PL 306 de 2008. A Contribuição Social destinada à Saúde teve seu advento com o substitutivo apresentado a este PL, este substitutivo foi proposta do deputado Pepe Vargas, relator da Comissão de Finanças e Tributação da referida Casa, que ao avaliar o PL 306 de 2008, acrescentou a instituição da referida contribuição. Esse PL então recebeu o a letra B como diferencial, passando a tramitar como PL 306-B de 2008. que deverá ser votado na Câmara e, em caso de aprovação, será encaminhado para o Senado Federal, onde ocorrerá nova votação uma vez que o projeto aprovado inicialmente recebeu substancial modificação.

Este capítulo analisará as previsões propostas no PL 306-B em tramitação, para que assim seja possível a análise da constitucionalidade da instituição da Contribuição Social destinada à Saúde.

3.1 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA À SAÚDE (CSS)

A CSS consiste num tributo permanente com a finalidade de arrecadar fundos a serem destinado ao financiamento exclusivo da saúde, com alíquota fixada em 0,1%, e que está em votação no Congresso Nacional no Projeto de Lei Complementar n° 306-B de 2008.

Esse Projeto de Lei pretende regulamentar o §3º do artigo 198 da Constituição Federal:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

§ 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá:

I - os percentuais de que trata o § 2º;

II - os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais;

III - as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal;

IV - as normas de cálculo do montante a ser aplicado pela União.

Por essa determinação constitucional é nítido o caráter da competência tributária residual da Lei Complementar para implementar critérios de rateio dos recursos da União, diante de tal permissivo legal é proposto o Projeto de Lei de que trata esse capítulo.

A CSS está sendo considerada a nova CPMF devido à identidade de fato gerador, incidências e isenções, etc. Porém diferenciam-se quanto à alíquota que é de 0,1% enquanto a CPMF era de 0,38%, o tempo de vigência, visto que a CSS tem caráter permanente e a CPMF tinha caráter provisório, bem como a destinação da arrecadação, que agora é exclusiva para a saúde e no tributo extinto era para a saúde, previdência social e fundo de combate e erradicação da pobreza.

Este tributo consiste numa contribuição de caráter permanente, que incide sobre as movimentações ou transmissões de valores e de créditos e direitos de natureza financeira com o fim específico de aplicação no setor de saúde. Caracterizando-se assim como financiador do Fundo Nacional de saúde tendo sua destinação prevista em Lei Complementar, onde deverá ser determinada também a forma de arrecadação, os casos em que deverá incidir, bem como os em que deverá ser observada a isenção da contribuição.

3.1.1 Natureza Jurídica

A natureza jurídica de um tributo é determinada pelo seu fato gerador independente de sua denominação ou da destinação que seja dada ao produto de sua arrecadação como previsto no artigo 4º do CTN.

Como o fato gerador da CSS é idêntico ao fato gerador da CPMF observa-se divergência doutrinária, pois a definição de contribuição social ainda é

vê-se que nesse caso a contribuição também tem natureza jurídica de imposto, pelos fatos apontados no subtítulo "Natureza Jurídica" do capítulo anterior. Assim não considera-se relevante a denominação "Contribuição Social" que lhe foi dada, nem há de se considerar a destinação da arrecadação proveniente de tal tributo.

Desta forma conclui-se que a natureza jurídica da Contribuição Social para a Saúde é de imposto.

3.1.2 Aplicabilidade

Para a efetiva aplicação da CSS faz-se necessário a observância dos requisitos legais que está previsto na LC 306-B/2008 que, se entrar em vigor, ditará as normas que devem ser respeitadas quando da cobrança, incidência, isenções, responsabilidades, base de cálculo, destinação dos recursos e controle dos gastos que serão feitos com o produto da arrecadação.

Assim, é imperiosa a análise desses critérios legais, bem como dos institutos tratados no atual projeto de Lei Complementar 306/2008 que pretende instituir o referido tributo. A análise dessa contribuição é que ditará as diretrizes a serem seguidas para que se possa fazer a análise jurídica de tal exação fiscal, para só assim atingir o objetivo final do presente trabalho, que é a efetiva demonstração da possibilidade constitucional de sua cobrança.

3.1.2.1 *Fato Gerador*

O fato gerador é observado quando ocorre uma situação de fato que está prevista em lei e que por si só resulta numa obrigação tributária. O CTN o conceitua como a situação definida em lei como necessária e suficiente a ocorrência da obrigação principal ou ainda como qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (art. 114 e 115 do CTN).

Desta forma o CTN diferencia a obrigação em principal e acessória, cumpre destacar a diferença entre esses dois institutos. A obrigação principal é todo dever legal que tenha como objeto o pagamento de tributo e o pagamento de penalidade pecuniária, extinguindo-se juntamente com o crédito dela decorrente (art. 113, § 1º CTN). A obrigação acessória é aquela que, decorrendo da legislação tributária, tem por objeto as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, ou seja, abrange os demais deveres constituídos nas leis tributárias, desde que não possuam conteúdo pecuniário (art. 113, §2º). Importa destacar que "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" (art. 113, §3º CTN).

3.1.2.2 *Incidência*

A CSS incidirá sobre todos os titulares das contas referidas no item "Fato Gerador", bem como os beneficiários de ordens de pagamento, as instituições financeiras, benefícios nas operações da CVM ou, ainda, todas as outras situações de titularidade da movimentação financeira que não se enquadre nas condições de isenções. Os referidos contribuintes estão elencados no artigo 14 do Projeto de Lei nº 306/2008.

Observa-se, assim, que as hipóteses de incidência são as mesmas sobre as quais eram aplicadas a CPMF.

3.1.2.3 Isenções

Atuando como uma das causas excludentes da obrigação tributária e regulada no art. 13 do PL n° 306/2008, as isenções têm caráter relevante quando da existência ou não do débito tributário, de modo que é indispensável seu estudo para o âmbito tributário abordado pelo presente trabalho.

