

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Sirley Aparecida Lopes Rodrigues

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA À LUZ DA REGRA MATRIZ DE
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Sirley Aparecida Lopes Rodrigues

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA À LUZ DA REGRA MATRIZ DE
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Mestrado em Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário do Programa de Pós-Graduação, sob orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2014

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Sirley Aparecida Lopes Rodrigues

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA À LUZ DA REGRA MATRIZ DE
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho à minha querida filha Thifani

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para a realização dos meus estudos, com apoio e paciência, que impulsionaram a dedicação às pesquisas.

Primeiramente a Deus pela força e iluminação durante a elaboração deste trabalho.

À Thifani, filha, amiga de todos os momentos e incentivadora.

Ao Professor Dr. Robson Maia pelos esclarecimentos em seminários e debates ao longo da disciplina sobre incidência tributária. Esses debates abordaram pontos essenciais para o núcleo da dissertação possibilitando o enriquecimento do conteúdo do tema.

Agradeço ainda a querida Professora Dra. Fabiana Del Padre pelos ensinamentos sobre o tema escolhido, com a indicação de questões imprescindíveis sobre os tipos de contribuições previdenciárias a fim de possibilitar as distinções necessárias.

Ao Dr. Paulo de Barros Carvalho pela orientação e brilhante exposição sobre o assunto durante os semestres, pelo acompanhamento, direcionamento, de forma a possibilitar a conclusão desse trabalho.

RESUMO

O presente trabalho visa abordar discussões tributárias sobre as contribuições previdenciárias e suas hipóteses de incidência, considerando a regra matriz, teoria das normas e a fenomenologia da incidência tributária. Além de destacar os princípios constitucionais da legalidade e principalmente da isonomia, não confisco, razoabilidade e proporcionalidade eis que são de suma importância porque a maioria das instituições e empresas enfrentam constantes autuações fiscais para cobrar contribuição sobre valores que não se enquadram como salário ou remuneração. O objetivo específico é partir dos conceitos da regra matriz, teoria da norma, da competência e limitações constitucionais ao poder de tributar, dos princípios basilares do direito tributário até concluirmos de forma clara e objetiva se a contribuição previdenciária cumpri os elementos legais do critério material fazendo, ainda, contraposição entre o artigo 195 “a” com a Lei n.º 8.212/91, a fim de possibilitar a apresentação das discussões sobre a constitucionalidade ou não, legalidade da instituição da contribuição previdenciária sobre verbas não enquadradas nos conceitos de salário, hipótese de incidência. A seguridade social, nos termos do artigo 194 da Constituição Federal, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Para tanto o financiamento deve ser por toda a sociedade de forma direta ou indireta, por recursos decorrentes das contribuições sociais determinadas nos termos do artigo 195 da Constituição Federal. As contribuições diferentemente dos impostos são vinculadas, possuem destinação legal, o que significa que a lei ao instituir contribuição social deve conter o fim específico, qual seja a seguridade social, tutelado pela Constituição Federal, ao qual se destina o produto de sua arrecadação, para ser válido. A hipótese de pesquisa do trabalho será estabelecer, através da Constituição Federal, legislação e doutrina, a discussão sobre a constitucionalidade ou não da criação de incidência de contribuição previdenciária para determinados fatos que não guardam relação com salário ou remuneração, hipótese de incidência, como ajuda de custo, auxílios educação ou transporte, verbas de cunho indenizatório, entre outros, que são alvos da fiscalização previdenciária e que sobrecarregam as empresas com as defesas e ações judiciais.

Palavras-chave: Direito. Contribuição Previdenciária. Regra-Matriz. Incidência. Salário. Indenizatório.

ABSTRACT

This work aims to address tax discussions on social security contributions and their chances of incidence, considering the rule matrix theory and phenomenology of standards of tax incidence. In addition to highlighting the constitutional principles of legality and especially of equality, not confiscation, reasonableness and proportionality behold, they are extremely important because most institutions and businesses face constant tax assessments to levy contributions on values that are not classified as salary or remuneration. The specific objective is based on the concepts of the rule matrix theory standard of competence and constitutional limitations to the power to tax, the basic principles of tax law to conclude in a clear and objective way to pension contributions fulfill the legal elements of the substantive doing also contrast between Article 195 "a" with Law n. 8.212/91, in order to allow the submission of discussions about the constitutionality, legality of the institution of social security contributions on concepts not covered in salary, chance incidence. Social security, in accordance with article 194 of the Constitution, "includes an integrated set of actions initiated by public authorities and society to ensure the rights to health, social security and social assistance." For this funding should be for the whole society, directly or indirectly, by funds from social contributions determined in accordance with article 195 of the Constitution. Contributions unlike taxes are linked, have statutory allocation, which means that the law instituting social contribution should contain the specific purpose, namely social security, protected by the Constitution, to which the product is intended for your collection, for be valid. The research hypothesis of the study is to establish, through the Constitution, legislation and doctrine, the discussion on the constitutionality of the creation of social security contribution for certain facts that are not related to salary or remuneration case of incidence, as an aid cost, aid education or transportation funds imprint indemnity, among others, that are targets of surveillance and social security burden on companies with lawsuits and defenses.

Keywords: Law. Social Security Contribution - Tax. Rule-Matrix. Incidence. Salary. Indemnity.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DA TEORIA DA NORMA, DO GIRO LINGUÍSTICO E DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
2.1. Teoria da norma e a fenomenologia da incidência tributária	10
2.2. O “giro linguístico” e a importância da linguagem para a interpretação do conteúdo semântico da norma aplicável às contribuições previdenciárias	16
2.3. A regra matriz de incidência tributária e os seus critérios essenciais	19
3. CONCEITOS DE CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS – ARTIGOS 149 e 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CLASSIFICAÇÃO E ESPÉCIES	22
3.1. Conceito de seguridade social	22
3.2. Classificação e espécies de contribuições da seguridade social	23
3.3. Conceito de contribuições sociais genéricas do artigo 149 <i>caput</i> da Constituição Federal	25
3.4. Conceito de contribuição previdenciária destinada ao custeio da seguridade social do artigo 195 da Constituição Federal	26
4. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS	32
4.1. Natureza e regime jurídico aplicáveis às contribuições sociais e previdenciárias	32
5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	41
5.1. Princípio da estrita legalidade	45
5.2. Princípio da anterioridade e anterioridade mitigada nonagesimal	52
5.3. Princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade e do não-confisco	55
5.4. Validação finalística e o princípio da proporcionalidade	66
5.5. Princípio da solidariedade	69
6. COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO FEDERAL PARA AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS	71

7. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA GERAL E ABSTRATA	72
7.1. Visão geral da hipótese de incidência tributária.....	72
7.2. O antecedente e o conseqüente.....	73
7.3. Normas gerais e individuais, abstratas e concretas	78
8. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS CRITÉRIOS:(1) MATERIAL, (2) TEMPORAL, (3) ESPACIAL, (4) SUBJETIVO E (5) QUANTITATIVO, DE FORMA A COMPOR A REGRA DE CONDUTA TRIBUTÁRIA A SER INSERIDA NO ORDENAMENTO E A SER APLICADA DEFININDO A CONDUTA TRIBUTÁRIA A SER OBSERVADA PELO FISCO E PELO CONTRIBUINTE PARA AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO ARTIGO 195 “A” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	88
9. CONTRAPOSIÇÃO DO CRITÉRIO MATERIAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONSIDERANDO O ARTIGO 195 “A”, CF E A LEI N. 8.212/91	105
10. CONCLUSÃO	110
REFERÊNCIAS	115

1. INTRODUÇÃO

A seguridade social, nos termos do artigo 194 da Constituição Federal, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Para tanto o financiamento deve ser por toda a sociedade de forma direta ou indireta, por recursos decorrentes das contribuições sociais determinadas nos termos do artigo 195 da Constituição Federal.

As contribuições, diferentemente dos impostos, são vinculadas e possuem destinação legal, o que significa que a lei instituidora da contribuição social deve conter o fim específico, qual seja: a seguridade social, tutelada pela Constituição Federal, que destina o produto de sua arrecadação, para ser válida.

O objetivo específico é a partir dos conceitos da regra matriz, teoria da norma, da competência e limitações constitucionais ao poder de tributar, dos princípios basilares do direito tributário até concluir de forma clara e objetiva se a contribuição previdenciária cumpri os elementos legais do critério material fazendo, ainda, contraposição entre o artigo 195 “a” com a Lei n.º 8.212/91, a fim de possibilitar a apresentação das discussões sobre a constitucionalidade ou não, legalidade da instituição da contribuição previdenciária sobre verbas não enquadradas nos conceitos de salário, hipótese de incidência.

2. CONCEITOS FUNDAMENTAIS DA TEORIA DA NORMA, DO GIRO LINGUÍSTICO E DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Teoria da norma e a fenomenologia da incidência tributária

A discussão acerca do procedimento legislativo das contribuições mostra-se importante para traçar uma conclusão-lógica dos aspectos formais, se foram ou não atendidos na instituição das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, o procedimento constitucional e infraconstitucional que se deve obedecer na instituição de qualquer espécie de contribuição.

A função preponderante do Legislativo é legislar, criando o ordenamento jurídico, comandos legais que albergam situações abstratas. A Constituição Federal ao autorizar a elaboração de Leis confere ao Poder Legislativo a competência de editar normas jurídicas gerais e abstratas. Por outro lado, ao delegar esta competência estabelece o modo adequado para a criação dessas normas.

É importante destacar que, de acordo com o doutrinador Roque Carrazza¹, processo legislativo é o conjunto de trâmites, previstos na Constituição, necessários à regular edição das leis *lato sensu*.

Portanto, a Constituição Federal não cria tributos, mas, apenas delega competência para que os entes políticos, por meio de lei os criem. Na realidade, a Constituição Federal delimitou e restringiu competências, traçando, aliás, as regras de incidências de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios.

Por outro lado, é evidente que a lei ordinária é que cria os tributos, entretanto, o tributo só é legitimado constitucional na medida em que criados de acordo com os preceitos constitucionais.

¹CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Ed., 2012. p. 335.

Nesse sentido, os ensinamentos do autor Roque Carrazza² vem esclarecer as fases do processo legislativo, constitucionalmente traçadas, onde a lei ordinária passa por uma fase introdutória ou iniciativa: atravessa por uma fase constitutiva: a deliberação e a sanção, por fim, se completa na fase complementar ou integrativa da eficácia: a promulgação e a publicação.

Delimitado o processo legislativo, cumpre avaliar a criação da Contribuição, se percorreu todas as fases e se observou delineações constitucionais.

Cabe ao Legislativo, e apenas a ele, alterar alíquotas, conceder isenções, reduzir ou aumentar a carga tributária. Essa tarefa não pode ser delegada ao Poder Executivo, sob pena de burla ao princípio constitucional da separação dos Poderes. Isso porque o poder constituinte derivado não pode criar novas exceções ao princípio, além das que surgiram por ocasião do exercício do poder constituinte originário.

Assim, no intuito de identificar algumas conclusões sob o prisma constitucional, lembrar que, como é sabido, para pertencer a um sistema, uma norma jurídica deve atender aos critérios da validade formal e material.

É que, como regra, as leis não possuem um período certo de duração, tendo sua vigência preservada até que outra revogue seus termos. Portanto, se esta última for revogada, admite-se, desde que por expressa determinação, o retorno dos comandos do ordenamento jurídico anterior.

De modo algum, contudo, admitir-se-ia a repriminção, em se tratando de uma lei que já perdeu sua validade, por se tratar, na sua essência, de uma norma marcada pelo traço da temporariedade.

Nesta, o legislador houve por bem fixar uma data limite para sua duração e, portanto, após terem cessados seus comandos, não há como se aludir à repriminção, por ser esta incompatível com o limite de tempo previsto na norma.

Nossos doutrinadores, entre eles Heleno Taveira Tôres³ apresentou o seguinte entendimento:

²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed., cit., p. 275.

³TÔRES, Heleno Taveira. Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 30, p. 67-68, 2000.

É que, excepcionalmente, no caso de legislação temporária ou provisória, não há apenas cessação da 'vigência', como se poderia supor, mas verifica-se, também, a cessação da própria 'validade' da norma, pressuposto de sua existência. É a validade da norma que é temporária, e, desse modo, toda a sua existência é transitória, limitadamente ao período de tempo previsto.

Lembrando os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁴:

A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u'a norma "N" é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema "S".

(...) Uma regra, enquanto não ab-rogada por outra, continua pertencente ao sistema e, como tal, reveste-se de validade.

(...) Do que se pode inferir: ou a norma existe, está no sistema e, é portanto, válida, ou não existe como norma jurídica.

E, em se tratando de normas de cunho provisório, deixam de fazer parte do sistema com o advento de seu termo final.

A própria Lei de Introdução ao Código Civil, a teor de seu art. 2º, que se aplica a todo o universo de normas jurídicas, estabelece que: não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

Isto porque, sendo temporária a lei, sua vigência estará restrita ao período designado em seus termos para sua validade.

Assim, surgindo uma norma válida, veículo introdutor de enunciados prescritivos, seja: uma lei; um decreto; uma sentença entre outros, o destinatário saberá que deve recolher ao erário determinado tributo. Vale mencionar que na linguagem escrita as unidades significativas possuem uma sequência que formam as associações num eixo de estruturas que pertencem a um contexto, ou seja, desencadeiam sentidos e orientação de conduta.

Por outro lado, ao aproximar da linguagem do direito positivo, mesmo isolando a norma jurídica, como forma de dar uniformidade ao objeto e ajustar a maior relevância, é feito um juízo condicional em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento previsto no antecedente.

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 94.

Para melhor clareza, o Professor Paulo de Barros Carvalho explica de forma brilhante a questão⁵:

Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (consequente). E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima irreduzível de significação do deontico. Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força prescritiva às frases isoladas dos textos positivados.

O fato é que, com o advento da ampliação da hipótese de incidência tributária, abrangendo a fatos anteriormente não previstos, a partir da Emenda Constitucional nº. 20/98, houve por superada não somente a vigência, como também a própria validade dos diplomas legais anteriores, pela carência de competência material, porquanto esta, também, naquele momento, encontrou o seu termo final. Se não havia competência, não há que se falar em validade; e se não havia validade, inexistia norma dotada de juridicidade, por falta de elemento básico para satisfazer os critérios formais de pertinencialidade ao sistema do direito positivo: órgão institucionalizado, competência constituída e processo devidamente definido.

Ainda vale mencionar os sempre pertinentes entendimentos do doutrinador Roque Antônio Carrazza⁶, que assim menciona:

Como vemos, quando a lei tem prazo prefixado de vigência, ela, por assim dizer, contém implícito o preceito revogatório. No *dies ad quem* se exaure seu ciclo vital e ela deixa de existir, ou seja, de ter força obrigatória. É expulsa do sistema jurídico, como nos casos de revogação clássica, em que a lei posterior vem a dispor, em sentido diverso, sobre a matéria contemplada na anterior.

Em suma, a revogação também pode dar-se pela fruição do lapso de tempo expressamente nela apontado, previsto para sua vigência.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 43.

⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003. p. 301.

Observa-se, por oportuno, que, uma vez revogada, inclusive por haver sido alcançado o termo *ad quem* de sua vigência, a lei desaparece do cenário jurídico, a ele não podendo mais retornar.

Para Pontes de Miranda⁷ que desenvolveu temas como “o fato jurídico”, “a incidência”, “a validade” e a “eficácia”, não encontramos a estrutura completa da norma jurídica, aplicando-se as categorias lógicas da relação, que levou a chama-lo “o ramo do direito mais rente à vida”, onde teorizou sobre o material empírico que o contato com o direito proporciona, em nenhum momento se mostrou estimulado a compor uma teoria da norma, preferindo falar simplesmente em “incidência da regra de direito”

Com efeito, a teoria da norma considerando um pensamento lógico a partir do deôntico, numa unidade monádica, onde é possível analisar a norma por dentro, de forma intranormativa, bem como por fora, de forma extranormativa, ou seja, norma com norma.

O Professor Paulo de Barros⁸ ensina e complementa o assunto explicando que é “imprescindível a investigação estrutural das unidades do sistema”

Portanto, as normas jurídicas não existem isoladamente, estão sempre num contexto de normas vinculadas por relações entre si, ou seja, a norma é proposição prescritiva que envolve um contexto, todo, que é o ordenamento jurídico, nosso sistema jurídico.

A partir dessas premissas é possível dizer que o que interessa para o direito é distinguir normas em sentido amplo, para que seja possível alcançar os conteúdos do direito, enunciados prescritivos. Tal alcance das normas diz respeito às condutas previstas em lei.

Em outras palavras, a norma jurídica completa deve estar apta a ser aplicada ao caso concreto, condutas previstas, considerando os enunciados prescritivos construídos a partir das experiências, leis, estruturados de forma lógica.

⁷“A teoria do direito em Pontes de Miranda”, in Escritos jurídicos e filosóficos, vol. 1, op. cit, p. 410 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 126.

⁸Id. *Ibid.*, p. 127.

Nesse sentido Gomes Canotilho⁹ ensina que existe a possibilidade de norma sem base em enunciados prescritivos, explicando “Este princípio não está enunciado linguisticamente; não tem disposição, mas resulta de várias disposições constitucionais (...)”

A interpretação é tarefa de suma importância para a aplicação mais acertada da norma ao fato concreto, é um processo intelectual que parte da construção de sentidos linguísticos, fórmulas linguísticas presentes nos atos normativos.