Estão isentos do pagamento da contribuição social para a saúde os mesmo beneficiários das isenções presentes quando da extinta CPMF, ressaltando que os mesmos foram elencados no capítulo anterior, quais sejam:

- A União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas autarquias e fundações;
- O estorno ou lançamento errado de cheques e documentos compensáveis, em consonâncias com as regras definidas pelo Banco Central do Brasil, desde que não caracterizem a anulação da operação efetivamente contratada;
- O lançamento responsável pelo pagamento da própria contribuição;
- Os saques efetuados nas contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e do valor do benefício do seguro-desemprego;
- Os lançamentos a débito nas contas correntes de depósito cujos titulares sejam: missões diplomáticas, repartições consulares de carreira, representações de organismos internacionais e regionais de caráter permanente, de que o Brasil seja membro, funcionário estrangeiro de missão diplomática ou representação consular e funcionário estrangeiro de organismo internacional que goze de privilégios ou isenções tributárias em virtude de acordo firmado com o Brasil.

- Sobre a movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira das entidades beneficentes de assistência social, nos moldes do § 7º do art. 195 da CF.

Assim como o fato gerador, as hipóteses de incidência, as isenções também tem idêntica previsão legal que a CPMF tinha, tal fato explica o posicionamento de parte de doutrinadores ao conceituar a CSS como a “nova CPMF”.

3.1.2.4 Responsabilidades

O CTN refere-se à responsabilidade no sentido de atribuir, legalmente, a uma pessoa que não realizou a situação descrita na norma, o dever de efetuar a prestação. Autoriza a lei a atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (Art. 128 CTN).

Nesse sentido HARADA:

“A responsabilidade tributária consiste no dever de o contribuinte, sujeito passivo natural, tornar efetiva a prestação de dar, consistente no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal) ou prestação de fazer ou não fazer, imposta pela legislação tributária no interesse da fiscalização ou da arrecadação tributária (obrigações acessórias).” (HARADA, 2001)

Diante deste contexto o art. 15 do Projeto de Lei Complementar nº 306 de 2008 atribui a responsabilidade pela retenção e recolhimento da CSS à mesmas pessoas que eram responsáveis pelo recolhimento da CPMF. Mais uma vez corroborando a idéia que esta contribuição veio para substituir o tributo extinto.

3.1.2.5 Base De Cálculo e Alíquota Zero

A base de cálculo e a alíquota consistem em aspectos quantitativos do fato gerador. A alíquota é o percentual incidente sobre a base de cálculo (HARADA, 2001).

A CSS tem sua alíquota definida em 0,1% e pode chegar a zero nos casos definidos em lei, no art. 17 do PL 306/2008. Esses casos são semelhantes aos casos que eram previstos na alíquota zero que incidia sobre a CPMF, diferenciando do referido tributo em algumas previsões acrescentando o inciso XIV que reza:

XIV – nos lançamentos em contas correntes de depósito especialmente abertas e exclusivamente utilizadas para operações:
a) de câmaras e prestadoras de serviços de compensação e de liquidação de que trata o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 10.214, de 27 de março de 2001;
b) de companhias securitizadoras de que trata a Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997; ou
c) de sociedades anônimas que tenham por objeto exclusivo a aquisição de créditos oriundos de operações praticadas no mercado financeiro.

A alínea a do referido inciso cita a Lei nº 10.214/2001 que dispõe sobre a atuação das câmaras e dos prestadores de serviços de compensação e de liquidação, no âmbito do sistema de pagamentos brasileiro, e dá outras providências. A operação a qual faz menção o referido dispositivo consiste nos procedimentos relacionados com a transferência de fundos e de outros ativos financeiros, ou com o processamento, a compensação e a liquidação de pagamentos em qualquer de suas formas (art. 2º). E a alínea b refere-se às companhias securitizadoras de imóveis.

Outra previsão que difere da lei que regulava o CPMF é o disposto no parágrafo 5º do artigo referido, que dispõe: "§ 5º O Poder Executivo que poderá estabelecer limite de valor do lançamento, para efeito de aplicação da alíquota zero, independentemente do fato gerador a que se refira".

Essa atribuição era reservada ao Ministro de Estado da Fazenda agora é de responsabilidade do Poder Executivo estabelecer limite de valor de lançamento, independentemente do fato gerador, para que possa ser aplicada a alíquota zero.

Além dessas duas diferenças, o PL ainda exclui os parágrafos 15 e 17.

3.2 SERVIÇOS PÚBLICOS DE SAÚDE

O PL 306/2008 além de instituir a contribuição social destinada à saúde, dispõe acerca dos valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde, estabelecendo os critérios para rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas três esferas de governo.

3.2.1 Ações E Serviços Públicos De Saúde

Devido a seu caráter permanente e sua destinação específica, o Projeto de Lei q pretende instituir a CSS traz em seu corpo todas as normas a serem seguidas quanto à arrecadação, fiscalização, aplicação, ações, serviços e demais elementos em que o tributo incidirá, desta maneira é importante avaliar essas ações e serviços que são os destinatários da arrecadação do tributo.

O art. 2º do PL 306/2008 considera despesas com ações e serviços públicos de saúde, as voltadas para a promoção, proteção e recuperação da saúde que atendam aos princípios estatuídos no artigo 7º da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990 que “dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências”, como também atenda simultaneamente as diretrizes trazidas neste artigo.

Desta forma as despesas com ações e serviços públicos de saúde deverão ser destinadas às ações e serviços públicos de saúde de acesso universal, igualitário e gratuito; estarem em conformidade com objetivos e metas explicitados nos Planos de Saúde de cada ente da Federação; e serem de responsabilidade específica do setor de saúde, não se aplicando a despesas relacionadas a outras políticas públicas que atuam

sobre determinantes sociais e econômicos, ainda que incidentes sobre as condições de saúde da população.

O legislador busca direcionar todos os investimentos para a área da saúde, de modo a garantir a aplicação da contribuição no seu destinatário legal, reforçando assim o fomento na saúde para que todas as políticas ligadas a essa área possa ter seu financiamento garantido.

De acordo com o artigo 4º do PL 300/2008 não serão considerados despesas com ações e serviços públicos de saúde:

Art. 4º Não constituirão despesas com ações e serviços públicos de saúde, para fins de apuração dos percentuais mínimos de que trata esta Lei Complementar, aquelas decorrentes de:

I - pagamento de aposentadorias e pensões, inclusive dos servidores da saúde;

II - pessoal ativo da área de saúde quando em atividade alheia à referida área;

III - assistência à saúde que não atenda ao princípio de acesso universal;

IV - merenda escolar e outros programas de alimentação, ainda que executados em unidades do SUS, ressalvando-se o disposto no inciso II do art. 3º;

V - saneamento básico, inclusive quanto às ações financiadas e mantidas com recursos provenientes de taxas, tarifas ou preços públicos instituídos para essa finalidade;

VI - limpeza urbana e remoção de resíduos;

VII - preservação e correção do meio ambiente, realizadas pelos órgãos de meio ambiente dos entes da Federação ou por entidades não governamentais;

VIII - ações de assistência social;

IX - obras de infra-estrutura, ainda que realizadas para beneficiar direta ou indiretamente a rede de saúde; e

X - ações e serviços públicos de saúde custeados com recursos distintos dos especificados na base de cálculo definida nesta Lei Complementar ou vinculados a fundos específicos distintos daqueles da saúde.

Assim observa-se que o legislador busca incrementar as ações e serviços de saúde, porém evitando fugir a finalidade social de seu objetivo, concentrando as despesas a esse título em ações que efetivamente possibilitem acesso a toda a população à meios dignos de tratamento à sua saúde não fazendo distinção entre pessoas, contribuintes ou não, assim observa-se que a contribuição social destina a à saúde será revertida em benefício da população em geral.

3.2.2 Aplicação de Recursos em Ações e Serviços Públicos de Saúde

Este capítulo do PL 306/2008 é o responsável por regular a aplicação do recolhimento efetuado com a incidência da CSS, nele está a destinação do montante recolhido e a forma como será usado.

É vedada a restrição de entrega do recurso da União destinado a saúde aos Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como dos Estados destinados aos seus respectivos Municípios, na modalidade regular e automática prevista neste PL, não se aplicando as vedações do inciso X do art. 167 da CF que proíbe:

"X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo ou pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios"

Desta maneira é possível que o Fundo de Saúde seja utilizado para o efetivo pagamento de despesas com pessoal vinculado à área de saúde, como exposto no inciso acima. Apesar de não poder eximir-se de repassar os recursos, a União e os Estados podem condicionar esse repasse à instituição e ao efetivo funcionamento do Fundo e do Conselho de Saúde no âmbito do ente da Federação e à elaboração do Plano de Saúde (parágrafo unido, art. 39), visto que são essenciais para uma aplicação consistente das verbas que serão repassadas.

O art. 45 veda quaisquer limitações de empenho e movimentação financeira que comprometam a aplicação dos recursos mínimos tratados no PL. Como também é vedado excluir da base de cálculo das receitas dispostas no PL quaisquer parcelas de impostos ou transferências constitucionais vinculadas a fundos ou despesas, quando da apuração do percentual ou montante mínimo a ser aplicado em ações e serviços públicos de saúde (art. 46).

Por fim, impõe o art. 47, que os planos plurianuais, as leis de diretrizes orçamentárias, as leis orçamentárias e os planos de aplicação dos recursos dos fundos de saúde da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão elaborados de modo a dar cumprimento ao disposto nesta Lei Complementar.

De tal modo todas as medidas assecuratórias de que os recursos serão de fato investidos no Fundo Nacional de Saúde estão previstos, bem como sua fiscalização, neste tópico que passará a ser analisado.

3.2.2.1 *Dos Recursos Mínimos*

O artigo 5º e seguintes do referido Projeto de Lei regula o montante mínimo que será aplicado em ações e serviços públicos de saúde, a União deverá aplicar, anualmente, no mínimo a quantia correspondente ao valor empenhado, apurado nos termos deste PL, no exercício anterior acrescido de, pelo menos o percentual correspondente à variação do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida entre os dois exercícios financeiros imediatamente anteriores ao ano a que se referir a lei orçamentária (art. 5º). Vale ressaltar que, se o PIB tiver variação negativa, o valor não poderá ser reduzido de um exercício financeiro para outro (§2º, art. 5).

Quanto aos Estados e o Distrito Federal deverá aplicar, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea a do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios. O art. 155 trata dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, o art. 157 regulamenta a repartição das receitas tributárias, alínea a do inciso I do art. 159 trata do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o inciso segundo do mesmo artigo trata do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados.

Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente no mínimo 15% da arrecadação dos impostos previsto no art. 156 da Constituição que são os de competência municipal, ainda os recursos tratados no art. 158 que trata da parcela correspondente aos Municípios na repartição tributária e também os recursos da alínea b do inciso I (Fundo de Participação dos Municípios) e o § 3º (A parcela recebida pelos

Municípios provenientes do Estado) do art. 159, ainda da Constituição Federal, este último artigo trata-se ainda, a repartição das receitas tributárias (art. 7º).

De acordo com o art. 8º o Distrito Federal deverá aplicar, anualmente, no mínimo 12 % do produto da arrecadação direta dos impostos que não possam ser segregados em base estadual e em base municipal.

O art. 11 determina que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão observar o disposto nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, sempre que os percentuais nelas estabelecidos forem superiores aos fixados nesta PL observadas as diferenças metodológicas dos respectivos normativos.

3.2.2.2 Do Repasse e Aplicação dos Recursos Mínimos

O PL regulamenta todos os critérios para o repasse e para a aplicação dos recursos mínimos recolhidos de acordo com o estabelecido na lei e que foi explanado no subitem anterior.

Os recursos recolhidos pela União deverão ser repassados ao Fundo Nacional de Saúde e às demais unidades orçamentárias que compõem o órgão Ministério da Saúde, para serem aplicados em ações e serviços públicos de saúde.

Caso os recursos tratados neste PL não sejam completamente empregados em sua finalidade, deverão ficar mantidos em uma conta vinculada junto à instituição financeira oficial sob a responsabilidade do gestor de saúde e de acordo com a legislação específica em vigor (art.30 PL), esta instituição financeira oficial é o Banco Central quando tratar-se de recursos da União e as instituições financeiras oficiais nos casos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, como rege o §3º do art. 164 CF.

Todo o recurso proveniente de taxas tarifas ou multas arrecadadas por entidades próprias da área de saúde que integram a administração direta ou indireta de cada ente federativo deverão ser aplicadas em ações e serviços públicos de saúde e não serão considerados para fim de apuração do recurso mínimo (art.32 PL).