Tal processo de interpretação deve considerar os enunciados esparsos do sistema positivo como mecanismos de necessário para alcançar o resultado mais acertado para o caso, o que implica na busca do sentido completo do direito a partir da integração de enunciados normativos. Com isso, estabelece a comunicação organizada dos enunciados do direito positivo para identificação e aplicação da norma no sentido estrito.

Desse modo, o sentido completo da norma requer uma previsão antecedente, proposição, descritiva de uma hipótese de evento, ou seja, previsão de uma conduta que se ocorrer adequa-se à proposição normativa, o que correspondente em um conseqüente por desencadear uma obrigação de caráter relacional.

Para tanto Paulo de Barros Carvalho¹⁰ cita os dizeres de Florence Haret:

“... o direito positivo se utiliza da linguagem em função fabuladora, toda vez que o legislador; no momento em que elabora a lei, opera com signo apto a significar algo, sem que lhe seja demandado a sua verdade ou falsidade empírica, para ser signo válido no sistema e constitutivo de realidade jurídica”.

Os conceitos possuem aspectos que devem analisados na sua definição de conteúdo, levando em conta contra conceitos, os fatos e os contra fatos, significações e contrassignificações, os quais promovem cortes para referencia das conseqüências normativas.

⁹CANOTILHO, Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 208.

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 132.

Essa sistemática possibilita que o antecedente, proposição normativa, comporte eventos da realidade, a partir das experiências do mundo social, ou seja, prevê fato possível. Isso porque se a hipótese normativa prevê fato impossível o conseqüente nunca irá ocorrer e a norma não terá eficácia, o que implica numa regulamentação inoperante, sem sentido de existir.

Portanto, o professor Paulo de Barros Carvalho¹¹ conclui que se a proposição-hipótese é descritora de fato de possível ocorrência no contexto social, a proposição-tese funciona como prescritora de condutas intersubjetivas. A consequência normativa apresenta-se, invariavelmente, como uma proposição relacional, enlaçando dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma conduta regulada como proibida, permitida ou obrigatória e, já, o antecedente da norma utiliza-se o modo ontológico da possibilidade devendo a escolha do legislador ser sobre fatos de possível ocorrência no plano dos acontecimentos sociais, onde a modalização das condutas interpessoais somente terá sentido dentro do quadro geral das possibilidades.

Vale dizer o vínculo jurídico relacional instaurado com a adequação do fato à norma, incidência, apresenta composição sintática, digo, liame entre os sujeitos de direito identificados com a utilização da norma. A partir do conteúdo semântico é que pode ser objeto de diferenciação e imputação da obrigação que surge com a ocorrência da hipótese descrita na norma.

2.2. O “giro linguístico” e a importância da linguagem para a interpretação do conteúdo semântico da norma aplicável às contribuições previdenciárias

O movimento do giro-linguístico é um mecanismo que trouxe o método de desconstrução e cruzamento das comunicações, com pequenas substituições na camada linguística, onde aquilo conhecido como verdade dissolve-se como se nunca tivesse existido e surge nova teoria da verdade. Tal movimento beneficiou a comunidade jurídica.

Esse movimento foi conquistando todos os quadrantes do conhecimento, como fatores primordiais, o sujeito, o objeto e a possibilidade de o sujeito captar a

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 133-134.

realidade desse objeto, o que implica na possibilidade de conduzir o pensamento a uma desconstrução da verdade objetiva.

Paulo de Barros Carvalho¹² explica que é “possível estruturar sistemas de objetivações que satisfaçam aos anseios do espírito, preservando a incomensurabilidade das teorias. Em outras palavras, firmando o pressuposto da indeterminabilidade da “verdade última”, já que não consta haver tribunal credenciado para enunciá-la, isso não impediria a elaboração de um discurso preciso, consistente, dotado de força preditiva”.

Assim, a superação dos métodos tradicionais pelo movimento do giro-linguístico deixou de só encontrar o valor verdade e passou para uma nova postura cognoscitiva perante o que se entende por sujeito, por objeto e pelo próprio conhecimento. Desse modo, os cortes cognitivos causavam mudanças no modo de aproximação do intérprete tendo em vista a aquisição do conhecimento.

As estruturas signicas do sistema jurídico buscam o sentido, ou seja, buscam identificar os diferentes sentidos semânticos a partir dos enunciados e normas jurídicas. É um processo de construção do sentido, considerando a função da linguagem para regular as condutas e relações intersubjetivas.

O professor Paulo de Barros Carvalho¹³ ensina que “A lei, vista sob certo ângulo, representa o texto, na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas. Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei delegada, lei ordinária, medidas provisórias, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos, contratos e atos administrativos, enquanto suportes materiais de linguagem deôntico-jurídica, pertencem à plataforma da expressão de textos prescritivos e, como tais, são veículos introdutórios de normas jurídicas, constituindo a base empírica do conhecimento do direito posto”.

Para o tema, é imprescindível destacar a importância da linguagem, atividade hermenêutica que requer do intérprete a verificação em seus três planos: sintático, semântico e pragmático. Tal mecanismo deve ser observado tanto para a linguagem jurídica quanto para qualquer outra linguagem utilizada na produção de textos.

¹²CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 159-161.

¹³Id. *Ibid.*, p. 187-188.

O plano sintático é aquele formado pelas relações que os símbolos mantêm entre si, ou seja, as relações lógico-gramaticais. Já o plano semântico é aquele das significações dos símbolos, das relações que estes travam com os objetos do mundo e, ainda, o plano pragmático diz respeito ao uso prático da linguagem.

Em outras palavras, na interpretação de quaisquer textos jurídicos, é necessário verificar tanto as regras de lógica quanto aquelas de gramática da linguagem utilizada no direito, análise sintática, quanto as significações dos vocábulos e expressões empregados, que envolve o estudo semântico, quanto, ainda, o uso que cidadãos, advogados e juízes farão daqueles textos, onde há observação pragmática voltada para a efetividade dos comandos normativos em casos práticos.

A interpretação literal concentra-se apenas ao aspecto sintático-gramatical da linguagem, deixando de lado a semântica e a pragmática. Trata-se de buscar o impossível; não é possível construir-se significados a partir de quaisquer textos, aí inclusos os jurídicos, sem verificar a significação de seus vocábulos componentes, bem como sem levar em consideração as ponderações de ordem prática, bem como a impossibilidade de verificar o significado dos textos, há que se ter em conta que uma frase pode seguir as regras gramaticais e, no entanto, ser absolutamente desprovida de sentido. Por exemplo, numa frase pode ter o sujeito, verbo e objeto direto devidamente colocados, atendidas todas as normas gramaticais, não obstante tratar-se de oração completamente sem significado para o destinatário da mensagem.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁴ o assunto desencadeia a necessidade de considerar o contexto para conseguir a interpretação mais adequada para o caso. Portanto, explica com muita propriedade:

a consistência sintática é apenas um prius com relação à validade semântica. Uma construção sintática pode ser uma verdade sintática, visto que seus termos estão devidamente situados nos tópicos respectivos, cumprindo cada qual sua função no contexto mas, ao mesmo tempo, não corresponder a uma formulação semanticamente válida. (...) Quer na linguagem em geral, quer na jurídica em particular, as palavras ostentam uma significação de base e uma significação contextual; o conteúdo semântico dos

¹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 113.

vocábulos, tomando-se somente a significação de base, é insuficiente para a compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma acepção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.

Portanto, ainda, na busca semântica, existe a necessidade de se levar em consideração não apenas o texto, mas seu contexto. Isso porque a verificação contextual, muito embora inafastável e necessária, é o que se busca deixar de lado na chamada interpretação literal.

2.3. A regra matriz de incidência tributária e os seus critérios essenciais

A Constituição da República ao atribuir à União a prerrogativa de instituir as contribuições sociais e previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho fez mediante norma de estrutura, trazendo a indicação do sujeito competente, o procedimento e a delimitação material, para construir a regra matriz de incidência tributária da contribuição.

O sujeito competente para estabelecer a regra matriz das contribuições previdenciárias é a União, conforme artigo 195, *caput*, da Constituição Federal, sendo o procedimento adequado aquele previsto na lei ordinária nº. 8.212/91, conforme previsto no artigo 5º, II, e artigo 150, I, ambos da Constituição Federal.

Nesse sentido, o conteúdo é informado tanto pela forma expressa folha de pagamentos e demais rendimentos do trabalho pago ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, quanto por outros princípios constitucionais, como o da solidariedade, o da proibição de confisco e imunidades.

Em outras palavras, a União ao construir os critérios da regra matriz das contribuições previdenciárias deverá observar as normas de estrutura, competência, produzida a partir da leitura sistemática da Constituição Federal, sob pena de invalidade.

Geraldo Ataliba¹⁵, em estudo baseado na Constituição de 1967 e que se aplicava ainda com mais rigidez a Constituição Federal atual, entendeu que "o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecer-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo".

O critério material da regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias deve observar rigorosamente o artigo 195, I, "a", da Constituição Federal:

Artigo 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (redação EC 20/98):

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

Com efeito, de acordo com esse dispositivo constitucional, as contribuições previdenciárias das empresas poderão ser instituídas sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoas física que lhe preste serviço.

O conceito de salário definido como remuneração paga ao trabalhador que lhe presta serviço à empresa, de forma habitual e com dependência, ou seja, enquadra-se aqui apenas os pagamentos feitos dentro de uma relação com vínculo empregatício.

Nesse contexto, o Ilustre Professor Wagner Balera entende como conceito de folha de salários:

¹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968. p. 21.

"(...) revela total despendido pelo empregador, a título de remuneração dos trabalhadores que lhe prestam serviços. Sobre o total dos salários pagos aos trabalhadores incidirá um percentual que será devido pela empresa, a título de contribuição social (...) a contribuição devida sobre a folha de salários está diretamente relacionada com os empregados. É uma parcela dos encargos dos empregadores suportada pelo respectivo empregador. Não se faz adequado o uso do elemento teleológico quem entende a expressão "folha de salários" de sorte a abranger pagamentos a não-empregados.¹⁶"

Vale mencionar que, anteriormente a Emenda Constitucional n. 20 de 1998, o campo material de incidência tributária da contribuição previdenciária da empresa restringia-se às relações de emprego, nos termos utilizados na Consolidação das Leis Trabalhistas. Isso porque foi com a referida emenda constitucional que ampliou o campo de incidência para as remunerações concedidas fora da relação de emprego.

Em relação a esse tópico da regra matriz, critérios, bem como sobre o enquadramento aos conceitos legais de salários e verbas indenizatórias, com a contraposição do critério material das contribuições previdenciárias do artigo 195 "a" da Constituição Federal e a Lei n.º 8.212/91, serão retomados nos próximos tópicos para a conclusão deste trabalho.

¹⁶BALERA, Wagner. *Seguridade Social na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989. p. 54 e 105.

3. CONCEITOS DE CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS – ARTIGOS 149 e 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CLASSIFICAÇÃO E ESPÉCIES

3.1. Conceito de seguridade social

A Constituição acolheu uma concepção de seguridade social, cujos objetivos e princípios ao defini-la como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Essa é a visão do conceito e de acordo com José Afonso da Silva¹⁷ a “seguridade social constituiu instrumento mais eficiente da liberação das necessidades sociais, para garantir o bem-estar material, moral e espiritual de todos os indivíduos da população (...)”.

A evolução histórica do fenômeno contribuiu para a ampliação dos objetivos da proteção social.

Para Beveridge, o conceito de seguridade social se confunde com o de política social: “A seguridade social, dizia no afamado Relatório tem por objeto abolir o estado de necessidade”¹⁸.

As normas que cuidam da seguridade social pretendem impor uma ordem à estrutura social. Ainda, no mesmo sentido, para Wagner Balera, seguridade social é: “o conjunto de medidas constitucionais de proteção dos direitos individuais e coletivos concernentes à saúde, à previdência e à assistência social”¹⁹

No Brasil a seguridade social é organizada sob o princípio da solidariedade, digo, onde todos são solidariamente responsáveis pela manutenção do sistema, na forma estabelecida pela lei.

¹⁷SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2007. p. 308.

¹⁸BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 69.

¹⁹Id. Ibid., p. 72.

3.2. Classificação e espécies de contribuições da seguridade social

As contribuições sociais são subdivididas em duas categorias, quais sejam: (i) genéricas, previstas no artigo 149 *caput* da Constituição Federal, que são destinadas a vários setores da ordem social, como educação, habitação entre outras; (ii) custeio da seguridade social, com previsão legal no artigo 195 da Constituição Federal, compreendendo a saúde, previdência e assistência social.

De acordo com a ilustre professora Fabiana Del Padre Tomé²⁰, a classe é uma figura da Lógica e, o ato de classificar é uma operação lógica, portanto, classificações e classes não existem na facticidade social, mas somente na mente humana. Essa operação lógica da classificação consiste em estabelecer um determinado critério e observar as semelhanças entre os objetos, dividindo-o em grupos.

Sobre a questão das espécies e classificação o professor Paulo de Barros Carvalho²¹ explica que: "Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação às demais classes".

Desse modo, as classificações são importantes para identificar espécies e subespécies, de maneira que será possível apurar o melhor tratamento jurídico a ser dispensado para cada uma delas, o que implica em uma certa homogeneidade estrutural a todas as regras de direito. Em outras palavras, a norma fundamental como ponto de partida para relacionar todos os dados e elementos da experiência na esfera jurídica.

Esse entendimento permite concluir que todas as classificações que forem efetuadas no âmbito jurídico deverão tomar como ponto de partida as normas constitucionais, assim, não se trata simplesmente de classificações úteis ou menos úteis, mas sim, de classificações que atendam aos ditames dos preceitos constitucionais.

²⁰TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 61.

²¹CARVALHO, Paulo de Barros. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBS/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 12, p. 42-60, set. 1996.

Ainda no âmbito das classificações o jurista Jose Eduardo Soares de Melo²² esclarece que as classificações das normas tributárias devem tomar como ponto de partida a própria Constituição Federal, mediante plena compatibilização vertical com os demais preceitos espalhados no ordenamento jurídico.

Existe quem defenda a classificação bipartida dos tributos em impostos e taxas, como Alfredo Augusto Becker²³, que, inclusive, ao definir as contribuições parafiscais diz que elas não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada.

Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, são representantes da classificação tripartida dos tributos e, previamente os classifica em vinculados e não vinculados a uma atuação estatal, de forma que se identifica: impostos não vinculados, taxas e contribuições de melhoria, tributos vinculados a uma atuação estatal, sendo que, analisam a consistência da hipótese de incidência e, desconsideram a destinação específica. Desse modo, as contribuições, ao ter suas hipóteses normativas analisadas serão reduzidas a impostos ou taxas.

O professor Paulo de Barros Carvalho²⁴, considera ainda que a hipótese normativa deve ser conjugada com a base de cálculo do tributo para determinar sua espécie. Portanto, tal corrente de pensamento consagra os ditames do art. 4º, II do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, é necessário ponderar que tantas divergências quanto à classificação dos tributos está ligada com o conceito jurídico de tributo eis que muitas das classificações tendem a proteger a definição apontada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional: "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".

²² MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros Ed., 1993. p. 81.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 385.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 57.

Portanto, o artigo 149 da Constituição Federal que institui as referidas contribuições reporta-se aos artigos 146, III e 150, I e III, dispositivos esses pertinentes aos tributos, bem como ao parágrafo 4º do artigo 195 indicando a regra do art. 154, I todos da Constituição Federal, consegue-se identificar a interação das normas dentro das unidades do sistema que disciplinam as contribuições sociais com as que disciplinam os tributos.

3.3. Conceito de contribuições sociais genéricas do artigo 149 *caput* da Constituição Federal

As contribuições sociais são tributos instituídos com finalidades específicas, ou seja, só podem ser criados para o custeio da seguridade social, intervenção no domínio econômico, conhecida como CIDE, e interesse das categorias profissionais ou econômicas, também chamadas de contribuições corporativas e para custeio da iluminação pública. Se não forem instituídas para tais fins, serão inconstitucionais.

O artigo 149 *caput* da Constituição Federal determina que devem obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária criadas pela União, estabelecida no artigo 146, III da Constituição Federal.

As contribuições sociais podem assumir a natureza de taxas ou impostos, dependendo da hipótese de incidência.

O artigo 149 da Constituição Federal determina que compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais.

Compete exclusivamente á União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, II e 150, I e II e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo” (art. 149 da CF).

É importante destacar que as contribuições sociais genéricas são basicamente aquelas efetuadas pelos empregadores e trabalhadores autônomos e, elas podem incidir sobre faturamento lucro ou receita das empresas, de acordo

com a Emenda Constitucional nº 20/98. Já as contribuições para a previdência social ensejam uma série de benefícios ao trabalhador, tais como auxílio-doença, aposentadorias por invalidez, por tempo de serviço e idade, proporcionais, pensões por morte ao cônjuge supérstite ou dependente menor de 21 anos ou absolutamente incapaz, licença maternidade e auxílio-reclusão.

3.4. Conceito de contribuição previdenciária destinada ao custeio da seguridade social do artigo 195 da Constituição Federal

As contribuições são espécies de tributos, mas diferentemente dos impostos, possuem vinculação do resultado da arrecadação à determinada finalidade, preestabelecida no momento de sua instituição. Essas contribuições sociais podem ser genéricas, como mencionado no tópico anterior, e as específicas para a previdência social privada e a dos servidores públicos.