O art. 33 determina que o repasse de recurso que os Estados, O Distrito Federal e os Municípios são responsáveis, serão feitos diretamente ao Fundo de Saúde do

respectivo ente da Federação e, no caso da União, também às demais unidades orçamentárias do Ministério da Saúde, tendo prazo para o efetivo repasse, sendo de até o décimo dia do mês subsequente quando tratamos dos recolhimentos de todos os entes da Federação (§ 1º). E quanto aos recursos que incidem sobre as transferências intergovernamentais previstas nos incisos II e III, do § 2º do art. 198 da Constituição Federal serão repassados ao Fundo de Saúde na mesma data em que forem realizadas as respectivas transferências.

As instituições financeiras que matem as devidas contas com os fundos destinados à saúde serão obrigadas a demonstrar os valores globais das transferências e as parcelas correspondentes destinadas ao Fundo de Saúde, quando adotada a sistemática prevista no parágrafo anterior, observadas as normas editadas pelo BACEN.

Desta forma o legislador, ao prever essas normas, busca dar mais eficiência e transparência a aplicação de todos os recursos colhidos com o fim de aplicação na saúde garantindo assim a efetiva aplicação na destinação para a qual foi criado o tributo, com o intuito de evitar o desvio de finalidade que poderia ser observado se não houvesse um controle adequado.

3.2.2.3 Da Movimentação dos Recursos da União

A União tem regras que deverá obedecer para poder ter acesso ao fundo de saúde, com destinação específica e movimentação limitada a ações e serviços ligados ao fim da saúde pública. Desta forma a União deverá observar e respeitar as necessidades de saúde da população, considerando as dimensões epidemiológicas, demográficas, socioeconômica, espacial e de capacidade de oferta de ações e serviços de saúde, observadas a necessidade de reduzir as desigualdades regionais (art. 34), Vê-se que o legislador preocupa-se em dirimir as diferenças decorrente das áreas mais ou menos desenvolvidas, tratando por igual todos os que necessitam dos serviços de saúde, observa-se assim um respeito a dignidade da pessoa humana. Fica evidente

que o rateio não será de forma igual para todos os entes, mas sim de acordo com a real necessidade deles. Em termos práticos, deverá ser instituído uma fiscalização constante para não ter risco desse critério não ser observado, ou ainda ser usado para “maquiagem” a verdadeira vontade do aplicador dos recursos.

O Ministério da Saúde será o responsável pela determinação dos montantes a serem transferidos a cada Estado, Distrito Federal e Município para custeio das ações e serviços públicos de saúde. Os investimentos serão programados anualmente, visando, prioritariamente, a redução das desigualdades peculiares de cada destinatário. Os Conselhos de Saúde e os Tribunais de Contas de cada ente da Federação deverão ser informados, pelo Poder Executivo, sobre o montante de recursos previsto para transferência da União para Estados, Distrito Federal e Municípios com base no Plano Nacional de Saúde, no termo de compromisso de gestão firmado entre a União, Estados e Municípios. (§§1º, 2º e 3º art. 34).

A União poderá transferir diretamente, de forma regular e automática, aos respectivos fundos de saúde os recursos do Fundo Nacional de Saúde, destinados a despesas com as ações e serviços públicos de saúde a serem executadas pelos demais entes federativos. Em situações específicas, os recursos federais poderão ser transferidos aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária realizada entre a União e os demais entes da Federação, adotados quaisquer dos meios formais previstos no inciso VI do art. 71 da Constituição Federal, observadas as normas de financiamento. (art. 35 e parágrafo único).

Assim vê-se que a transferência poderá ser realizada fora daquelas já previstas, porém apenas em situações específicas e ficam sujeitas à fiscalização do controle externo que é exercido pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

3.2.2.4 Da Movimentação dos Recursos dos Estados

Assim como a União deverá observar as particularidades e cada ente quando do rateio dos recursos, os Estados também deverão fazer o mesmo, com o intuito único de fomentar os investimentos nas áreas que estejam em maior necessidade dessas aplicações (art. 36).

Em relação às transferências dos Estados para os Municípios, também se observa o mesmo direcionamento utilizado quando da transferência da União para os demais entes, no caso dos Estados estarem realizando as transferências, deverão direcionar aos Fundos Municipais de Saúde, de forma direta, regular e automática, observando os critérios de transferência aprovados pelo respectivo Conselho de Saúde (art. 37). Sem prejuízo a essas transferências pode, ainda, os recursos estaduais serem repassados aos Fundos de Saúde por meio de transferência voluntária realizada ente o Estado e seus Municípios.

3.2.3 Da Transparência, Visibilidade, Fiscalização, Avaliação e Controle

Este tópico trata da efetividade que este Projeto de Lei terá, deste a forma como a população teria conhecimento da aplicação do que está previsto, a efetiva aplicação, passando pela fiscalização das políticas nele implementadas até o controle do que está sendo feito com os recursos instituídos. Importa ressaltar que o projeto de lei inicial não previa todas essas medidas, porém o substitutivo ao projeto, que é o que está em votação, trouxe a baila elementos fundamentais ao esclarecimento popular com o objetivo de tornar efetiva a transparência na utilização dos recursos públicos, para que assim a população não padeça com mais uma exação fiscal onde não se vê a aplicação dos recursos colhidos.

3.2.3.1 Da Transparência e Visibilidade da Gestão da Saúde

Note-se a grande preocupação ao elaborar este Projeto de Lei em garantir sua aplicação, impondo normas relativas a fiscalização, publicidade, etc. não limitando-se a expor normas de funcionamento.

Entre tais normas encontra-se o art. 48, que impõe aos órgãos gestores de saúde a obrigação de divulgar amplamente, inclusive por meios eletrônicos de acesso público, as prestações de contas periódicas da área da saúde, para que assim os cidadãos possam analisar principalmente o cumprimento do disposto neste PL, o relatório de gestão do SUS e a avaliação do Conselho de Saúde sobre a gestão do SUS no âmbito do respectivo ente da Federação.

Além dessas iniciativas, ainda deverá ser assegurada mediante incentivo a participação popular e realizadas audiências públicas durante o processo de elaboração e discussão do plano de saúde.

3.2.3.2 Da Escrituração e Consolidação das Contas da Saúde

As despesas efetuadas com ações de serviços públicos de saúde serão mantidas no registro contábil relativo a elas pelos órgãos de saúde da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. As normas gerais para que sejam efetuados esses registros serão editadas pelo órgão central de contabilidade da União, observada a necessidade de segregação das informações, com vistas a dar cumprimento às disposições desta Lei Complementar (art. 49).

A consolidação das contas referentes às despesas com ações e serviços públicos de saúde executadas por órgãos e entidades da administração direta e indireta do respectivo ente da Federação serão promovidas pelo gestor de saúde (art. 50).

3.2.3.3 Da Prestação de Contas

A prestação de contas é fundamental tanto do ponto de vista organizacional, quanto para possibilitar a transparência desejada pelo legislador, de modo que deverá conter demonstrativo de todas as despesas com saúde que integrem o Relatório da Execução Orçamentária, com o intuito de subsidiar a emissão do parecer prévio de que trata o art. 56 da LC nº 101/200.

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

§ 1º As contas do Poder Judiciário serão apresentadas no âmbito:

I - da União, pelos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, consolidando as dos respectivos tribunais;

II - dos Estados, pelos Presidentes dos Tribunais de Justiça, consolidando as dos demais tribunais.

§ 2º O parecer sobre as contas dos Tribunais de Contas será proferido no prazo previsto no art. 57 pela comissão mista permanente referida no § 1º do art. 166 da Constituição ou equivalente das Casas Legislativas estaduais e municipais.

§ 3º Será dada ampla divulgação dos resultados da apreciação das contas, julgadas ou tomadas.

O gestor do Sistema Único de Saúde (SUS) em cada ente da federação será o responsável por elaborar relatório detalhado referente aos quatro últimos meses, contendo o montante e a fonte dos recursos que foram aplicados no período, as auditorias realizadas ou que estejam sendo executadas no período e suas recomendações e determinações, as ofertas e produções de serviços públicos na rede assistencial própria, contratada e conveniada, conferindo esses dados com os indicadores de saúde da população em seu âmbito de atuação, bem como as demais informações relevantes no que tange às ações e serviços de saúde pública (art. 53).

Para controle da efetiva elaboração do referido relatório, que deverá ser elaborado de acordo com modelo padronizado, é necessário que o mesmo seja apresentado ao respectivo Conselho de Saúde, que analisará e emitirá parecer conclusivo, e também à Casa Legislativa do respectivo ente da Federação.

3.2.3.4 Da Fiscalização da Gestão da Saúde

A fiscalização da Gestão da Saúde é um meio relevante e necessário, pois diante do descrédito que goza o poder público, faz-se necessário políticas que visem maior segurança aos contribuintes quanto à destinação dos tributos recolhidos, nesse contexto o legislador definiu regras a serem seguidas.

O artigo 54 prevê que os órgãos fiscalizadores deverão examinar na prestação de contas de recursos públicos, o cumprimento das ações e serviços públicos de saúde previstos constitucionalmente no art. 198, bem como o disposto nesta PL.

A fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo, contando com o auxílio dos Tribunais de Contas, do sistema de auditoria do SUS, do órgão de controle interno e do Conselho de Saúde de cada ente da Federação, e dará ênfase à elaboração e execução do Plano de Saúde Plurianual, ao cumprimento das metas para a saúde estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias; à aplicação dos recursos mínimos em ações e serviços públicos de saúde, observadas as regras previstas nesta Lei Complementar; às transferências dos recursos aos Fundos de Saúde; à aplicação dos recursos vinculados ao SUS; à destinação dos recursos obtidos com a alienação de ativos adquiridos com recursos vinculados à saúde (art. 55).

Além da fiscalização exercida pelo Poder Legislativo o PL 306 B/2008, em seu art. 56, institui a população em geral como fiscalizadores da aplicabilidade dos recursos, uma vez que dispõe a obrigatoriedade de registro eletrônico centralizado das informações de saúde referentes aos orçamentos públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluída sua execução, garantido o acesso público às informações, desta maneira, com o acesso a população poderá requerer o cumprimento efetivo e tomar as providências cabíveis quando da falta de algum dos requisitos apontados nesta lei.

Neste sentido é desenvolvido o Sistema de Informação sobre Orçamento Público em Saúde (SIOPS), sistema centralizado de saúde que deverá atender aos requisitos trazidos neste PL bem como os demais estabelecidos pelo Ministério da Saúde, devendo manter-se permanentemente atualizado e trazer todos os dados necessários à observância no disposto no PL. O gestor de saúde declarante dos dados no referido sistema é o responsável pelo registro dos dados no mesmo, conferindo a ele fé pública

quanto aos dados divulgados. As diretrizes para o funcionamento deste sistema informatizado serão estabelecidas pelo Ministério da Saúde.

O descumprimento de quaisquer determinações quanto ao SIOPS implicará a suspensão das transferências voluntárias entre os entes da Federação (§6º art. 56).

De acordo com o art. 57 os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deverão disponibilizar informações sobre o cumprimento de todas as normas previstas neste PL, aos respectivos Tribunais de Contas com o fim de dar subsídio às ações de controle e fiscalização. Assim poderá ser traçado um paralelo entre as informações disponibilizadas pelo Poder Executivo e as obtidas pelo Tribunais de Contas, dando ciências ao Poder Executivo e à direção local do SUS em caso de constatar divergências, para que seja adotadas as medidas cabíveis, sem prejuízo das sanções previstas em lei.

Além de todos os procedimentos de fiscalização citados, os órgãos dos sistemas de auditoria, controle e avaliação, ainda deverão verificar, pelo sistema de amostragem, o cumprimento do disposto nesta Lei Complementar, além de verificar a veracidade das informações constantes do Relatório de Gestão, com verificação presencial dos resultados alcançados nos relatórios de saúde (art. 59).

O sistema de fiscalização está bem estruturado incluindo vários órgãos do Estado como entes fiscalizadores, incluindo a população nesse rol, além de criar um sistema no qual participam os agentes passivos e ativos dos recursos que financiam a saúde.

4 INCONSTITUCIONALIDADE DA CSS

A matéria tratada no Projeto de Lei em estudo é de competência legislativa privativa da União, de modo que cabe ao Congresso Nacional dispor sobre ela, com a devida sanção do Presidente da República. Desta forma resta legítima a propositura do PL visto que foi feito por um senador, o qual faz parte do Poder competente para tal propositura. Outro requisito de caráter material é o que diz respeito a tal assunto ser apenas tratado por Lei Complementar, é o que de fato está ocorrendo. Assim, observam-se respeitados todos os requisitos materiais, porém dúvidas pairam quanto aos requisitos formais.