O orçamento da seguridade social é composto por receitas provenientes de recursos orçamentários dos entes políticos e por contribuições específicas, nos termos do artigo 11 da Lei 8.212/91, conforme estabelece o artigo 195 da Constituição Federal:

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, dos Municípios e do Distrito Federal e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho** pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (incluído pela Emenda Constitucional n. 20/98) – grifei.

Assim, o artigo 195 da Constituição Federal estabelece as contribuições que constituem as principais fontes principais de custeio da seguridade social, exigidas dos empregados e empresas, dos trabalhadores, dos importadores e, ainda, as incidentes sobre os concursos de prognósticos. Sendo que o financiamento indireto faz-se mediante recursos orçamentários dos entes políticos, provenientes dos impostos.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/98, ocorreu a ampliação das hipóteses de incidência da contribuição, ou seja, a emenda estende a previsão dessa contribuição para quaisquer pessoas equiparadas a empresas, sejam físicas ou jurídicas, que contratem prestadores de serviço, ainda que sem relação celetista.

Importa destacar que tal fato pode ser aferido pela previsão de incidência sobre a folha de pagamentos e não sobre a folha de salários. Desse modo, a contribuição é devida também sobre os demais rendimentos do trabalho, ainda que não haja vínculo empregatício.

Com efeito, até a edição dessa emenda, a Constituição mencionava folha de salários, o que implica em ampliação dos fatos alcançados pela norma, o que, por consequência, com que o Supremo Tribunal Federal entendesse pelo reconhecimento da inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias criadas sobre os pagamentos efetuados aos empresários, autônomos e avulsos, superado com a edição da lei complementar nº 84/96 e, posteriormente, com a alteração da própria Constituição pela EC 20/98.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ esclarece que “apenas as contribuições para a seguridade social encontram, na Carta Magna, disciplina exaustiva das suas hipóteses de incidência, exigindo, para criação de novas materialidades, estrita observância aos requisitos impostos ao exercício da competência residual: instituição mediante lei complementar, não cumulatividade e hipótese de incidência e base de cálculo diversos dos discriminados na Constituição (art. 195, §4º)”

É importante dizer que o legislador não tem liberdade ampla de selecionar fatos, situações, para hipótese de incidência da regra matriz tributária de contribuições.

Ressalte-se que as contribuições previdenciárias previstas no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal estão disciplinadas na lei 8.212/91 e, ainda, no Decreto 3.048/99.

Existem várias espécies de contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários, remuneração e créditos efetuados às pessoas físicas mesmo sem vínculo trabalhista.

²⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 77.

Essas contribuições encontram amparo legal no artigo 195, da Constituição Federal:

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, dos Municípios e do Distrito Federal e das seguintes contribuições sociais: I- do empregador; II – do trabalhador; III- receita de concursos de prognósticos; e IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

A Constituição Federal é a Lei Maior do nosso ordenamento jurídico, possuindo capítulo específico para delegar competências tributárias às pessoas políticas e estabelecer limites ao poder de tributar.

Nesse sentido, para o doutrinador espanhol Eduardo Garcia Enterría²⁶, a Constituição Federal, de forma geral, é soberana e conceituou da seguinte forma:

Toda Constitución, aun por ejemplo aquélla de las monarquías absolutas, reglamenta el alcance y la distribución de las funciones públicas. En toda Constitución se plantea, además, la necesidad de determinar la última instancia de decisión. Toda Constitución debe resolver el problema que supone el proceso de formación de las leyes.

La Constitución, por una parte, configura y ordena los poderes del Estado por ella contruidos; por otra, establece los limites del ejercicio del poder y el ámbito de libertades y derechos fundamentales, así como los objetivos positivos y las prestaciones que el poder debe de cumplir en beneficio de la comunidad. En todos esos contenidos la Constitución se presenta como un sistema preceptivo que emana del pueblo como titular de la soberanía, en su función constituyente, preceptos dirigidos tanto los diversos órganos del poder por la propia Constitución establecidos como a los ciudadanos. La Constitución jurídica transforma el poder desnudo em legítimo poder jurídico. Luego

²⁶GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Anuário de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Uruguai, 2005. p. 9 e 28.

Toda Constituição se caracteriza como norma absoluta, regula o alcance e a distribuição das funções públicas. Em qualquer Constituição põe-se, além disso, a necessidade de determinar a última instância de decisão.

Toda Constituição deve resolver o problema que supõe o processo da formação das leis. A Constituição, por um lado configura e organiza os poderes do Estado por ela estabelecidos; pelo outro, estabelece limites ao exercício do poder, às liberdades e aos direitos fundamentais, assim, como dos objetivos positivos e as prestações que o poder deve cumprir em benefícios da comunidade. Em todos os conteúdos a Constituição apresenta-se como um sistema obrigatório que emana do povo como titular da soberania, em sua função constituinte, representados pelos diversos órgãos do poder e pela própria Constituição. A Constituição transforma o poder do Estado em legítimo poder legal. Logo explica que a Constituição não é somente uma norma, mas certamente a primeira das normas do ordenamento interno, a norma fundamental, a lei superior. (traduzimos).

explica que la Constitución no es sólo una norma, sino precisamente la primera de las normas del ordenamiento entero, la norma fundamental, lex superior.

Assim, toda lei que cria determinado tributo é por competência delegada pela Constituição Federal e deve observá-la em todo processo de criação, sob pena de inconstitucionalidade.

Entre as competências tributárias delegadas pela Constituição está a competência delegada à União Federal para criar contribuições previdenciária a fim de financiar a seguridade social, sobre a qual limitará a presente pesquisa.

Em virtude da Emenda Constitucional n.º 42/2003, a Seguridade Social passou a ter quatro fontes de custeio, com previsão expressa no artigo 195 da Constituição Federal, quais sejam: as contribuições pagas pelos empregadores, aquelas pagas pelos empregados, aquelas incidentes sobre a receita dos concursos de prognósticos, e, por fim, aquelas pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior.

É importante destacar que qualquer contribuição previdenciária que venha a ser criada além das acima enumeradas configurará competência residual, com fundamento no §4º do art. 195, da Constituição Federal, *in verbis*.

Art. 195, §4º - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição .

A instituição de uma nova contribuição previdenciária deve obediência ao referido dispositivo constitucional, impondo a necessidade de Lei Complementar para instituir Contribuição Previdenciária não nominativa pelo artigo 195 da Constituição Federal.

Sobre a estrutura das normas é oportuno transcrever os ensinamentos do membro do Instituto Uruguayo de Estudos Tributários J. Pedro Montero Traibel²⁷:

²⁷ MONTERO TRAIHEL, J. Pedro. Evolucion de las doctrinas tributarias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, p. 100, 1985.

Para poder compreender e analisar as estruturas das diferentes modalidades nas quais manifesta-se a atividade da norma, é necessário estudar o desenvolvimento dos diferentes atos

Pero para poder comprender y analizar las estructuras de las diferentes modalidades en que se manifiesta la actuación de la norma, es necesario estudiar el desarrollo de los diferentes actos que llevan a un resultado concreto y a esa serie de actos, es posible reconducirlos en la Idea de procedimiento. Noción esta, que tiene como objeto indicar la conjunción de circunstancias que intervienen en una serie determinada.

Y es Maffezzoni, quien al distinguir entre el poder de imposición entendiendo por tal el poder abstracto que la ley confiere al ente creador del tributo, del deber tributario, entendiendo por tal, la necesidad de abonar la deuda, descubre que ambos conceptos no están unidos sino concretados en una sucesión cronológica perfectamente detectable, constituyendo así, un procedimiento jurídico que en nuestra rama será procedimiento de imposición.

Em suma, pode-se dizer que as contribuições previdenciárias são regidas pelo princípio da solidariedade, posto que de um lado a contribuição é compulsória a um grupo de pessoas, por outro lado garante benefícios a outro grupo de pessoas.

Para corroborar com a assertiva o posicionamento do autor Ricardo Lobo Torres²⁸:

A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. A prestação estatal, como em todas as contribuições, é entregue *uti universi*, e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social, parcelas constitutivas do conceito maior de seguridade.

Posto isso, as contribuições visam um bem maior, custear necessidades essenciais para toda a sociedade, por meio de benefícios que são postos à disposição do grupo de pessoas que façam jus com o preenchimento de requisitos estabelecidos pela Lei. As citadas características das contribuições

que levam a um resultado concreto e por esta série de atos, é possível reconduzir –se na idéia de procedimento. Noção esta, que tem como objetivo indicar a conjunção de circunstâncias que intervêm numa série determinada. E para Maffezzoni, que distinguindo entre o poder de imposição compreendendo por como o poder abstrato que a lei confere para criar o imposto, do dever fiscal, compreendendo por tal, a necessidade de creditar a dívida, descobre que os dois conceitos não são unidos mas concretizados numa sucessão cronológica perfeitamente perceptível, constituindo assim, um procedimento jurídico que no nosso ramo será procedimento de imposição (traduzimos).

²⁸TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 368-369.

permitem que haja exceções à regra na forma e no momento de sua exigência em face aos princípios que norteiam as exigências tributárias.

4. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS

4.1. Natureza e regime jurídico aplicáveis às contribuições sociais e previdenciárias

As contribuições previdenciárias podem ser divididas em contribuições sociais *stricto sensu* e contribuições sociais para a seguridade social. Ambas têm como característica marcante a determinação legal de que o produto de sua arrecadação será destinado aos fins constitucionais para os quais são instituídas. Então, a exigência de uma contribuição social somente será válida se, além de obedecer a outras especificidades do seu regime jurídico, a destinação legal de seus recursos forem para fins autorizados pela Constituição Federal.

Com essas delineações constitucionais, as contribuições sociais para a seguridade social, objeto da análise em tela, são aquelas que visam garantir o financiamento da seguridade social, que, conforme o artigo 194 da Constituição Federal, destina-se a assegurar os direitos sociais relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Sua instituição encontra-se regulamentada no artigo 195 da Carta Magna. De acordo com este, o financiamento da seguridade social pode ser feito de acordo com dois modelos: o assistencial, por meio de orçamento fiscal e o contributivo, por meio das referidas contribuições impostas aos agentes do processo produtivo e aos concursos de prognósticos.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais readquiriram a natureza tributária, em decorrência do novo desenho constitucional, eis que estão localizadas formalmente no Título VI - Da Tributação e do Orçamento, no elenco das contribuições especiais de competência privativa da União. Esse, aliás, foi o argumento pelo qual o STF, na vigência da Emenda Constitucional n.º 8, de 1977, que transferiu a contribuição social do sistema tributário para o dispositivo que versava sobre a competência legislativa da União, considerou que o ingresso havia perdido a natureza tributária para ter as características de contribuição parafiscal.

A busca da natureza jurídica das contribuições previdenciárias, nas quais estão as da seguridade social, é importante, pois daí se obterá o regime jurídico aplicável a esta entidade jurídica.

Nesse contexto, essa assertiva é confirmada pelo jurista Heron Arzua²⁹, em seu estudo sobre a natureza jurídica das contribuições:

Contribuições são tributos. A primeira conclusão a que se retira dessa postura da Lei Maior é a de as contribuições serem tributos. E aí não discrepa a Constituição do entendimento generalizado da doutrina, que já estabeleceu comovedora unanimidade nessa direção. Aliás, a Emenda n. 1 foi o primeiro texto constitucional a perfilhar abertamente a natureza tributária das contribuições, embora a elas houvesse referência desde a Constituição de 1934.

A contribuição é uma atividade impositiva do Estado, prevista em lei, que visa a garantir a efetivação dos direitos fundamentais, em que, na maioria das vezes, não há contraprestação dos beneficiários e mesmo assim estes podem utilizar certos serviços públicos oferecidos pela seguridade social: saúde; previdência social; e assistência social.

Nesse sentido existem correntes doutrinárias que apresentam teorias distintas, a fim de definir a natureza jurídica das contribuições, como será apresentado a seguir.

O autor Marco Aurélio Greco³⁰ critica a forma clássica de estudo científico do direito embasada na teoria da causalidade, ou seja, racionalidade e objetividade copiadas das ciências exatas, onde certo evento decorre sempre e necessariamente de determinada causa preexistente, que apenas teria de ser descoberta pelo homem. Aplicando-se isto ao direito tributário, percebe-se que é um modelo voltado à causa das exigências tributárias - fato gerador, visando assegurar os valores da liberdade, da propriedade e da segurança ao indivíduo quando passíveis destas exigências estatais. É uma visão do Estado de Direito.

O autor³¹ afirma ainda ser de natureza não-tributária das contribuições sociais, pois o regime jurídico adotado àquelas está expresso na Constituição

²⁹ARZUA, Heron. Natureza jurídica das contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9/10, p. 114, 1979.

³⁰GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 33-48.

³¹Id. Ibid., p. 12 e 70.

Federal de 1988, não constituindo regime jurídico tributário, e porque a natureza de uma figura jurídica deve ser fornecida pela experiência jurídica como um todo, ou seja, por todos os elementos que influenciam o direito. A visão do Estado Democrático de Direito é conciliar valores, então deve considerar os tributos existentes, e completar com as contribuições que não são consideradas tributos pela Constituição Federal.

Essa afirmação se pauta no fato do artigo 149, *caput*, da Constituição Federal submeter as contribuições sociais às regras dos artigos 146, III, e 150, I e III, sem prejuízo do prescrito no 195, §6º, todos da Constituição Federal. Isto demonstra que a Constituição manda aplicar somente uma parte do regime jurídico tributário previsto nela e no Código Tributário, aliás, se a Constituição Federal quisesse caracterizar as contribuições como tributo ordenaria a incidência de todo o regime jurídico tributário às mesmas³².

Já o jurista Alfredo Augusto Becker³³, entende que o tipo de escolha das manifestações dos fatos da realidade, que comporão os textos legais, é determinante no encontro da natureza jurídica tributária, gênero e espécie, pois, com a ocorrência daquelas manifestações, as normas jurídicas tributárias incidirão e as determinarão.

O legislador ao criar o tributo, logicamente, escolhe a base imponible (base de cálculo) e esta, porque estabelecida em lei, não fica ao arbítrio dos seus intérpretes. Porém, a verdadeira natureza jurídica do tributo não é aquela que decorreria do nome do tributo constante na lei ou da intenção do legislador; ela resulta da regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) que se enquadrou na totalidade do sistema jurídico. Por isto, uma vez criado o tributo, os intérpretes da lei devem investigar a sua verdadeira natureza jurídica e esta poderia resultar, como se viu, do critério subjetivo do intérprete que tivesse esposado a tese de que a base imponible (base de cálculo)... . E a única maneira de sair do manicômio jurídico tributário é encontrar o critério objetivo que independa das flutuações subjetivas do intérprete. Não basta a objetividade do critério; esta lhe confere a natureza científica; é ainda necessário que o critério científico (objetivo) seja também jurídico (resulte e trabalhe com as existências e fenomenologias do mundo jurídico verificadas pela Ciência Jurídica).

³²GRECO, Marco Aurélio. op. cit., p. 181.

³³BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 262, 303 e 367.

Becker, para tanto, traz a estrutura lógica da norma jurídica, qual seja da hipótese de incidência: fato gerador, suporte fático, *fattispecie*, *Tatbestand*, compreendidos como fatos da realidade combinados, jurídicos e/ou econômicos. Além disso, vale dizer que traz a regra: norma, regra de conduta, preceito, de modo que juridiciza a hipótese de incidência realizada, e irradia os efeitos ou as conseqüências jurídicas, quais sejam: relação jurídica; seu conteúdo jurídico: direito e dever, pretensão e obrigação, e coação e sujeição; tipo de prestação jurídica: fazer ou não-fazer, seu tempo e lugar; objeto da prestação jurídica: aquilo que deve ser feito ou não.

Além disso, a citada estrutura é aplicável para qualquer norma jurídica, onde, no campo tributário, a *hipótese de incidência tributária*³⁴ contém fatos lícitos, pois o tributo decorre de fatos lícitos. A própria regra estipula um fato, que servirá de base de cálculo, como o fato mais importante dentre os fatos lícitos que compõem a hipótese de incidência, e, para ele, tal base de cálculo é o critério determinante do gênero e espécie jurídica do tributo. Todos os demais fatores não interessam à determinação da natureza jurídica do tributo:

O elemento que serve de base de cálculo confere o gênero jurídico ao tributo, os demais elementos especificam o gênero, particularizando-o numa determinada espécie.

A hipótese de incidência da regra jurídica de tributação tem como núcleo: a base de cálculo; como elementos adjetivos: todos os demais elementos que integram sua composição.

Para o citado autor³⁵ os únicos tributos existentes são os impostos e as taxas, pois ao analisar a base de cálculo de todos os tributos será, sempre, encontrado um fato lícito qualquer, que não uma atividade estatal, ou uma atividade estatal – adoção pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro da teoria dos fatos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal.

Para embasar a assertiva, Alfredo Becker³⁶ esclarece que os únicos tributos existentes são impostos ou taxas:

No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa. A serena análise

³⁴BECKER, Alfredo Augusto. op. cit., p. 374.

³⁵Id. Ibid.

³⁶Id. Ibid., p. 380.

científico-jurídica, em cada caso similar, revelará que inexistente terceira categoria ou categoria mista.