O PL 306/2008 ainda está sendo discutido e já suscita questões relevante quanto à sua constitucionalidade, doutrinadores e estudiosos afirmam ser inconstitucional visto sua natureza jurídica de imposto e sua vinculação a fim específico, o que seria vetado, outros ainda defendem sua inconstitucionalidade baseados no princípio da não cumulatividade. Por fim cumpre esclarecer que para ser instituído um novo tributo, que não esteja previsto no art.154, o art. 155 da CF exige requisitos essenciais que serão analisados neste capítulo.

4.1 CSS IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO SOCIAL?

Embora tenha sido explicitado num tópico à parte o que seria tributo, apontando cada um dos tipos previstos, cumpre estabelecer as diferenças entre impostos e contribuições sociais e assim destacar em qual deles a CSS está inserida. Esse estudo faz-se necessário devido a divergências doutrinárias quanto a classificação das contribuições sociais, sendo de fundamental importância para este trabalho entender quais são os posicionamentos e quais as conseqüências práticas que serão observadas na problemática analisada.

4.1.1 Imposto

Previstos no art. 145, I da CF é o tributo no qual a obrigação tem por fato gerador situação independente de qualquer atividade estatal específica, em favor do contribuinte ou relativa a ele. Desta maneira destaca-se como características essenciais a inexistência de atividade estatal específica em favor do contribuinte e sua incidência sobre fatos descritos em lei só pela atuação do contribuinte. Destinada a beneficiar a população em geral.

O imposto permite ao Estado exigir ao contribuinte a prestação, mesmo que necessário o uso de meios coercitivos, porém é necessário que o imposto tenham previsão legal, além disso ele tem caráter pecuniário, sendo pago na maioria dos casos por meio monetário. Ainda pode-se afirmar que tem caracteres de cobrança definitiva, uma vez que, após pago, o contribuinte não será reembolsado do valor ou de parcela dele, mesmo não recebendo diretamente algum benefício. Cumpre destacar que o pagamento é feito em favor do Estado para que esse atenda finalidade pública.

As características mais relevantes que pode-se destacar dos impostos são: a coercitividade, caracterizada pela determinação unilateral do quanto que deve ser pago bem como os contribuintes são obrigados a pagar e a ausência de uma contrapartida específica de modo que, quem paga mais não tem prioridade no atendimento de suas necessidades e o montante recolhido é aplicado de forma igualitária a toda a população, sem destinação específica. Aliás, é vedada constitucionalmente a destinação dos recursos dos impostos.

4.1.2 Contribuições Sociais

Muitas divergências giram em torno da determinação da natureza jurídica das contribuições, sendo comumente confundida com imposto, porém, entendimento do

STF confere as contribuições natureza jurídica tributária. (MORAES, pág. 773, 2006). Sua instituição é de competência exclusiva da União, podendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuição, apenas, quando tratar-se do custeio, em benefício de seus servidores, do regime previdenciário.

Para Alexandrino a característica própria das contribuições é o fato se elas somente serem instituídas para atender a finalidades específicas, descritas no texto constitucional, e terem o produto de duas arrecadações reciprocamente destinado a essas finalidades. Não deve ter respaldo uma vez que tornaria as contribuições semelhantes ao imposto, mas com destinação específica, assim não teria como respeitar o art. 16 do CTN que determina que o imposto é independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Seria como uma maneira de criar imposto vinculado utilizando para tanto o nome de contribuição social.

Para um efetivo entendimento do trabalho apresentado, melhor se amolda a definição de Harada (2001):

Entendemos que a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.

Desse conceito distingue-se facilmente imposto e contribuição social podendo destacar como características principais a atuação indireta do Poder Público, bem como a vinculação da receita e sua destinação final.

Não obstante a doutrina majoritária entende que a contribuição social não beneficia seus contribuintes de modo específico sendo, assim como os impostos, destinada a população de modo geral, sendo diferente do imposto apenas por sua destinação específica.

4.1.3 Paralelo imposto x contribuição social e CSS

Diante do exposto podem ser vislumbradas as diferenças entre esses dois tributos, sendo o imposto não vinculado e com destinação indiscriminada, sendo aproveitado igualmente por todos os cidadãos, enquanto que a contribuição social tem por fim atingir os contribuintes com as melhorias proporcionadas pelo montante proveniente do seu recolhimento.

Assim não há como a CSS enquadrar-se no conceito de contribuição social visto que o resultado do seu recolhimento é aplicado no Fundo Nacional de Saúde, que atende sem distinção à todos, sem ser auferida nenhuma vantagem específica ao contribuinte, apenas de modo genérica.

Por tal expediente, a CSS deverá submeter-se a todas as regras atribuídas aos impostos, entre elas a vedação constitucional à vinculação de receitas.

4.2 REQUISITOS CONSTITUCIONAIS

A CF prevê a chamada competência residual para a instituição dos tributos, autorizando a União a criar outros tributos além dos previsto no texto constitucional, o fundamento para essa criação encontra-se no art 195, §4º, porém, para que seja criado novo tributo, é necessária a observância de alguns requisitos, quais sejam:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Posicionamentos doutrinários divergem quanto à aplicação do dispositivo acima quando da criação de contribuições sociais, alguns entendem que não deverão ser observados os requisitos expressos, pois o inciso cita apenas "impostos", não fazendo nenhuma menção às contribuições. Para outros, ao indicar o art. 154, o legislador

previa que também seria aplicado no caso das contribuições, caso contrário o art. 195 seria expresso em afirmar que bastaria Lei Complementar para instituir as contribuições sociais.

O STF posicionou-se acerca do assunto:

“quando do julgamento dos RREE 177.137-RS4 e 165.939-RS5, por mim relatados, sustentamos a tese no sentido de que, tratando-se de contribuição, a Constituição Federal não proíbe a coincidência de sua base de cálculo com a do imposto, o que é vedado relativamente às taxas (...) quando o § 4º do art. 195, da CF, manda obedecer a regra da competência residual da União - art. 154, I - não estabelece que as contribuições não devam ter fato gerador ou base de cálculo dos impostos. As contribuições, criadas na forma do § 4º, do art. 195, da CF, não devem ter, isto sim, fato gerador e base de cálculo próprios das contribuições já existentes.”

Assim, entende o STF que a aplicação do artigo deve ser entendida de modo que não seja possível uma contribuição incidir sobre fato gerador e base de cálculo em que incidam outras contribuições preexistentes, assim como um imposto não poderá incidir sobre fato gerador e base de cálculo já instituída por outro imposto.

Considerando que a natureza jurídica da CSS seja de imposto, nele deverão incidir as vedações relativas aos impostos, de modo que corrobora com o entendimento do STF, não divergindo quanto a aplicabilidade do referido artigo. Por outro lado, entendendo que a natureza jurídica seja de contribuição social também não vai de encontro ao que determina o STF.

Analisando a aplicação destes requisitos no PL 306/2008, vê-se respeitado um deles, porém não os demais. O Projeto de Lei pretende incluir, por Lei Complementar, esse tributo no nosso ordenamento jurídico, porém não poderá ser cumulativo, todavia sua arrecadação direta pelo sistema bancário impossibilita a não cumulação tributária, quanto a impossibilidade de identidade entre o fato gerador e base de cálculos já constitucionalmente previstos em outro imposto, se considerada a natureza jurídica da CSS como de imposto também peca, pois coincide em alguns aspectos com o IOF. Superada a questão da necessidade de instituir por Lei Complementar, serão analisados os outros fatores.

4.2.1 Da não cumulatividade

Grande divergência encontra-se quanto à aplicação do disposto no art. 154, I, às contribuições sociais, porém considerando a deliberação do STF deve-se observar as determinações do referido dispositivo legal.

A aplicação do princípio da não cumulatividade consiste na proibição legal de determinado tributo incidir mais de uma vez no mesmo objeto, de modo que deverá ser abatido ou compensado o que for devido em uma operação com o montante do tributo cobrado nas operações anteriores. Assim é vedada a incidência de determinado tributo sobre um fato que já sofreu a incidência desse mesmo tributo em uma operação anterior.

Como no caso da CSS não há nenhuma previsão legal para a compensação do tributo que já tenha sido pago em razão de operações anteriores, pode-se afirmar que é cumulativo. Desta maneira vê-se ferido um requisito constitucional, o que não pode ser possível no ordenamento jurídico pátrio uma vez que se observa a hierarquia das leis onde a Constituição Federal está no topo, não há como uma Lei Complementar prevê algo que não esteja em consonância com a Carta Magna.

4.2.2 Do fato gerador e da base de cálculo da CSS

Seguindo a observância às vedações constitucionais quando da coincidência do fato gerador e da base de cálculo previstas no art. 154, I, CF pode-se afirmar que mais uma vez, a norma material fere o dispositivo constitucional, uma vez que parte da base de cálculo e do fato gerador da CSS é a mesma do Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).

Deste modo vê-se duas infrações a determinações constitucionais, o que corrobora a tese de inconstitucionalidade do referido projeto de lei.

Seguindo a doutrina majoritária, que entende que a CSS possui natureza jurídica de contribuição social e não de imposto, fica prejudicado o entendimento explicitado no parágrafo anterior, uma vez que não há outra contribuição social com o mesmo fato gerador dessa, porém não resta prejudicada a inconstitucionalidade da sua cobrança visto que, como exposto acima, é um tributo cumulativo, o que é completamente vedado pela Constituição Federal.

4.3 DO PARECER LEGISLATIVO DA COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÕES

A Comissão de Finanças e Tributação fundamenta a criação da CSS no § 4º do art. 195 e no § 1º do art. 198 da CF. Os referidos dispositivos regulam:

Art. 195 - 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 das seguintes contribuições sociais:

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no Art. 154, I.

Art. 198 - As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

§ 1º - O sistema único de saúde será financiado, nos termos do Art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

O § 4º do art. 195 já foi discutido acima e deixa claro que deverá ser interpretado de modo a entender a CSS como um tributo e não com uma contribuição social como o seu nome define, pois para a natureza jurídica de um tributo não importa a denominação dada e sim seu fato gerador, e este é típico de tributo e não de contribuições sociais, de modo que resta evidenciada a necessidade da observância de tal artigo.

A criação da CSS é perpetrada com a intenção de cumprir as determinações do art. 198, da CF, em especial aos §§ 1º e 3º. Porém não seria necessária a criação de

um novo tributo, uma vez que o §3º citado pretende apenas regular a fixação de um percentual da receita de impostos federais para o setor da saúde (HARADA, 2008).

Cumprido ressaltar que para apresentar seu parecer positivo, o relator da CFT apresentou substitutivo ao PL inicial, acrescentando vários artigos, entre os quais a instituição da CSS foi acrescentada.

Assim foi elaborado o substitutivo ao PL com o intuito de adequar a matéria, concernente ao aspecto orçamentário e financeiro. Com o escopo de adequar a regulamentação da Emenda nº 29 de 2000 aos princípios norteadores da responsabilidade fiscal a alteração proposta cria, fundamentada no § 4º do art. 195 e § 1º do art. 198 da CF, a CSS com o fim único de financiar as ações e serviços de saúde.

O parecer legislativo dado pela Comissão de Finanças e Tributação é oferecido considerando a natureza jurídica de contribuição social, o que é um equívoco, pois a CSS tem natureza jurídica de imposto.

4.4 DO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

A CF prevê em seu art. 59 as espécies normativas, estas devem ser elaboradas com a observância de determinados requisitos materiais e formais. Os requisitos formais são referentes ao processo de elaboração da norma e os requisitos materiais consistem na compatibilidade do objeto da lei ou do ato normativo com a Constituição Federal, visto a sua Supremacia diante das demais normas.

Assim, caso seja observada alguma incompatibilidade entre uma norma jurídica e a Constituição Federal, deverá ser aplicado a ela o controle de constitucionalidade, visto que não se pode permitir que uma norma entre ou permaneça em vigência indo de encontro a Carta Magna devido à supremacia das normas constitucionais.

O controle de constitucionalidade pode ter caráter preventivo, quando atua para impedir que um projeto de lei inconstitucional torne-se uma lei ou repressivo, quando pretende tirar uma norma que já está em vigor o ordenamento jurídico, quando essa fere a Constituição Federal.

4.4.1 Controle preventivo

Quanto ao momento em que atua, o controle de constitucionalidade pode ser considerado preventivo ou repressivo, este quando a norma já está em vigor, e aquele buscando evitar que um projeto de lei que fira a Constituição venha a entrar em vigor. Neste caso será avaliado o controle preventivo, uma vez que é relacionado ao objeto do presente estudo.