As contribuições especiais ou parafiscais, apesar de instituídas para intervir no meio sócio econômico e destinarem a arrecadação visando esta intervenção, em determinados casos são impostos e em outros são taxas, pois a destinação do tributo, a posição do sujeito passivo e as características formais não interferem na determinação do gênero e espécie do tributo, conforme artigo 4º Código Tributário Nacional. Então, conforme o caso, seria aplicado a elas o regime jurídico dos impostos ou o das taxas.

A destinação da arrecadação do tributo interessa a outro plano jurídico, financeiro ou administrativo, pois ao plano jurídico tributário interessa apenas a satisfação do dever jurídico tributário, a qual extingue a relação jurídica tributária. A destinação do tributo pode ser inválida sem que isto afete a sua decretação e arrecadação.

Entre tantos doutrinadores defensores da teoria de que somente existem três espécies de tributo: Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho³⁷.

Os dois doutrinadores coincidem em certos pontos. Um primeiro ponto é que o legislador ao realizar sua função de criar as leis usa uma linguagem técnica e sem precisão jurídico-científica, pois aquele não é um cientista do direito, mas sim uma pessoa comum do povo. Um segundo ponto é que a ciência do direito, como qualquer outra ciência, por questões de limitação do conhecimento precisa ser objeto de estudo, qual seja, o direito positivo válido. Por fim, consideram importante a estrutura lógica da norma: a hipótese de incidência e a consequência, para se fixar o sentido do ordenamento jurídico.

Portanto, tem-se que a hipótese, no contexto tributário, contém o conjunto de critérios necessários na identificação do fato que origina a relação jurídico tributária. Vale dizer que a consequência, por sua vez, é o conjunto de critérios ou

³⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 42-44 e COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 243-253. Id. Interpretação econômica em direito tributário: prevalência do conteúdo sobre a forma Impossibilidade no direito brasileiro. Princípio da legalidade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 180-182 e 188, jan. 1991.

aspectos que definem e especificam a relação jurídica tributária, aliás, o tributo surge, no mundo jurídico, com a formação da relação jurídica tributária, hipótese.

Os dois doutrinadores entendem as contribuições como tributo, pois são uma prestação pecuniária compulsória, imposta pelo Estado, instituída em lei e decorrente de fato lícito, além de ser cobrada por atividade administrativa vinculada.

A análise do fato gerador à determinação da natureza jurídica do tributo decorre da adoção, pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro, da teoria dos tributos vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal.

O professor Paulo Ayres Barreto³⁸, em seu estudo esclarece que as contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é a sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. Ao revés, é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva estar submetida.

Nesse sentido, para corroborar com o exposto, os ensinamentos do doutrinador Sacha Calmon³⁹:

Então, os tributos vinculados e não vinculados se reduzem nesta singela formulação, mas de estrondosos e importantíssimos efeitos na exegese das leis tributárias. Os tributos não vinculados são os impostos; e os tributos vinculados são as taxas e as contribuições.

A destinação somente é importante à limitação do poder de tributar, não para caracterizar um tributo. Os defensores dessa teoria em tela somam ao fato gerador a base de cálculo como determinante da espécie jurídica do tributo, por considerarem isto uma ordem constitucional, já que impostos e taxas não podem ter base de cálculo igual, conforme disposto no artigo 145, §2º, da Constituição Federal. Outra ressalva feita é que os impostos podem ter vinculação a órgão, fundo ou despesa quando a própria Constituição estipula tal vinculação, artigo 167, IV, da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ que tem a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária:

³⁸ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. p. 95.

³⁹ Id. *Ibid.*, p. 180.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 63.

Advogamos a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária. Vimo-las sempre figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional.

(...) Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições são entidades tributárias.

(...) contribuições para a seguridade social, excepcionando o princípio da anterioridade, e fixando o termo inicial para a vigência da lei que tenha instituído ou modificado tais contribuições para 90 dias (noventa) dias após a data da publicação do diploma normativo.

Todas as contribuições sociais sofrem incidência dos princípios da legalidade, da irretroatividade e da não surpresa do contribuinte, quais sejam: princípio da anterioridade ou lapso de 90 dias, além das normas gerais de direito tributário, constantes nos artigos 149; 150, I e III, "a" e "b"; 146, III; 195, §6º, todos da Constituição Federal de 1988. O rol de normas incidentes não é exaustivo, visto que no caput do artigo 150 do mesmo diploma legal, que trata das limitações ao poder de tributar, há enunciação de que as vedações que ele impõe não excluirão outras extraídas do Ordenamento Jurídico, que vão depender da natureza jurídica específica do tributo, caso aqui das contribuições previdenciárias.

A Constituição Federal de 1988 atribui à Lei Complementar a definição das espécies tributárias, conforme o artigo 146, III, "a". Para ele, tanto a definição de tributo quanto à definição das espécies tributárias no Código Tributário Nacional são imprecisas, porque houve um aumento das funções do Estado e das necessidades sociais, que precisavam ser atendidas por novos meios pecuniários, e porque certas exações tributárias foram sendo criadas sem preocupações taxonômica e semântica.

É oportuno considerar que o Código Tributário Nacional prescreve que a natureza jurídica dos tributos é determinada pelo fato gerador da obrigação tributária, onde a denominação, demais características formais e a sua destinação seriam irrelevantes para tanto, a teor do artigo 4º do Código Tributário Nacional.

Posto isso, a partir da análise do fato gerador os tributos seriam impostos, taxas ou contribuição de melhoria.

Porém, percebe-se que o mesmo Código Tributário Nacional não acata esta conclusão, visto que houve o acréscimo do artigo 217 ao mesmo, reconhecendo que as disposições deste código não excluíam as contribuições estabelecidas naquele artigo, além de outras a serem criadas para fins sociais. Este artigo é a confirmação de que os tributos não são somente as três espécies demonstradas.

Além disso, o tratamento jurídico fornecido na Constituição Federal a estas é incompatível com o dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, pois a arrecadação tem destinação específica que serve como critério de validação de sua instituição e que lhe fornece um regime jurídico próprio.

Paulo de Barros Carvalho⁴¹. nos ensina que “não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada, por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal. (...) No direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador”

Desse modo, os critérios de classificação dos tributos devem servir à identificação das características que compõem cada uma de suas espécies. Estes critérios devem estar presentes no mundo jurídico.

A destinação específica do tributo está no mundo jurídico, e, portanto, é jurídico e útil à classificação dos tributos e à separação dos regimes jurídicos tributários, e por isso não pode ser descartada. Estando a destinação específica da arrecadação presente na Constituição Federal às contribuições especiais, o artigo 4º do Código Tributário Nacional não pode se sobrepor àquela.

Em consequência disso, as contribuições sociais à seguridade social são subespécies da espécie jurídica contribuições especiais e como tais tem regime jurídico próprio, determinado pela destinação específica de sua arrecadação, e não confundível com os regimes jurídicos das outras espécies tributárias.

⁴¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 27-29.

Desse modo, a definição da espécie tributária encontra-se na hipótese, e será a ocorrência ou não de uma atuação estatal seu identificador. Tratando-se de contribuições especiais e de empréstimos compulsórios a definição da espécie tributária encontrar-se no consequente, e será a destinação específica do produto da arrecadação o pressuposto definidor de sua classificação.

Assim, ao partir da análise do consequente sabe-se o destino do produto da arrecadação e se for à seguridade social, o qual é autorizado pela Constituição Federal, será uma contribuição social à seguridade social, à qual deverá ser aplicado o regime próprio prescrito.

As contribuições possuem natureza tributária, em que pese a existência de entendimento contrário que será mencionado ainda nesse trabalho.

O legislador prescreve que as contribuições são entidades tributárias e que são subordinadas ao regime constitucional dos tributos, nos termos do artigo 149, caput, da Constituição Federal:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

É consequência lógica a determinação do regime jurídico das contribuições sociais à seguridade social, digo, coube ao Estado Democrático de Direito a conciliação dos princípios da justiça social e da segurança jurídica, fundamentais no regime jurídico daquelas. O princípio da segurança jurídica deve ser entendido, no âmbito das contribuições, correlacionada aos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade e da destinação legal da arrecadação. A consideração do princípio da justiça, que informa a exigibilidade das contribuições sociais, está atrelado à exclusão social, à capacidade contributiva e à igualdade dos contribuintes, à progressividade do tributo e à solidariedade do grupo.

5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A jurisprudência é instrumento imprescindível para assegurar a isonomia, segurança jurídica e a previsibilidade do direito. É, ainda, mecanismo de orientação de conduta para as pessoas.

Nesse sentido, os princípios constitucionais prestigiados em jurisprudências consolidadas tornam-se previsíveis fontes de pauta de conduta, ou seja, direcionam comportamentos.

Para melhor compreensão, é importante dizer que princípio significa a origem, o início de alguma coisa, onde em matéria filosófica Platão definia o princípio como fundamento de raciocínio e Aristóteles entendia princípio como a premissa maior de uma demonstração. Por outro lado, para Kant o entendimento que princípio é "toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo"⁴². Os princípios são uma orientação de caráter geral, inicial, que servem de fundamento para o desenvolvimento de um raciocínio.

Para Roque Carrazza, princípio pode ser enunciado:

"princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam"⁴³.

A ideia fundamental dos princípios jurídicos é servir de base e orientação para construção e aplicação das normas jurídicas estabelecidas em dado ordenamento.

Celso Antonio Bandeira de Mello ensina que os princípios jurídicos são os enunciados fundamentais que regem os Ordenamentos Jurídicos, que: "tem definição invulgar sobre estes princípios, que merece ser sempre lembrada. Para ele, princípio é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o

⁴²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed., cit., p. 45.

⁴³Id. *Ibid.*, p. 47.

espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativa, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”⁴⁴.

A maioria da doutrina tem entendimento uníssono sobre a definição dos princípios jurídicos, como uma norma dotada de grande abrangência, vale dizer, de universalidade e de perenidade. Os princípios jurídicos constituem, por isto mesmo, a estrutura do sistema jurídico. São os princípios jurídicos os vetores do sistema.

Nesse sentido, sobre a importância e função dos princípios jurídicos, o mestre Roque Antonio Carrazza tem brilhante definição:

(...) por comodidade didática, de uma analogia sempre feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importante que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício, retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtraírmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõem, estes ‘alicerces’, ‘vigas mestras’ são os princípios jurídicos, ora objetos de nossa atenção⁴⁵.

Os princípios jurídicos, entretanto, não devem ser considerados isoladamente, mas sim em conjunto, dentro da noção de sistema jurídico. Carrazza conceitua sistema como sendo "a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios e

⁴⁴MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, pp. 545/546, *apud*, GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1998. p. 78-79.

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed., cit., p. 46-47.

o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam"⁴⁶. No mesmo sentido, Geraldo Ataliba sustenta que "os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros"⁴⁷.

O sistema jurídico é um conjunto coeso de normas e princípios, que se compatibilizam mutuamente e se materializam no Ordenamento Jurídico. Na sua caracterização realmente visualiza-se um conjunto, entretanto seus elementos devem estar coordenados, formando um todo unitário. Tratando-se de um sistema, o Ordenamento Jurídico não é um amontoado de normas, mas sim um conjunto de normas e princípios, em coerência entre si, que tem por objetivo a disciplina e a organização da vida em sociedade, servindo de instrumento para a resolução dos conflitos de interpessoais de interesse e promoção da justiça.

Com efeito, na aplicação dos princípios jurídicos, como identificar qual deve prevalecer sobre os demais. Nesse sentido, Kelsen sustenta que⁴⁸:

(...) o Ordenamento Jurídico é formado por um conjunto de normas e princípios, dispostos hierarquicamente em níveis diversos, em uma espécie de pirâmide jurídica.

O Ordenamento Jurídico é uno e representado por toda pirâmide, mas encontra-se escalonado, demonstrando que as normas e princípios não estão todas no mesmo plano, mas sim em níveis hierárquicos distintos, que se relacionam através de coordenação e subordinação.

De acordo com a doutrina, os princípios e normas constitucionais estão no topo da pirâmide de nosso ordenamento jurídico. A partir da base constitucional, todas as demais normas inferiores têm seu fundamento de validade nas normas hierarquicamente superiores. As normas inferiores dependem das superiores, em estrita obediência à hierarquia. Em caso de conflito de princípios ou na aplicação de princípios diversos, deve-se identificar qual é o hierarquicamente superior, sendo este, por certo, o que deve prevalecer. Isso porque os princípios trazem valores, considerando o interesse da maioria.

⁴⁶CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed., cit., p. 45-46.

⁴⁷ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990.

⁴⁸KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

É importante ressaltar que a Constituição é um sistema que trata da organização do Estado, sistema este que possui normas e princípios que se compatibilizam entre si e se revela como fundamento maior do Ordenamento Jurídico. É a Constituição que dá fundamento de validade a todas as demais normas infraconstitucionais.

Os princípios constitucionais, nesta linha, são os mais importantes do Ordenamento Jurídico, porque norteiam a atuação de todas as demais normas jurídicas, estando acima dos demais princípios e normas. Tais princípios constituem a base da estrutura e do funcionamento do sistema jurídico. A violação de um princípio constitucional importa em violação à própria Constituição, representando inconstitucionalidade.

Na acepção de Geraldo Ataliba⁴⁹ os princípios são linhas mestras, em suas palavras: "Os princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos)".

Os princípios são alicerces sobre os quais toda a estrutura do ordenamento se erige. Para Faissal Yunes Junior⁵⁰, os princípios são "... a parte permanente e eterna do Direito e também fator cambiante e mutável que determina a evolução jurídica; são ideias fundamentais e informadoras da organização jurídica da nação". Também se pode afirmar que o sistema jurídico converge para seus princípios.

Paulo de Barros Carvalho⁵¹ explica que "os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. (...) não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e sobreprincípios."

⁴⁹ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. 2. tir. atual. São Paulo: Malheiros Ed., 2001. p. 34.

⁵⁰YUNES JÚNIOR, Faissal. Sistema constitucional tributário. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 24, p. 172, jul./set. 1998.

⁵¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 158-159.

Os princípios cumprem a função informadora no ordenamento jurídico, por meio deles é possível ao legislador e ao aplicador da lei se orientar para o cumprimento de suas tarefas. Tanto na criação como na interpretação das normas, os princípios devem exercer influência ordenadora destas atividades, para promoverem coesão e unidade ao sistema normativo.

Os princípios também contribuem para o processo de validação de constitucionalidade de uma lei, quando postos em confronto com o dispositivo normativo sob exame. Com essas considerações sobre os princípios jurídicos constitucionais tributários, pode-se avançar para o estudo específico do princípio da progressividade. Tal princípio encontra-se expresso na Constituição de 1988, nos artigos 153, § 2º, I; 156, § 1º, I e 182, § 4º, II. Vale dizer que esse princípio típico do sistema constitucional tributário, pois é uma orientação de caráter geral e abstrato, que orienta a produção de normas tributárias, prestigia a capacidade contributiva e a igualdade.

Posto isso, como os princípios jurídicos desempenham a função de elementos estruturais de um sistema normativo, é no estudo dos princípios que serão encontradas as ideias fundamentais deste sistema. Assim, para uma correta interpretação do sistema jurídico, mais importante que o conhecimento das normas jurídicas, é análise dos princípios que o norteia.

5.1. Princípio da estrita legalidade

Os princípios constitucionais tributários são um dos mecanismos constitucionais de limitação ao poder de tributar, estes dividem-se em explícitos e implícitos.

É a base na qual se assenta o Estado de Direito, conforme disposto no art. 1º da Constituição Federal: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.

O art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, expressão jurídica do princípio da legalidade.

Por outro lado, o conceito de lei, tal como previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, refere-se a todo ato normativo editado ordinariamente pelo Poder Legislativo, ou, excepcionalmente, e de modo genérico, pelo Poder Executivo, no caso de Leis Delegadas (artigo 68 da Constituição Federal) e das Medidas Provisórias (artigo 62 da Constituição Federal), no desempenho de suas competências constitucionais.

Ensina Roque Carrazza, referindo-se à lei como limitação ao exercício da competência tributária:

De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

A conclusão que pode-se chegar ao analisar o princípio da legalidade é que existe a conexão entre os princípios, para prevalecer a legalidade é necessária a observância da isonomia, igualdade a fim possibilitar a segurança jurídica, a existência do Estado constitucional.

Em contrapartida, a segurança jurídica é a garantia da aplicação da lei de forma justa e isonômica ao caso concreto. Está ligada a previsibilidade da lei e dos princípios de forma igualitária. Vale dizer que a segurança jurídica é um atributo que convém tanto às normas jurídicas, quanto à conduta humana, fulcrada em normas jurídico-positivas; normas asseguradoras desse valor – é já dizê-las informadas pela segurança jurídica.

Como exemplo, a proibição de leis retroativas é uma forma de garantir a segurança jurídica.

Existem também previsões legais: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, conforme artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Esse princípio é reiterado, no âmbito constitucional tributário, com uma significação que lhe adensa o sentido: é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, conforme artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal. Proibição da retroatividade da cobrança do tributo.

Conforme o doutrinador e professor Eduardo Jardim⁵² temos: princípios constitucionais tributários, a exemplo dos princípios gerais, dividem-se em explícitos e implícitos.

Entretanto, é importante trazer os princípios constitucionais basilares às contribuições sociais e previdenciárias.