Nesta conjuntura são vislumbradas duas hipóteses de controle preventivo de constitucionalidade que tem o intuito de impedir o ingresso no ordenamento jurídico de leis inconstitucionais: as comissões de constituição e justiça e o veto jurídico (MORAES, pág. 642, 2006).

As comissões de constituição e justiça têm a função de analisar o texto do projeto de lei ou de emenda constitucional à luz da Constituição Federal. A Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados Federais deu parecer positivo ao projeto de lei complementar em comento, porém o projeto de lei ainda será encaminhado ao Senado, onde a Comissão de Constituição e Justiça poderá impedir que este projeto torne-se lei. Além dessa possibilidade ainda poderá ocorrer o veto jurídico.

O veto jurídico conta com a participação do chefe do Poder Executivo no processo legislativo. O Presidente da República tem o poder de vetar o projeto de lei, ainda que ele tenha sido aprovado nas duas Casas Legislativas, se observada alguma inconstitucionalidade de acordo com o art.66, 1°.

Considerando que a Comissão entendeu por constitucional, resta esperar que a Câmara não aprove tal PL, porém, caso isso aconteça, o controle de constitucionalidade ainda poderá ser efetuado pela Comissão de Justiça do Senado Federal. Mesmo na hipótese do Senado aprovar o PL, o presidente da república ainda poderá vetá-lo. Para que assim seja observadoa a CF evitando uma possível ação de inconstitucionalidade futura, onde será necessário fazer uso do controle repressivo.

5 CONCLUSÃO

Na elaboração do presente trabalho procurou-se esclarecer os diversos aspectos que envolvem o tema da constitucionalidade da incidência da CSS no ordenamento jurídico pátrio, buscando a maneira mais adequada de efetivar o controle de constitucionalidade do caso em questão, uma vez que interessa diretamente a toda a população, que será a principal atingida com mais uma exação fiscal. Desta maneira algumas considerações devem ser destacadas.

Como exposto ao longo do trabalho, a Constituição Federal atribui competência residual à União para a instituição de tributos que não estivessem elencados em seu texto, para tanto a observância do art. 154, I, é pré-requisito. No caso em questão muito discute-se quanto a observância desses requisitos pelas contribuições, entendendo o STF que deverá ser observada, desde que com uma pequena ressalva, determinando que não repita o fato gerador e base de cálculo de outra contribuição e não de imposto como expresso no texto do artigo. Apesar desse entendimento consolidado e ao qual não resta discussão, o caso em questão traz uma particularidade, não obstante seja conceituada como contribuição, a CSS tem natureza jurídica de imposto, devendo, portanto, obedecer a todos os requisitos dessa categoria tributária. Desta maneira é necessária a total adequação da CSS ao art. 154, I, observando as vedações atribuídas aos impostos.

Considerando as observações expostas acima conclui-se que a CSS é inconstitucional, pois não observa requisitos básicos de natureza material para que possa entrar em vigor, de modo que, deverá ser aplicado um efetivo controle de constitucionalidade ao caso em questão. Caso o Congresso Nacional entenda que a CSS é constitucional, o Presidente da República, com seu poder de veto, deverá observar que se trata de um projeto de lei que vai de encontro às determinações constitucionais e não sanciona-lo, uma vez que não se concebe a hipótese de uma norma inconstitucional entrar em vigência no ordenamento jurídico pátrio, pois observa-se a Supremacia Constitucional num âmbito em que ela está no topo das demais normas jurídicas.

Assim, diante do esclarecimento dado, conclui-se que a cobrança da CSS não pode ser efetiva visto sua evidente inconstitucionalidade. Para alguns estudiosos, a única possibilidade da CSS ser constitucional seria sua instituição por meio de Emenda à Constituição, uma vez que poderia criar uma exceção às regras previstas e afastar a incidência dessas normas como feito todas as vezes que se observou a prorrogação da CPMF. Sendo assim não deverá ser sancionada pelo Presidente da República o Projeto de Lei, por não ter o condão de ir de encontro aos preceitos constitucionais vigente.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 20.out.2009.

_____, **Constituição Federal**. Disponível

em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20.out.2009.

_____, Emenda Constitucional nº 12, de 15 de agosto de 1996. Outorga competência à União, para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 15 de ago. de 1996. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc12.htm>. Acesso em: 20.set.2009.

_____, Emenda Constitucional nº 31, de 14 dezembro de 2000. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 31 de dez. de 2000. Disponível em:

<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc31.htm>. Acesso em: 20.set.2009.

_____, Emenda Constitucional nº 37, de 12 junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 12 de jun. de 2002. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em: 20.set.2009.

_____, Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 19 de dez. de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 20.set.2009.

BRASIL, Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, e dá outras providências. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 24 de out. de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9311.htm>. Acesso em: 20.set.2009.

_____, Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 12 de set. de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9539.htm>. Acesso em: 20.set.2009.

_____, Lei Complementar nº. 77, de 13 de julho de 1993. Institui o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e dá outras providências. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 13 de jul. de 1993. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp77.htm>>. Acesso em: 20.out.2009.

_____, Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 04 de maio. de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20.out.2009.

_____, Projeto de Emenda a Constituição nº. 306, de 12 de maio de 2008. Dispõe sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente por Estados, Distrito Federal, Municípios e União em ações e serviços públicos de saúde, os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas três esferas de governo.. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 12 de maio. de 2008. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Lista.asp?ass1=CSS&co1=&Ass2=&co2=Ass3=>>. Acesso em: 20.out.2009.

_____, Projeto de Emenda a Constituição nº. 306-B, de 04 de junho de 2008. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde, institui contribuição social destinada à saúde, estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas três esferas de governo, e dá outras providências. **Presidência da República, Casa Civil**, Brasília, DF, 12 de maio. de 2008. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Lista.asp?ass1=CSS&co1=&Ass2=&co2=Ass3=>>. Acesso em: 20.out.2009.

HARADA, Kiyoshi. Análise crítica do pacote tributário . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 12, n. 1651, 8 jan. 2008. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10833> . Acesso em: 20 out. 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, 8ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros, 18ª edição, São Paulo, 2000.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 19ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**, 4ª ed. São Paulo: Editora Método, 2009.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**, 19ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2006.