O princípio da legalidade tributária engloba os poderes estatais específicos de legislar sobre tributo, ou melhor, de instituí-lo ou alterá-lo, conforme previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, e artigo 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 150, CF - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Art. 97, CTN – Somente a lei pode estabelecer:

I – instituição de tributos, ou a sua extinção.

Para criar ou modificar tributos há a necessidade de lei formal válida a ser formulada pelo Poder Legislativo ou em algumas situações pelo Poder Executivo. A lei atribui a arrecadação ao Poder Executivo ou a quem suas vezes fizer e estiver, por lei, autorizado para tanto.

O princípio da estrita legalidade pressupõe a necessidade de que a lei traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional, o que implica em caracterizar a tipicidade tributária.

Em outras palavras, o princípio da igualdade é base do Estado de Direito, desdobramento do princípio republicano, que prima pelo interesse da maioria, com a garantia da isonomia, não discriminem, e se exprime na proibição do arbítrio, ou como ensina Baleeiro⁵³ na proibição de um tratamento desigual que não se baseie em relevantes razões objetivas, ou na proibição de discriminações que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição.

⁵²JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 202.

⁵³BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário*. 11. ed. atual. por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

Em matéria tributária, o entendimento de que "*todos são iguais perante a lei*" revela que não se pode dispensar tratamento fiscal desigual a indivíduos que se achem nas mesmas condições. Com isso há uma movimentação e objetivo de se evitar o abuso do poder de tributar e os privilégios daqueles que estão com maior riqueza.

Por outro lado, a grande dificuldade é a aplicação considerando que essa desigualdade material é evidente. Diante dessa situação fática, para se atingir realmente o princípio da igualdade, deve-se levar em consideração as desigualdades entre os indivíduos, de forma a dispensar a cada um tratamento diferenciado e adequado à sua capacidade contributiva.

Considerando que as pessoas são diferentes entre si, como identificar as desigualdades para, em função delas, atribuir-se tratamento desigual. Parece que a solução é estabelecer o mecanismo constitucional de *discrímen*, diferenciação, de forma a se distinguirem pessoas e situações e aplicar o princípio da igualdade.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁴ ensina que envolvendo o reconhecimento de diferenciações que não podem ser promovidas sem agredir o princípio da isonomia, a primeira refere-se ao elemento adotado como fator de diferenciação; depois vem a aferição da pertinência de razoabilidade entre o elemento eleito para o *discrímen* e a distinção no tratamento jurídico; para encerrar, é preciso constatar se esta correlação lógica se afina concretamente com os interesses defendidos pelo direito constitucional positivo.

Com efeito, na escolha do elemento tomado como fator de discriminação, dois pontos devem ser considerados segundo o autor: a) a lei não pode adotar como critério diferencial um traço tão específico que singularize definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser colhido pelo regime peculiar; b) o traço diferencial deve residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada, isto é, elemento algum que não exista nelas mesmas poderá servir de base para obrigá-las a regimes diferentes.

Em sentido contrário, o princípio visa impedir a edição de lei em desconformidade com a isonomia, de forma a favorecer uns e oprimir outros.

⁵⁴BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros Ed., 1999. p. 23.

Assim, a igualdade jurídica ou o princípio da igualdade deve ser entendido em dois sentidos: a) igualdade na lei, que é uma exigência dirigida ao legislador, que, no processo de formação da norma, não pode incluir fatores de discriminação que rompam com a ordem isonômica; e b) igualdade perante a lei, que pressupõe a lei já elaborada e se dirige ao aplicador da norma, impondo um tratamento desigual a pessoas em situações desiguais, mas vedando a subordinação a critérios que ensejam tratamento seletivo ou discriminatório.

A finalidade desse princípio é eliminar os privilégios de certas pessoas ou classes sociais, de forma a se buscar o tratamento igualitário a todos os contribuintes.

A desigualdade no campo da tributação deve ser encarada á luz do critério do *discrímen* de natureza razoável e compatível com o sistema constitucional tributário, que afasta as diferenças não fundadas na posição econômica do contribuinte ou das regiões do país.

Segundo Ricardo Lobo Torres⁵⁵, a igualdade tributária "... é um princípio vazio, ao qual repugnam as discriminações arbitrárias, isto é, afastadas da natureza das coisas e da fundamentação ética dos valores e dos princípios jurídicos".

Geraldo Ataliba⁵⁶, da mesma forma, já teve oportunidade de afirmar que: "Firmou-se a isonomia, no direito constitucional moderno, como direito público subjetivo a tratamento igual, de todos os cidadãos, pelo estado".

A partir da ideia da desigualdade material entre os indivíduos e da necessidade de diferenciação de tratamento jurídico entre os mesmos, um dos critérios para esta diferenciação de tratamento em matéria tributária é o princípio da capacidade contributiva, que vincula o exercício da tributação à capacidade do indivíduo de contribuir para as necessidades públicas. O valor de um tributo pode ser maior para quem tem maior capacidade para contribuir e menor de quem tem menor capacidade. Mas o princípio da igualdade impõe tratamento idêntico aos contribuintes que estiverem na mesma categoria ou na mesma condição.

⁵⁵TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos na tributação*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 267.

⁵⁶ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 160.

O princípio da capacidade contributiva é uma das maneiras de se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, segundo a capacidade de cada indivíduo de arcar com os ônus tributários. Assim, o princípio da capacidade contributiva é o critério de diferenciação entre as pessoas em matéria tributária, de forma a ser expressão do princípio da igualdade.

A professora Misabel de Abreu Machado Derzi⁵⁷, que sustenta ser a capacidade contributiva, proporcional e regressivamente um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade.

Ainda a doutrina sustenta que a capacidade contributiva é o critério para diferenciação entre os desiguais. Para ele, não se podem tratar igualmente pessoas desiguais. Há dificuldade em escolher o critério de discriminação. No direito tributário, esse critério seria a capacidade econômica.

No mesmo sentido, Carrazza ensina que "o princípio da capacidade contributiva – que informa a tributação por meio de imposto – hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos"⁵⁸.

Importante ressaltar que discriminação são as desigualdades infundadas que prejudicam diretamente o contribuinte. De modo que qualquer *discrimen* que, estabelecendo regra contrária ao direito comum, agrave a tributação de alguém, por considerações subjetivas, afastadas dos princípios da justiça ou da segurança jurídica, está proibido constitucionalmente.

As discriminações são as exceções à regra tributária genérica ou à norma excepcional da exoneração fiscal, sem que exista razoabilidade. Também podem mascarar privilégios odiosos, pois a sua permissão para uns em prejuízo de outros consiste numa discriminação odiosa para os excluídos.

A previsão constitucional que abre espaço para promoção da igualdade de oportunidade no campo da tributação personaliza-se em parte através do dispositivo referente ao princípio geral do sistema tributário nacional instituído no art. 145, § 1º, graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva.

⁵⁷ DERZI, Misabel A. M. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991. p. 178.

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed., cit., p. 42.

Para Geraldo Ataliba⁵⁹ os tributos são classificados conforme critérios que visam o atendimento das exigências do princípio da isonomia. Deste modo, a igualdade diante dos impostos é obtida pelo respeito à capacidade contributiva.

Assim, as contribuições sociais à seguridade social somente podem ser instituídas ou modificadas pelo Poder Legislativo da União, mediante lei ordinária ou complementar, e, em algumas situações, pelo Poder Executivo, por não impedimento constitucional, através de medidas provisórias.

Os doutrinadores, entre eles Eduardo Sabbag⁶⁰ diz que: em regra, a lei ordinária é apta a instituir um tributo, e que em princípio o Poder Executivo não cria tributos, restringindo-se o mister legiferante, concernente à tributação, ao âmbito do Poder Legislativo.

Assim é importante destacar que em relação a essa regra geral existem exceções, porque há casos de tributos federais que obedecem ao Princípio da Legalidade, todavia, devem ser instituídos por Lei Complementar. Esses tributos federais que só podem ser criados por Lei Complementar são: imposto sobre grandes fortunas; empréstimos compulsórios; Impostos Residuais de Competência da União Federal.

Além disso, as contribuições previdenciárias novas ou residuais obedecerão ao processo de criação adstrito à Lei Complementar, de acordo com o artigo 195, §4º, da Constituição Federal.

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. 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;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 161.

⁶⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 20-21.

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Os citados artigos constitucionais remetem à aplicabilidade do artigo 146, III, e alíneas, que traz a competência de Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, o que, aplicando-se às contribuições, por mandamento constitucional do artigo 149, significa que deverão ser instituídas e reguladas segundo estas normas gerais.

A alínea "a" traz que Lei Complementar definirá tributos e suas espécies, além dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na Constituição Federal.

Às contribuições somente se aplica esta alínea quando da remissão à definição de tributo, a qual se encaixam estas, visto que o Código Tributário Nacional é insuficiente para determiná-las como espécie de tributo. Quanto à definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não se aplicará o Código Tributário Nacional, porque a própria Constituição Federal realiza tal tarefa no artigo 195 e atribui a outra lei complementar a definição daqueles no tocante a competência residual.

5.2. Princípio da anterioridade e anterioridade mitigada nonagesimal

O princípio da anterioridade é conhecido como princípio da anterioridade do ano seguinte, é a regra geral aplicável a legislação tributária que visa instituir ou aumentar tributo. Encontra seu fundamento no artigo 150, III, "b", da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

- a) ..

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

A finalidade desse princípio é oferecer garantia mínima aos contribuintes, de forma a preservar a segurança jurídica, por prevenir e evitar que sejam surpreendidos com o aumento da carga tributária, impedindo que as pessoas políticas cobrem tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, a fim de que exista uma preparação para o evento compulsória da tributação.

A expressão exercício financeiro deve ser entendida como ano fiscal que, no Brasil, coincidentemente, representa o ano civil, lapso temporal de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Além disso, é importante mencionar que o antigo Princípio da Anualidade está revogado, segundo vários doutrinadores, entre eles Eduardo Sabbag⁶¹:

O artigo 104 do Código Tributária Nacional, também descreve o Princípio da Anterioridade, porém para alguns doutrinadores esse comando legal encontra-se revogado.

Outrossim, é mister esclarecer que o antigo Princípio da Anualidade não está previsto na seara tributária hodierna, uma vez que não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1969, data em que ainda possuía sentido doutrinário. Por essa razão, não há que se falar em “anualidade” no Direito Tributário, uma vez que o fenômeno da cobrança do tributo deve ocorrer no ano subsequente ao da publicação e vigência da lei, independentemente da tal lei vir antes ou depois da lei orçamentária.

Aplicam-se às contribuições sociais à seguridade social, os princípios da anterioridade e da irretroatividade, *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*, conforme dispositivo do artigo 150, III, da Constituição Federal.

Vale esclarecer que o princípio da anterioridade aplicável às contribuições é mitigado, ou seja, o princípio da anterioridade das contribuições sociais significa que a lei que as instituiu, aumentou ou modificou não poderá ser exigida no mesmo exercício financeiro de elaboração daquela, porém, as contribuições sociais à seguridade social são exceções, pois podem ser exigidas em noventa

⁶¹SABBAG, Eduardo de Moraes. op. cit., p. 21.

dias após a lei que as instituiu, aumentou ou modificou, na forma preestabelecida no artigo 195, §6º, da Constituição Federal.

Em relação a esse princípio temos exceções, conforme previsto no artigo 150, §1º, parte inicial, da Constituição Federal, que traz um rol de 6 (seis) tributos de exigência imediata, os quais são: imposto de importação; imposto de exportação; IPI; IOF; IEG – imposto extraordinário de guerra; empréstimos compulsórios para calamidade pública – inserido pela EC 42/2003.

Em outras palavras, é garantia assegurada ao contribuinte. Trata-se de limitação ao poder de tributar. Pauta-se na necessidade de existência prévia da lei em relação ao exercício da cobrança ou exigência do tributo.

O princípio da não surpresa do contribuinte é valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos que estariam sujeitos no futuro.

Esse princípio também garante o princípio da segurança jurídica: previsibilidade, certeza e segurança para o planejamento, organização de seus negócios e atividades. Com esse princípio fica suprimida a tributação de surpresa no curso do exercício financeiro.

Disposto nos Artigos. 150, III, “b” e “c”, e 195, § 6º, todos da Constituição Federal, com exceções ao princípio descritas no rol do artigo 150,§ 1º do mesmo diploma Constitucional.

As contribuições sociais destinadas à previdência social poderão ser cobradas em 90 (noventa) dias após a publicação da lei que as instituir, conforme se depreende do artigo 195, §6º, da Constituição Federal. Muitos doutrinadores entendem como exceção, inserindo-a no rol das exceções ao princípio da anterioridade do ano seguinte, outros entendem que as contribuições previdenciárias possuem anterioridade especial.

O princípio da anterioridade foi revigorado com o advento da Emenda Constitucional n.º 42/2003, que vedou a cobrança de tributos antes de 90 dias da data em que houver sido publicada a lei que tenha instituído ou aumentado o tributo, conforme a alínea “c” do inciso III, do artigo 150, da Constituição Federal.

De acordo com Roque Carrazza⁶², com a Emenda Constitucional n.º 42/2003, a alínea “c” foi introduzida no artigo 150, III, que garante e assegura a exigência do tributo ou contribuição após decorridos 90 (noventa) dias da data da publicação da lei. Esse princípio assegura a não surpresa com publicações de leis que institua ou aumente tributo no final do exercício financeiro, garantindo 90 dias. Essa inclusão da alínea “c” formalizou o entendimento já aplicável da alínea “b” em consonância a interpretação, por analogia, com o artigo 195, § 6º, que já previa o princípio da noventena para as contribuições sociais.

Tem como efeito, assegurar aos governados tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação; assegurar ao governo o respeito dos governados; compartilhar o governo com o parlamento a responsabilidade.

Para as contribuições sociais deve observar o princípio da anterioridade especial, disposto no artigo 195, § 6º, CF, aplica-se apenas o princípio da noventena.

Portanto, a contribuição não pode ser exigida antes de 90 dias da entrada em vigor da Lei que a instituiu ou a aumentou.

5.3. Princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da progressividade e do não-confisco

O princípio da capacidade contributiva se aplica às contribuições sociais, como a qualquer outro tributo, pois a capacidade contributiva é o que legitima qualquer exação, ou seja, um tributo somente estará legitimado a incidir sobre um signo que demonstre que uma pessoa tem capacidade de contribuir, incluindo as contribuições sociais à seguridade social.

O princípio da capacidade contributiva está intimamente entrelaçado com o princípio da igualdade tributária, pois é a capacidade contributiva que estabelecerá a desigualdade entre desiguais e a igualdade entre iguais, ou seja, é através dela que se distinguirá as pessoas que tem capacidade de contribuir, separando-as das que não tem ou das que tem menos.

⁶²CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed., cit., p. 219- 220.

A arrecadação de tributos é essencial para a existência do Estado. Diante de tal necessidade, é necessária a limitação do poder de tributar para proteger os cidadãos, contribuintes, de eventuais excessos na cobrança de tributos.

O princípio da capacidade contributiva desempenha a função de nortear o exercício da atividade tributária perante os indivíduos. Mensura a parte da riqueza de cada indivíduo para definir o grau de participação do patrimônio individual em prol do interesse público, por meio do pagamento de tributos, sem comprometer o mínimo vital.

Tratado inicialmente como tema das Ciências das Finanças, por longo tempo o princípio da capacidade contributiva esteve limitado a esse campo de atuação. A origem desse princípio é atribuída pela doutrina a Adam Smith⁶³, estando implícito em sua primeira máxima, de tributação: "(...) súditos cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado".

Com efeito, o interesse dos juristas por esse princípio surgiu com a sua normatização nas constituições ou nas leis gerais em matéria tributária de vários países.

É importante mencionar que na Itália e na Espanha o princípio está expressamente previsto nas respectivas constituições. No Chile, na Venezuela, no Equador, na Argentina, no México, aparece explícita ou implicitamente, conforme ressalta Victor Uckmar⁶⁴, de forma que a normatização do princípio da capacidade contributiva sempre esteve presente nos ordenamentos jurídicos estrangeiros.

Já no Brasil, passou a figurar de modo expreso no artigo 202 da Constituição de 1946 que previa: "os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte"⁶⁵. Não obstante, já na Carta de 1824, por meio do artigo 179, § 13,

⁶³ SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1985. v. 2.

⁶⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976. p. 73-75.

⁶⁵ Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília (DF), 1 ago. 2003. Disponível em: <<http://legislação.planalto.gov.br>>.

fazia-se referência ao ideal desse princípio nos seguintes termos: "ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres".

Embora desde a Emenda Constitucional nº 18, de 1 de dezembro de 1965, o princípio da capacidade contributiva não constasse expressamente em texto constitucional, a sua reinclusão, expressa no artigo 145, § 1º da Constituição de 1988, acabou não representando qualquer inovação em relação ao sistema tributário nacional, pois sempre se ressaltou a necessidade de sua observância. Isso porque a observância do princípio da capacidade contributiva decorre de uma exigência dos princípios republicanos, da isonomia tributária e da proibição do confisco, razão pela qual nem sequer precisaria estar expressa no texto constitucional. Assim, sempre se sustentou a sua permanência à luz da aplicação de outros princípios jurídicos.

O projeto da Constituição de 1988 trouxe o princípio expresso no texto do anteprojeto, nos seguintes termos: "os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte, segundo critérios fixados em lei complementar". Pela redação do anteprojeto, buscava-se aplicar o princípio da capacidade contributiva a todos os tributos e não somente aos impostos.

Já no atual texto constitucional, o princípio da capacidade contributiva teve seu alcance restringido à matéria tributária. Note-se que Aliomar Baleeiro conceituou esse princípio como: "a capacidade contributiva é o atributo que deve qualificar alguém aos olhos do legislador para sujeito passivo da relação tributária"⁶⁶.

Geraldo Ataliba sustenta ser o princípio "a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente o contribuinte, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza como lastro à tributação"⁶⁷.

Esse princípio pode ser visto sob dois aspectos: protege o indivíduo do excesso de arrecadação do Estado, de forma arbitrária, abusiva, confiscatória, mas protege a sociedade do egoísmo do indivíduo; serve para limitar o alcance

⁶⁶BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 298.

⁶⁷ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. Separata da: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, p. 50, 1991.

da atividade tributária a indivíduos que têm condições de contribuir com o pagamento de tributos.

O princípio da capacidade contributiva pode ser visto sob os aspectos objetivo e subjetivo, a maioria da doutrina diz que compreende dois sentidos, um objetivo ou absoluto e outro subjetivo ou relativo. No primeiro caso, capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada e o segundo a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais. Nessa última seria a capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo.

Pelo princípio da capacidade contributiva, mensura-se a parte da riqueza de cada indivíduo que deve ingressar no patrimônio público para alcançar a justiça tributária e o bem comum. A justiça tributária é alcançada pela observância do princípio da capacidade contributiva. Aliomar Baleeiro, "na consciência contemporânea de todos os povos civilizados, a justiça do imposto confunde-se com a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva"⁶⁸.

Ives Gandra da Silva Martins ressalta a importância do princípio da capacidade contributiva. Para o autor, "o direito formal e o direito estrutural, em sua projeção financeira, não prescindem da percepção preliminar de alguns princípios que alicerçam a espinha dorsal das normas que o regulamentam. São eles os princípios da capacidade contributiva e da redistribuição de riquezas"⁶⁹.

Alberto Xavier⁷⁰ sustenta que a capacidade contributiva é o conteúdo positivo do princípio da igualdade. Realmente o princípio da capacidade contributiva tem total correlação com o da igualdade.

Em matéria tributária, o critério de igualdade há de ser auferido de acordo com a riqueza de cada um, na medida em que a atividade tributária consiste exatamente em captar parte da riqueza individual em prol do interesse público. Por isso, contribuirão com o pagamento de tributos todos os que detenham riqueza, tratados igualmente na medida da igualdade de riqueza. É por meio da capacidade contributiva que se alcança o respeito ao princípio da igualdade.

⁶⁸BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, cit., p. 268.

⁶⁹MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 18, p. 5-11, 1993.

⁷⁰XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974. p. 107.

José Maurício Conti⁷¹ tem o entendimento que a capacidade contributiva possui os seguintes aspectos: o estrutural e o funcional. Estruturalmente, a capacidade contributiva é uma aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Funcionalmente, a capacidade contributiva é um critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, e quem são os desiguais, e em que medida e montante se desigualam.

No mesmo sentido são as palavras de José Marcos Domingos Oliveira: "no Direito Tributário, a Igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva, porque somente garantida a satisfação das necessidades mínimas, comuns a todos, é que, ao depois, se poderá tratar desigualmente os desiguais, discriminando-os lícitamente com base nas respectivas riquezas diversas"⁷².

Por outro lado, se o objeto da tributação é algum fato que revele capacidade contributiva, é correto afirmar que uma pessoa não pode ser tributada em nível tal que imponha um sacrifício insuportável, que comprometa o mínimo vital, capaz de retirar sua capacidade de contribuir. A capacidade contributiva, nesse sentido, também é limite máximo da tributação, verificado quando a atividade tributária impeça a continuidade da atividade produtiva ou retire parcela da riqueza do indivíduo além de sua capacidade de contribuir. Aqui há o limite entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco.

Assim, o princípio da capacidade contributiva é instrumento para se alcançar a justiça tributária e a aplicação do princípio da igualdade em matéria tributária. A doutrina sempre defendeu esse pensamento que o princípio da igualdade na lei mediante o critério ou subprincípio da capacidade contributiva deve ser uma das mais notáveis especificações a constar nas constituições modernas.

A isonomia tributária consiste na igualdade jurídica informada pela teoria da capacidade contributiva, ou seja, consiste em tratar todos com igualdade, o que abrange o princípio da capacidade contributiva.

⁷¹CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 33.

⁷²DOMINGUES, José Marcos. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57.

O princípio da progressividade também anda junto com o princípio da capacidade contributiva, pois é este que graduará o *quantum* de tributo a ser distribuído, onde quem tem mais capacidade contribui mais e quem tem menos contribui menos.

A doutrina conceitua o princípio constitucional da progressividade como orientação geral de caráter diretivo sobre as normas tributárias, que tem como característica a elevação dos tributos de maneira gradual, segundo critérios estabelecidos em lei. Decorre do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, fundamentando-se nos mesmos.

Esse princípio pode ser usado para atendimento de finalidades fiscais, elevando-se a exigência tributária à medida que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte e, ainda, pode ser usado com conotação extrafiscal, de forma que, com a elevação de alíquotas, se possa estimular ou desestimular determinadas condutas.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, o conceito de progressividade tem total correlação com a clássica distinção entre impostos fixos, proporcionais e progressivos. Pela sua relevância, importa melhor explicar tal classificação:

Fixos são aqueles cujo valor vem definido na lei instituidora, independente da riqueza-alvo da tributação. Exemplo existente de imposto fixo é o ISSQN, devido por profissionais liberais. É estabelecido nas leis municipais de forma invariável, pagável por ano ou mês, em decorrência do exercício da profissão no território municipal, independentemente do preço cobrado pelo serviço. Não há, nesses casos, base de cálculo e alíquota.

Proporcionais, por outro lado, são os impostos cujo valor a pagar é definido, em cada caso, considerando dois elementos estabelecidos abstratamente na lei tributária: base de cálculo e alíquota. A base de cálculo nos impostos proporcionais é a grandeza ou medida de valor estabelecida abstratamente na lei. A alíquota, por outro lado, é o percentual, a parte dessa grandeza que representa, após singela operação aritmética, o exato valor do imposto devido. É a alíquota, pois, o elemento definidor do valor devido ao Fisco⁷³.

Nos impostos proporcionais, o montante a pagar a título de imposto é sempre proporcionalmente igual, independentemente das características de cada

⁷³TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 83.

contribuinte, uma vez que nesses impostos a alíquota é única, invariável. A igualdade proporcional decorre do fato de que o montante a pagar, de acordo com o valor in concreto da base de cálculo, é maior ou menor proporcionalmente à riqueza tributada.

Progressividade não se confunde com proporcionalidade. A progressividade implica a elevação proporcional de alíquotas de acordo com o aumento do valor de riqueza tributado. Na proporcionalidade, ao contrário, a alíquota é invariável, alterando-se apenas o montante a ser pago na razão direta do aumento da riqueza tributada. Segundo Ricardo Lobo Torres, "progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo"⁷⁴.

A progressividade clássica significa um aumento de alíquotas na medida da elevação da base de cálculo do imposto. Essa elevação proporcional de alíquota importa no aumento do imposto a recolher e decorre do aumento da medida de riqueza tributada, ou seja, base tributável. Nesse caso, os mais ricos pagam proporcionalmente mais do que os mais pobres. Exemplo de imposto progressivo é o imposto de renda de pessoa física, em que as alíquotas vão gradativamente aumentando à medida que se aumenta a base de cálculo do imposto.

Com efeito, a progressividade também pode ser utilizada com outras finalidades que não a de arrecadação, de forma que a elevação de alíquotas far-se-á de acordo com outros critérios fixados em lei. Por exemplo, para estimular a utilização de imóvel urbano, pode-se instituir um imposto progressivo em função do decurso do tempo; até que se utilize corretamente este imóvel, a alíquota será gradativamente maior.

Assim, não é inteiramente correto caracterizar a progressividade como um aumento de alíquotas na medida da elevação da base de cálculo do imposto. Esta é a definição clássica da progressividade, sempre lembrada pela doutrina. Entretanto, em face da possibilidade de utilização da progressividade com outra finalidade que não a fiscal, melhor caracterizar a progressividade como a elevação da alíquota de um tributo de maneira gradual, segundo critérios estabelecidos em lei.

⁷⁴TORRES, Ricardo Lobo. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 85, p. 342-347, 2002.

Para Uckmar⁷⁵, historicamente, a possibilidade de instituição de uma tributação progressiva foi fonte de intermináveis discussões. No passado, mais especificamente no princípio do século XIX, sustentava-se a impossibilidade de instituição de impostos progressivos, defendendo-se a utilização apenas da proporcionalidade na tributação, com base na ideia de que cada um deveria contribuir na proporção de suas posses uma vez que a utilização dos serviços públicos é proporcional à renda de cada cidadão. Revolucionários como Lambon, Fabre d'Englantine e Robespierre foram ardorosos defensores destas ideias. A partir da segunda metade do século XIX, este pensamento evoluiu passando-se a reconhecer que a capacidade contributiva cresce mais do que proporcionalmente ao crescimento da renda. Com este novo pensamento, reconheceu-se legítima a tributação progressiva. No final do século XIX e no início do século XX, praticamente em todos os países existiam impostos com alíquotas progressivas.

As discussões anteriormente existentes foram praticamente superadas com a evolução da sistemática. A Suprema Corte americana em duas sentenças - *Magoun c. Illinois Trust and Savings Bank* em 1898, 170 U.S. 283, e *Knowlton c. Moore* em 1900, 178 U.S. 41 – examinou e entendeu ser constitucional a tributação progressiva. Em ambas as controvérsias fora sustentada a ilegitimidade de tal forma de imposição na medida em que contrária à regra constitucional da "uniformity". Sáinz de Bujanda⁷⁶ defende sua aplicação como forma de alcançar a igualdade tributária: "O princípio de progressividade, como forma de conseguir a efetiva igualdade, supõe que a carga tributária se reparta em forma mais que proporcional, atendendo ao nível de capacidade contributiva dos contribuintes".

O autor Uckmar⁷⁷ é um dos defensores deste princípio e traz argumentos fundados na ciência econômica para defender a possibilidade de uma tributação progressiva, baseada na igualdade tributária:

As discussões que, de início, proliferaram sobre a legitimidade constitucional dos impostos com alíquota progressiva, particularmente nos Estados cuja Constituição proclama a igualdade e a uniformidade da tributação,

⁷⁵UCKMAR, Victor. op. cit., p. 73-75.

⁷⁶SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 9. ed. Madrid: Facultad de Derecho; Universidad Complutense, 1991. p. 111.

⁷⁷UCKMAR, Victor. op. cit., p. 76.

não tem razão de ser: na verdade cabe à ciência econômica estabelecer o sistema que melhor possa assegurar uma justa repartição dos encargos públicos, e se a ciência econômica entende que tal resultado pode ser melhor obtido com um imposto progressivo do que com um imposto proporcional, o sistema fiscal – para ser mais adequado ao princípio supremo da igualdade – deverá compreender também impostos com alíquota progressiva.

A doutrina sustenta que a concepção da tributação progressiva surgiu com a ideia de quem tem mais deve pagar mais, porque tendo mais participa em maior medida nas vantagens da organização coletiva, e quem tem mais deve pagar mais porque ao ter mais pode pagar mais com menor sacrifício de seus meios de subsistência.

Ainda, é importante ponderar que o princípio da progressividade não é um instituto exclusivo do Ordenamento Jurídico Brasileiro. A Constituição Italiana, de acordo com os ensinamentos de Conti⁷⁸, em seu artigo 53, consagra expressamente o referido princípio como critério para alcance da capacidade contributiva: "*Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.*"

Da mesma forma, a Constituição da Espanha faz alusão expressa ao princípio da progressividade, no seu artigo 31, dando a ele sentido semelhante ao dado na Constituição Italiana, qual seja, o de um instrumento para alcance da capacidade contributiva. Em seus comentários, Conti⁷⁹ menciona: "Todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e progressividade, que, em caso algum, terá alcance confiscatório".

A doutrina nacional, de um modo geral, sempre defendeu a utilização do princípio da progressividade na tributação. Misabel de Abreu Machado Derzi⁸⁰ é exemplo de quem assumiu essa posição, ao sustentar que "a graduação dos impostos, de forma que os economicamente mais fortes paguem

⁷⁸CONTI, José Maurício. op. cit., p. 33.

⁷⁹Id. Ibid., p. 44.

⁸⁰DERZI, Misabel A. M. op. cit., p. 178.

progressivamente mais por esses gastos do que os mais fracos, levará a uma maior justiça social".

O princípio da progressividade, entretanto, não está imune a críticas. São relevantes os argumentos apresentados para negar a sua aplicabilidade. Parte da doutrina entende que a progressividade tributária penaliza os mais eficientes e desestimula o esforço e a criatividade, na medida em que a recompensa por um trabalho árduo é uma tributação mais elevada. Adhemar João de Barros⁸¹ é um dos que sustenta tal crítica.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins⁸² criticou duramente a utilização de uma tributação progressiva, pois, para ele, a progressividade afasta os investimentos e desestimula a vinda de capitais por tributar excessivamente o lucro, a renda e o patrimônio.

Nessas condições, a progressividade é a forma adequada de alcance dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, ou seja, a progressividade é um mecanismo constitucional importante que busca a justiça, igualdade, na tributação, a partir da limitação do poder de tributar. Obriga observar a capacidade contributiva. É preservar os direitos dos cidadãos enquanto contribuintes, protegendo dos abusos confiscatórios, ou seja, preservar o mínimo existencial.

Nessa linha de pensamento, diferencia, com base nos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, os impostos proporcionais e progressivos, optando claramente pela última forma de tributação: a adequação do tributo à capacidade econômica do contribuinte, que encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza. A mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto, ou seja, a tributação ocorre na medida da riqueza de cada um ou de determinado segmento econômico.

Por outro lado, a capacidade contributiva exige que se afira a justiça da incidência em cada relação isoladamente considerada e não apenas a justiça

⁸¹BARROS, Adhemar João de. A progressividade tributária. *O Estado de S. Paulo*, São Paulo, 13 mar. 1988.

⁸²MARTINS, Ives Gandra da Silva. op. cit., p. 9.

relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o princípio da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta. Parece-me que é possível evoluir muito na utilização desse mecanismo.

Com o apoio no princípio da capacidade contributiva e no da igualdade, tem sido discutida a constitucionalidade dos tributos fixos, pautas de valores não aderentes, atualizadas, com o mercado, assim chamados porque seu montante não se gradua em função da maior ou menor expressão econômica revelada pelo seu fato gerador.

Outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, previsto para certos impostos, como o de renda. A progressividade não é uma decorrência necessária da capacidade contributiva, mas sim um refinamento deste postulado. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores. Já a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas seja maior.

Assim, a tributação progressiva é um instrumento muito mais eficaz do que a tributação proporcional e deve ser aplicada indistintamente aos impostos. Elizabeth Carrazza sustenta: “a progressividade é uma característica de todos os impostos, da mesma forma que a todos eles se aplicam os princípios da legalidade, da generalidade e da igualdade tributária, que não são expressamente referidos na Constituição Federal, quando inclui hipóteses de incidência genéricas. Inexistindo progressividade descumpre-se o princípio da isonomia, uma vez que, como visto, a mera proporcionalidade não atende aos reclamos da igualdade tributária”⁸³.

Geraldo Ataliba ⁸⁴ sempre defendeu a aplicação do princípio da progressividade a todas as espécies de impostos, como forma de redução das desigualdades sociais e meio de construção de uma sociedade justa e solidária:

Conforme sua natureza e características – no contexto de cada sistema tributário – alguns impostos são mais adequadamente passíveis de tratamento progressivo e outros menos. De toda maneira, como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade

⁸³CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998. p. 102.

⁸⁴ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade, cit., p. 233.

contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo. No Brasil, mais intensamente do que alhures, dado que a Constituição põe especial ênfase na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade, além de propor normativamente serem objetivos fundamentais da República.

Assim o princípio constitucional tributário da progressividade é um mecanismo importante que busca a justiça, igualdade, na tributação, a partir da limitação do poder de tributar. Obriga observar a capacidade contributiva, a proteger o mínimo existencial. Em outras palavras, é princípio norteador das normas tributárias que visa preservar os direitos dos cidadãos enquanto contribuintes, protegendo dos abusos confiscatórios e proporcionando eficiência na tributação.

Por fim, o princípio tributário do não-confisco, inseparável do princípio da progressividade, que visa garantir que as exações tributárias não confiscem, ou seja, que não impeçam a função social da propriedade privada, com o fito de fazer com que a mesma se efetive.

5.4. Validação finalística e o princípio da proporcionalidade

As contribuições sociais à seguridade social devem ser instituídas para o fim de custear as despesas com a seguridade social e somente são válidas caso se destinem para tal fim. Porém, isto não quer dizer que qualquer norma possa ser instituída visando aquele fim constitucionalizado. Este poder estatal de instituição de contribuições tem limites e estes são as compatibilidades formais e funcionais da lei instituidora de contribuições e da Constituição Federal.

A compatibilidade formal está relacionada ao processo produtivo da lei e à competência legislativa de determinada entidade política sobre determinada matéria. A compatibilidade funcional relaciona-se a saber se determinada lei se justifica perante determinado fim. Para aferir isto, tem-se que partir ao princípio da proporcionalidade previsto no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

Existem critérios, decorrentes do princípio acima, onde para apurar se há ou não compatibilidade, com a ordem jurídica, dos meios e formas utilizados para concretização de quaisquer atos que visem fins específicos. Primeiramente, deve-

se aferir se há necessidade de que algum ato seja praticado para se alcançar determinado fim. Por segundo, aferir se o ato é, ao menos em tese, útil para atender o fim pretendido, e se este ato respeita e adequa-se aos valores consagrados pelo ordenamento jurídico.

Para evitar atos de conteúdo excessivo e considerando que nenhuma norma constitucional contempla direitos de natureza absoluta, tendo em vista o interesse público, deve-se apurar quais as formas possíveis de realização do ato, devendo ser adotada a que contrarie um mínimo possível outros valores assegurados pela ordem jurídica.

Conforme Roque Carrazza, página 553 a 557, dentre os limites constitucionais para a criação ou o aumento de tributos merece destaque o princípio da proporcionalidade, também conhecido como princípio da razoabilidade ou da proibição do excesso (Übermassverbot).

(...) parafraseando Robert Alexi – um comando de otimização, que impõe que se busque a melhor maneira de exigir o cumprimento dos deveres tributários, sem acarretar ônus excessivos para os contribuintes nem lanhar, além do estritamente necessário, valores consagrados na Carta Constitucional.

Em outras palavras, a teor da proporcionalidade, deve existir racionalidade na aplicação das leis e dos atos administrativos. Esse princípio assegura ao contribuinte a correta aplicação das leis e afasta a aplicação desmedida, em excesso. E, ainda, de acordo com o STF, os tributos e multas fiscais são inconstitucionais caso excedam os limites da proporcionalidade, de modo a se tornarem confiscatórios.

Todavia, é de observar que, pela doutrina de Robert Alexy, quem mais popularmente teorizou a aplicação da proporcionalidade na concretização de princípios, a legalidade e a anterioridade seriam regras, e não princípios. Mesmo assim, não se devem fazer duras críticas àqueles que se reportam ao princípio da legalidade ou ao princípio da anterioridade, ou seja, o importante é saber do que se está tratando, saber qual é a estrutura do princípio. Os autores que preferem afirmar que o dever de proporcionalidade decorre de uma regra, em verdade, fazem-no porque adotam a definição de princípio jurídico dada por Robert Alexy,

que é um pouco diferente, e mais estreita, que a definição prevalente na doutrina brasileira.

Para Alexy, princípio é aquela norma que não prescreve uma conduta específica, em face de uma “hipótese de incidência” determinada, mas sim consagra a posituação de um valor, de uma meta ou de um fim a ser seguido mandamento de otimização. Para ele, princípio é apenas a disposição que se enquadra na terceira das definições acima transcritas. Nesse sentido, a proporcionalidade não é um princípio, ou seja, não deve ser atendida na medida do possível⁸⁵.

Para Virgílio Afonso da Silva, por esses fundamentos, a proporcionalidade é uma regra jurídica. Humberto Ávila, por sua vez, refuta que o dever de proporcionalidade decorra de uma regra jurídica. Para ele, trata-se de uma exigência do ordenamento, intrínseca à sua estrutura, e que decorre do próprio reconhecimento da positividade das normas dotadas da estrutura de mandamentos de otimização⁸⁶.

Na doutrina e também na jurisprudência há referências à razoabilidade e à proporcionalidade como expressões sinônimas (Cf., v.g., STF, ADIn 1.922/MC-DF – Rel. Min. Moreira Alves – DJ de 24.11.2000, p. 89).

Autores conceituados consideram que são dois nomes utilizados para designar a mesma realidade. Apenas a origem das expressões seria distinta: o termo razoabilidade é oriundo do direito anglo-americano, enquanto proporcionalidade seria preferido pelos autores germânicos. A rigor, as palavras apenas designam parcelas da realidade. Não há proibição em se empregar uma, ou outra, desde que se saiba o que se está a designar com elas.

Algo desproporcional será necessariamente irrazoável, e vice-versa. De acordo com as origens das expressões “razoabilidade” e “proporcionalidade” pode-se observar que seus significados não são inteiramente equivalentes⁸⁷.

⁸⁵ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 117.

⁸⁶SILVA, Luíz Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 1, v. 798, p. 87, abr. 2002.

⁸⁷Id. *Ibid.*, p. 89.

A proporcionalidade e a razoabilidade possibilitam um maior controle dos atos do Poder Público, onde meios não admissíveis, excessivos, desviados não são acolhidos pela Constituição.

Entende-se por adequado aquele meio que realmente conduza à finalidade que se diz pretendida. Tal meio passa a ser necessário quando não existir nenhum outro que seja igualmente adequado, e ao mesmo tempo menos gravoso a outros valores fundamentais inerentes ao problema. Entretanto, sabe-se que o ato, mesmo adequado e necessário, pode ainda assim ser inválido. Há uma terceira exigência a ser cumprida, e é neste ponto que razoabilidade e proporcionalidade se diferenciam. Para ser razoável, em sentido estrito, o ato deve ser, além de adequado e necessário, compatível com o senso comum.

A irrazoabilidade pode afastar a aplicação de uma norma formalmente válida, mas contrária aos padrões de boa-fé, justiça e prudência. A razoabilidade, nesse sentido, seria uma decorrência direta da racionalidade humana. O racional, com efeito, é aquilo que pode ser compreendido e aceito pelos demais.

5.5. Princípio da solidariedade

O princípio da solidariedade é aquele que fundamenta a exigência da contribuição em decorrência do indivíduo pertencer a um determinado grupo que terá os seus direitos sociais atendidos pelo Estado com a receita da referida contribuição. Um grupo social, exatamente por pertencer a este, deve prover as despesas da proteção estatal relativa ao mesmo.

É importante mencionar que o financiamento da seguridade social é feito por toda a sociedade, o que mostra o seu caráter solidário. Isso porque todos são solidariamente responsáveis pela manutenção da seguridade social.

A solidariedade não pode ser usada como argumento de cobrança de tributos sem lei, como, também, não autoriza a exigência de quem não tenha sido indicado por lei como devedor ou responsável pela obrigação tributária. Por fim, o princípio da solidariedade não pode ser causa de afastamento da legalidade tributária.

Assim, o caráter solidário das contribuições surge quando o legislado prevê que toda a sociedade é responsável pelo financiamento, custeio e manutenção da seguridade social, na forma da lei.

Leandro Paulsen⁸⁸ esclarece em seus comentários ao artigo 195 da Constituição Federal que

relativamente às contribuições de seguridade social, o texto constitucional estabelece uma atenuação à referibilidade característica das contribuições. De fato o art. 195 da Constituição, ao trazer normas especiais aplicáveis às contribuições de seguridade social, destaca a obrigação de todos em face da dimensão, relevância e prioridade da ação do Poder Público quanto à saúde, à assistência e à Previdência. Ao dizer do financiamento da seguridade social por toda a sociedade, o art. 195 revela o seu caráter solidário (...). Os incisos do art. 195, aliás, bem revelam esta referibilidade ampla, mormente em face da EC n.º 42/03, pois não são apenas os trabalhadores e demais segurados (inciso II) são chamados ao custeio do sistema de seguridade, mas também as empresas (inciso I) e os importadores (inciso IV), além de estar prevista a incidência de contribuição sobre concursos e prognósticos (inciso III). Em suma, em face do traço marcante da solidariedade no custeio da seguridade social, as contribuições que visam ao seu custeio não estão atreladas a determinado grupo. A referibilidade ampla expressamente estabelecida pelo art. 195 da Constituição autoriza que toda a sociedade seja chamada ao seu custeio, desde que estabelecido por lei.

Em outros termos, todos são responsáveis de forma solidária pela manutenção do orçamento da seguridade social, na forma que estiver prevista em lei.

Nesse sentido, a solidariedade não autoriza a exigência de tributos sem previsão legal, ou seja, sem lei. A Lei deve estabelecer ainda a sujeição passiva da obrigação tributária, o que implica dizer que não está a União autorizada a desconsiderar a legalidade estrita sob alegação do princípio da solidariedade, digo, tal caráter solidário das contribuições não afasta as garantias fundamentais, a legalidade, a segurança jurídica e o direito a certa previsibilidade.

⁸⁸PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livr. do Advogado Ed.; ESMAFE, 2013. p. 475.

6. COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO FEDERAL PARA AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A competência ordinária de instituição de contribuições à seguridade social está limitada aos fatos geradores trazidos pelo artigo 195, I, da Constituição Federal, quais sejam: folha de salários, faturamento, lucro e concurso de prognósticos, além das normas gerais trazidas em lei complementar, a qual é o Código Tributário Nacional referentes à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência da relação jurídica tributária, e ao adequado tratamento ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, nos termos do artigo 146, alíneas "b" e "c".

No entanto, as contribuições sociais à seguridade social podem ser instituídas por competência residual, às quais terão por limitações as alíneas "b" e "c" do artigo 146, já referidas, e o artigo 154, I, ambos da Constituição Federal, que deve ser aplicado às contribuições de forma cautelosa, pois este é direcionado aos impostos, vedando a cumulatividade, ou seja, é proibida a incidência de tal tributo em efeito cascata - sobre circulação ou consumo - e não podem possuir o mesmo fato gerador ou base de cálculo de outro imposto, incluindo contribuições, já discriminados na Constituição Federal, sob pena de bitributação.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho⁸⁹, “a titularidade competencial é da pessoa política da União, que deverá exercê-la por Lei Complementar, com o *quorum* estipulado no art. 69 da Lei Maior, vale dizer, com a maioria absoluta. Em outras palavras, a lei complementar deverá conter todos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária da exação instituída nos moldes da competência residual. E a autorização delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no artigo anterior. A contar daí a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador”

⁸⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 226-227.

7. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA GERAL E ABSTRATA

7.1. Visão geral da hipótese de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata que descreve a hipótese, antecedente, e deve ser o conseqüente, dispondo sobre condutas. Tendo por compreendido, pois, o juízo hipotético condicional que prevê um fato social, relativo à incidência, vinculado à uma consequência, nascimento da relação jurídica tributária, como norma jurídica.

Paulo de Barros Carvalho⁹⁰ em seus estudos sobre a regra matriz esclarece que “estabelece entre a proposição hipótese e a proposição tese, ou, em outros signos, entre o antecedente e o conseqüente”. Explica, ainda, que “a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u´a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontra-se uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado.”

Nessas condições, a fenomenologia da incidência tributária caracteriza-se pelo efeito de jurisdicizar o fato descrito no antecedente da norma jurídica, ou seja, constatada a ocorrência fática da hipótese tributária a norma incide.

Assim, o fato imponible é o fato concretizado rigorosamente no mundo fenomênico, fato este que na regra-matriz se manifestava apenas abstrativamente. Tal fato imponible relaciona-se com fato hábil a dar nascimento a obrigação tributária.

Além do mais, o fenômeno de um fato imponible coincidir em todas suas peculiaridades ao fato previsto na hipótese da regra-matriz, ou seja, a realização da previsão legal denomina-se por subsunção do fato à norma. Em outras palavras, ocorre a adequação perfeita do fato ocorrido com a previsão descrita na norma jurídica.

⁹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 332-333.

Apresentados tais conceitos, a seguir, é a abordagem dos critérios que compõem a estrutura do antecedente e do consequente da regra matriz de incidência tributária.

7.2. O antecedente e o consequente

A função meramente descritiva da hipótese, onde existem apenas os conceitos que possam identificar propriedades principais do evento, porque o fato até então só se apresenta abstratamente, ou seja, é uma hipótese, por enquanto, mesmo inserida em norma jurídica.

A hipótese se configura como sendo a descrição abstrata de uma situação possível do mundo social, que seja composta pelos critérios material, temporal e espacial que, ocorrendo na forma prevista, terá o condão de fazer nascer uma relação jurídica, na forma expressa no consequente.

O consequente, por sua vez, se constitui de dois critérios: o pessoal e o quantitativo, compondo relação jurídica, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos.

Em outras palavras, quando ocorre perfeitamente o fato social previsto no antecedente, este acontecimento implica na atribuição de juridicidade ao mesmo, e, com a subsunção do fato a norma, por conseguinte, a formação da relação jurídica. Assim, uma vez que a hipótese tão apenas descreve o fato, sua ocorrência pertencerá a outro momento, permitindo concluir que a hipótese de incidência não contém o fato jurídico, que lhe é posterior.

Tal entendimento implica dizer que as expressões: hipótese de incidência e fato imponible, configurando respectivamente a descrição abstrata de um fato e a representação da ocorrência de um evento no mundo fenomênico, na posição de Geraldo Ataliba⁹¹, - e que neste trabalho empregar-se-á -, a jurisprudência, a doutrina e até mesmo a lei adotam: "fato gerador".

Por outro lado, no Código Tributário Nacional, várias concepções da expressão "fato gerador", note-se: nos artigos 4º, 16 e 114, tratam o fato gerador como sinônimo de antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária. E nos

⁹¹ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973. p. 51.

artigos 105, 113, §1º e 144, a expressão é indicada como sinônimo de fato jurídico tributário.

E, no que se diz respeito às denominações: "fato gerador abstrato" e "fato gerador concreto", não provocam coisa alguma, pois é a norma que atribui efeitos jurídicos à ocorrência daquele fato. Portanto, não há fato gerador, nem abstrato ou concreto, e muito menos, semelhança entre esse e o critério material da hipótese de incidência.

Na mesma linha, o conseqüente da regra matriz de incidência tributária tem linguagem prescritiva, comandando os direitos e obrigações advindas com a subsunção do fato à norma. É a análise abreviada de cada um de seus critérios, os quais serão detalhados nos próximos tópicos desse trabalho.

Quanto à fenomenologia da incidência tributária, as regras do direito juridicizam os fatos sociais (entre eles, os naturais que interessem de algum modo à sociedade) fazendo irromper relações jurídicas e os deveres.

Desse modo, o autor ensina que “como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária (...)”

Note-se que não é o texto normativo que incide sobre o fato para torná-lo jurídico e sim o ser humano que buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta.

Incidência é uma operação lógica entre conceitos conotativos, norma geral e abstrata, e conceitos denotativos, norma individual e concreta, ou seja, é a relação entre o conceito da hipótese de auferir renda (conotação) e o conceito do fato de uma dada pessoa “A” auferir renda no tempo histórico e no espaço no convívio social.

Vale mencionar que a obra menciona que tecnicamente, interessa sublinhas que a incidência requer, por um lado, a realização do evento juridicamente vertido em linguagem que o sistema indique como própria e

adequada. Assim, a mesma norma pode incidir sobre o mesmo suporte factico, engendrando fatos juridicamente diverso.

Nessas condições, a relatividade do fato jurídico que é a parte do suporte factico que o legislador recortou do universo social para inserir no meio jurídico serão associadas implicacionalmente a prescrições de conduta.

É importante ressaltar que Paulo Barros Carvalho parte da premissa de que não cabe distinção entre incidência da norma jurídica e sua aplicação, porque ambos os fenômenos podem se reduzidos a uma atividade humana que realiza a subsunção que o preceito normativo determina. Como diz o próprio autor, a percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria, é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica.

Posto isso, considerando a obra, Paulo de Barros Carvalho entende ter aperfeiçoado o modelo até então defendido no direito tributário por Alfredo Augusto Becker, para quem a "incidência da norma jurídica tributária se daria de forma automática e infalível". Insista-se, para Barros Carvalho com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há falar-se em fenômeno da incidência da norma jurídica tributária.

Com tais conceitos é possível dizer que a regra matriz de incidência tributária é norma jurídico-tributária voltada à prescrição de condutas, que traz em seu bojo todos os elementos necessários à incidência tributária. É, portanto, norma jurídica em sentido estrito, obtida da interpretação sistêmica do direito positivo, guardando, na maior parte das vezes conceitos de textos das mais diversas áreas de atuação jurídica.

Essa assertiva é corroborada com os ensinamentos da Ilustre Jurista Aurora Tomazini de Carvalho: "regra-matriz de incidência" emprega-se o termo "regra" como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo "matriz" é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta."

O método de interpretação do direito positivo pela regra-matriz de incidência conduz o intérprete por um caminho seguro, já que rigorosamente elaborado. Isso porque, a regra-matriz permite não só conhecer a norma tributária

sob o aspecto sintático, próprio dos elementos do sistema normativo, mas também ingressar em seu conteúdo e na forma como se comportam seus destinatários.

Assim, a regra-matriz de incidência tributária estabelece os elementos que nos permite caracterizar um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, capaz de concretizar-se no fato jurídico tributário, bem como os elementos da relação jurídica que surge quando da concretização do fato. Nesse sentido, descreve abstratamente o evento social, bem como as coordenadas de tempo e espaço em que sua ocorrência produzirá, se vertida em linguagem competente produzirá os efeitos jurídicos, bem como estabelece os possíveis sujeitos dessa relação, os elementos que nos permite determinar a base de cálculo da exação, bem como a alíquota.

É importante considerar também outro aspecto não como norma jurídica em sentido estrito, ou seja, sendo o conteúdo de significação com sentido deôntico completo, mas como sendo a forma lógica, estruturada com critérios componentes de seu antecedente e de seu consequente, vazios de conteúdo semântico.

Posto isso, a norma tributária padrão, tem sua sintaxe homogênea e sua semântica heterogênea, com a limitação de ser referente ao campo de atuação tributária, para ser considerada como tal. Disso decorre a conclusão que a regra-matriz se apresenta logicamente, isto é, sua forma é composta por uma proposição antecedente, também chamada de hipótese, prótase ou descritor e outra de consequente, apódose ou prescritor.

A hipótese se configura como sendo a descrição abstrata de uma situação possível do mundo social, que seja composta pelos critérios material, temporal e espacial que, ocorrendo na forma prevista, terá o condão de fazer nascer uma relação jurídica, na forma expressa no consequente.

O consequente, por sua vez, se constitui de dois critérios: o pessoal e o quantitativo, compondo relação jurídica, modalizada como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos.

Paulo de Barros Carvalho entende que: “à prótase designaremos de suposto ou hipótese, que pode ser conceituada como o conjunto de critério para a

identificação de fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência prevista na 'apódose'. Esta, por sua vez, é o conjunto de critérios para a determinação de certa consequência, imputada à realização do fato previsto na 'prótase'".

A hipótese de incidência da regra-matriz tributária comporta descrições de ação, critério material, tempo, critério temporal, e espaço, critério espacial, delimitando, através da escolha desses caracteres, o campo da exação tributária. É o antecedente, portanto, o responsável pelo recorte da realidade social que será submetido à normatividade jurídica.

O direito é uma construção do homem, objeto cultural, portanto, posto por vontade do legislador, que quer ver reguladas determinadas condutas intersubjetivas como obrigatórias, permitidas ou proibidas.

É linguagem especialmente criada para tanto. Ocorre, que essa linguagem precisa se apresentar com determinada estrutura, para que seja considerada sistema. Parte daí a necessidade da em norma jurídica: não há como falar em direito sem norma jurídica.

Sob o prisma lógico a norma jurídica se apresenta como estrutura condicional, formada por um antecedente, que recorta a realidade social para formar-se, implicando um conseqüente, que é o estabelecimento de uma relação jurídica, unidos pelo dever jurídico de um e respectivo direito de outro, em torno de um mesmo objeto. Eis a norma primária.

A norma jurídica também tem um modo peculiar de ser estruturada. Traz em seu antecedente a descrição de uma situação, critério material, que se equipara ao comportamento de uma pessoa, seja ela física ou jurídica, em um determinado local, critério espacial, levando em conta um certo marco de tempo, critério temporal, que, em ocorrendo, dará ensejo ao conseqüente dessa norma, que é o estabelecimento de uma relação jurídica obrigacional, visto que sempre terá por objeto uma prestação em dinheiro, entre dois sujeitos, critério pessoal, onde um sujeito terá o dever de entregar ao outro certa quantia em dinheiro, calculada mediante uma operação aritmética entre base de cálculo e alíquota, critério quantitativo.

7.3. Normas gerais e individuais, abstratas e concretas

Nas palavras de Robson Maia Lins⁹², o termo lei ou norma jurídica é, sintaticamente “uma estrutura bimembre constituída de um antecedente e de um conseqüente, capaz, minimamente, de regular condutas”.

Em outras palavras, o professor entende que deve considerar o primeiro nível de linguagem, a lei ou norma que é a integridade formada por hipótese e conseqüente, dever-ser interproposicional, ou seja, pela imputação ou causalidade jurídica.

No mesmo sentido que a norma jurídica é a proposição de estrutura hipotética que associa ao acontecimento de um fato, uma consequência que se consubstancia na previsão de um comportamento-tipo, o que implica dizer que a consequência da imputação normativa é sempre a previsão do surgimento de uma relação jurídica.

Assim, o texto de lei ou texto normativo o suporte físico quando atribuído um significado, tem-se um enunciado prescritivo. Apenas quando um conjunto de enunciados prescritivos é capaz de ordenar uma conduta estruturada na forma hipótese-condição, que se considera a norma jurídica em sentido estrito. Dessa forma, há um progressivo aprofundamento na significação da linguagem para se obter uma norma jurídica em sentido estrito; inicia-se em um texto sem interpretação, após aplica-se uma significação mínima aos seus termos, para obter um enunciado prescritivo, e a partir desse, reunido de forma a representar um conteúdo deôntico, que se tem uma lei.

Ainda o professor Robson Maia Lins⁹³ esclarece a distinção entre norma jurídica em sentido estrito e em sentido amplo:

norma jurídica em sentido amplo e enunciado prescritivo são expressões que se equivalem, semanticamente, pois conotam o texto e a respectiva significação. Já norma jurídica em sentido estrito é a significação constituída pelo intérprete cuja estrutura é hipotético-condicional, suficiente para disciplinar minimamente a conduta. Texto de lei significa apenas o suporte físico a partir do qual se constroem os enunciados e as normas jurídicas. Lei é a norma jurídica da espécie geral e concreta.

⁹² LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 51.

⁹³ Id. Ibid., p. 52 e ss.

No plano semântico, são construídos os sentidos das normas a partir do contato com o suporte físico, alcançando os desígnios de tipificar condutas intersubjetivas em obrigadas, proibidas e permitidas. A partir do contato com os textos normativos, as significações são criadas, podendo ser consideradas normas jurídicas, caso apresente a estrutura hipótese-conseqüência. Nesse nível, encontram-se critérios para se identificar se a norma é primária ou secundária, vez que, no plano sintático, as estruturas são idênticas.

As normas podem ainda ser divididas pelo critério do efeito imediato. Enquanto a norma de comportamento propõe a regulação de condutas, as normas de estrutura disciplinam a produção de outras normas. Essas últimas se bifurcam em: normas de produção normativa, que disciplinam de forma imediata a produção de outras normas jurídicas; e normas de revisão sistêmicas, que objetivam a regulação de outras normas já inseridas no ordenamento. Quando o STF exerce o controle de constitucionalidade, insere no ordenamento jurídico uma norma de revisão sistêmica, que prevê a manutenção ou expulsão de normas já inseridas no sistema.

Entre a concretude e abstração das normas jurídicas, pode-se partir da análise do antecedente, enquanto no primeiro atributo descreve-se uma ação que, realizada esgota o comando normativo; no segundo não há esse esgotamento, há a formação de uma ação tipo, que deverá incidir todas as vezes que a conduta ocorrer factual. Com efeito, a norma concreta descreve em seu antecedente com máxima precisão, aplicando-se somente uma determinada relação jurídica; inversamente, a norma abstrata aplica-se todas as vezes em que os fatos se amoldarem a situação hipotética.

Sob o ponto de vista do conseqüente, a norma jurídica pode ser classificada como geral ou individual. Conforme afirmado, é no conseqüente normativo que se fornecem os critérios de constituição da relação jurídica tributária. Um dos critérios é de cunho subjetivo, o qual pode ser ativo ou passivo; é desse que se extraem os atributos da generalidade ou individualidade, relativos aos destinatários imediatos da relação jurídica. Por conseguinte, a norma geral é aquela que o destinatário é uma coletividade, individualmente indeterminada. Noutro lado, a norma individual caracteriza-se pela precisão na determinação dos sujeitos componentes da relação jurídica.

Paulo de Barros de Carvalho⁹⁴ quando trata a norma individual e concreta que documenta incidência tributária menciona que "o fato jurídico tributário é constituído por um enunciado protocolar, denotativo, relatando evento pretérito que se consolidou numa unidade de tempo e num ponto do espaço social"

Ainda, o autor⁹⁵, acrescenta que no antecedente das normas gerais e abstratas temos "uma função enunciativa, isto é, uma estrutura aberta, à espera de preenchimento de certas variáveis. O fato, porém, como enunciado protocolar que é, caracteriza-se por ter rigorosamente estabelecidas, além do núcleo factual, suas coordenadas determinantes de espaço e de tempo. (...) o enunciado constante do antecedente daquela que nominamos de "regra-matriz de incidência tributária": (...). Anote-se que utilizo "elementos" para referir-me aos componentes de linguagem do "fato jurídico tributário" e "critérios" para os da hipótese de incidência da norma geral e abstrata (regra-matriz do tributo)."

Nessas condições, o enunciado não se constitui como fato, ou seja, o enunciado constitui o fato, a norma individual e concreta, a significação, reportando-se ao evento. O evento se torna fato através do ato de enunciação, relato, enunciado protocolar.

O autor ainda⁹⁶ menciona que "a diferença entre os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência e os elementos do fato jurídico tributário está, precisamente, no grau de determinação. Naquela, encontraremos predicados ou notas individualizadoras de uma ação-tipo (critério material) e dos seus condicionantes de espaço (critério espacial) e de tempo (critério temporal), estes dois últimos também, em estado de indeterminação. Enquanto isso, no fato, depararemos com uma ação concreta."

Com efeito, a formalização do fato e consequente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento, conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional, quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

⁹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 150.

⁹⁵Id. Ibid., p. 180.

⁹⁶Id. Ibid., p. 180-181.

Tal formalização e constituição do fato, simples evento, em fato jurídico desencadeia o nascimento dos direitos e deveres numa relação jurídica, ou seja, a partir da formação de um enunciado linguístico, protocolar e denotativo.

Para Paulo de Barros Carvalho⁹⁷:

No conseqüente da norma geral e abstrata, não temos ainda vínculo, apenas os critérios para determiná-lo, isto é, as classes de predicados que a relação deverá conter. Somente com o enunciado do conseqüente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo), em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado.

Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.

Assim, cabe à autoridade administrativa ou ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito tributário, fato jurídico.

Maria Rita Ferragut⁹⁸ diz que existem três correntes distintas acerca da constituição definitiva do crédito tributário:

a) primeira corrente, formada por Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi, que afirma que a constituição definitiva do crédito decorre com a notificação válida do lançamento, pois é neste momento que se constata a publicidade do ato administrativo. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a constituição definitiva ocorre com a introdução no sistema, pelo contribuinte, da norma individual e concreta constituindo o crédito tributário (entrega de DCTF, por exemplo).

⁹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 201.

⁹⁸FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 75.

b) segunda corrente, representada por Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho, que entende que o crédito encontra-se definitivamente constituído quando não couber mais qualquer espécie de recurso na esfera administrativa.

c) E a terceira corrente de Zelmo Denari onde afirma que a constituição definitiva do crédito dá-se com a inscrição do débito na dívida ativa.

Paulo de Barros Carvalho⁹⁹ define lançamento tributário como "o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o ato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço temporais em que o crédito há de ser exigido".

Ainda para o professor¹⁰⁰, considerando a convergência das palavras "norma", "procedimento" e "ato", tomadas como aspectos semânticos, podemos verificar que na concepção de que o ato é, sempre, o resultado de um procedimento e que tanto ato quanto procedimento hão de estar, invariavelmente, previstos em normas do direito posto, torna-se intuitivo concluir que norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente realidade.

Em outras palavras se tratar o lançamento como norma, como procedimento ou como ato passa a ser, então, singela decisão de quem vá examiná-lo, valendo a asserção para o jurista prático e para o jurista teórico, tanto faz. Aquilo que não se justifica, sob o ponto de vista da epistemologia do direito, é o caráter emulativo que se difundiu pela doutrina, com a disputa entre a primazia das três possibilidades congnooscitivas.

Assim, lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que

⁹⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 370.

¹⁰⁰Id. *Ibid.*, p. 366.

pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.

É fato predicativo, o que está no tópico de antecedente da norma individual e concreta. Isso porque o outro é fato relacional eis que encontra na posição sintática de prescritor, ou seja, ambos construídos a partir dos critérios da hipótese e da consequência da regra matriz de incidência, que é a norma geral e abstrata.

A composição interna do liame obrigacional é integrada pela presença de três elementos: 1) sujeito ativo; 2) sujeito passivo e; 3) objeto. Tais elementos se entrelaçam num vínculo abstrato.

O crédito tributário é, simplesmente, uma forma de ver o laço obrigacional, o ângulo de quem o observa pelo ponto de vista do direito subjetivo de que está investido o credor da dívida tributária.

Assim, o crédito tributário só nasce com sua formalização, aplicação da regra matriz de incidência, ou seja, formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.

A formalização e a consequente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais.

Cabe à autoridade administrativa ou ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal.

Assim, é importante partir de premissa de relações jurídicas novas, vínculos até então inexistentes, cabendo ao fisco montar a linguagem competente tanto do fato jurídico tributário quanto da obrigação que se irradia pelo liame

lógico da imputação normativa, causalidade jurídica, a terminologia de Lourival Vilanova¹⁰¹.

Como mencionado em alguns parágrafos anteriores, nasce o crédito tributário no momento em que irrompe o laço obrigacional, ou seja, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente.

Portanto, o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta.

A teoria clássica sempre reputou que o lançamento fosse declaratório do fato jurídico tributário e de seus efeitos, quais sejam: obrigação tributária *lato sensu*.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰² entende que o lançamento seria o enunciado protocolar e denotativo que veicularia a norma individual e concreta, constitutiva do fato jurídico tributário e do fato relacional.

A previsão abstrata que a lei faz, na amplitude de sua generalidade, não basta para disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação tributária. Sem uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem o fato relacional, que deixa vinculados os sujeitos da obrigação, não há que se falar em tributo. Isso porque seria muito difícil imaginar a possibilidade de um caso de incidência específica da regra padrão, ou seja, uma hipótese individualizada, sem a expedição de ato de aplicação.

Nesse sentido, é importante destacar a existência da relação jurídica tributária sem a necessidade de prévia emissão de norma individual e concreta, mas, antes, é bom mencionar que a teoria carvalhiana formaliza ao extremo o direito, reduzindo a facticidade jurídica à normatividade linguística: os fatos jurídicos são normas individuais e concretas. Essa redução do fenômeno jurídico à linguagem escrita e à formalização de procedimentos resulta uma empresa

¹⁰¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 373.

¹⁰²Id. *Ibid.*, p. 348.

inglória, mesmo naquelas parcelas dos ramos jurídicos onde haja a necessidade de atos jurídicos solenes e formais, como ocorre no campo do direito tributário e do direito penal.

Em tais núcleos normativos onde tenha necessidade de concretização e efetividade das normas jurídicas, essa limitação formalista do fenômeno jurídico se torna insustentável, por exemplo, o que ocorre nas relações para se afastar às inteiras a viabilidade prática de uma visão tão reducionista do fenômeno jurídico.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰³ diz ainda que “por sua extraordinária relevância, penso que não seria excessivo reiterar a insuficiência da norma geral e abstrata, em termos de regulação concreta da conduta tipificada. Por mais prático e objetivo que seja o súdito do Estado, vivamente empenhado em cumprir a prestação tributária que lhe incumbe, não poderá fazê-lo simplesmente com procedimentos mentais, alimentados por sua boa vontade. Terá de, impreterivelmente, seguir comandos da lei, implementando os deveres instrumentais previstos, com o preenchimento de formulários e documentos específicos para, desse modo, estruturar a norma individual e concreta que lhe corresponde expedir. Somente assim poderá pagar aquilo que acredita ser devido ao fisco, a título de tributo”.

A teoria do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho reconhece que o contribuinte terá que seguir comandos da lei, norma geral e abstrata, e não como seria consequente com as premissas da teoria. Isso porque o comando de uma norma individual e concreta é orientação de conduta com cumprimento obrigatório.

Assim, as normas gerais e individuais, abstratas e concretas são destinadas à sociedade, orientação de conduta, que podem ter como destinatários um conjunto de pessoas indeterminadas quanto ao número, geral, ou podem as normas serem individuais destinadas a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas ou segmentos.

Paulo de Barros Carvalho ensina¹⁰⁴ que:

A doutrina tem se limitado à apreciação do antecedente normativo, ao qualificar as normas jurídicas de gerais e individuais, abstratas e concretas. Mas a redução não se justifica. A postura da

¹⁰³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 329.

¹⁰⁴Id. *Ibid.*, p. 58.

norma reclama a atenção para o conseqüente: tanto pode haver a indicação individualizada das pessoas envolvidas no vínculo, como pode existir alusão genérica aos sujeitos da relação. Uma coisa é certa: é possível que o antecedente descreva fato concreto, consumado no tempo e no espaço; com o conseqüente, porém, será isso impossível, uma vez que a prescrição da conduta devida há de ser posta, necessariamente, em termos abstratos. Briga com a concepção jurídico-reguladora de comportamentos intersubjetivos imaginar prescrição de conduta que já se consolidou no tempo, estando, portanto, imutável.

Nessas condições, a norma ou as normas gerais e abstratas, gerais e concretas são normas introdutoras, ou seja, são inseridas em nosso ordenamento jurídico por força da juridicidade da regra introdutora. Desse modo, as normas introduzidas dizem respeito a mesma substância, digo, conteúdo da norma introdutora.

Com efeito, essas normas são de suma importância eis que são instrumentos para inserir regras jurídicas no sistema do ordenamento jurídico e, ainda, atuam como referencial na formação da hierarquia das unidades do sistema.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁵ esclarece que no plano das formulações normativas, fazendo-se alusão ao conteúdo da norma geral e concreta em termos primários ou secundários, iremos nos deparar com uma importante seção semântica. Continua o professor¹⁰⁶ explicando que a norma individual e abstrata, menos frequente, no sistema, do que as três explicitadas, é aquela que toma o acontecimento descrito no antecedente como uma tipificação de um conjunto de fatos e que no quadro de seus destinatários, volta-se a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas.

Importa dizer que o antecedente da norma traz uma hipótese, uma previsão abstrata, e em seu conseqüente traz um vínculo relacional eis que identificados os sujeitos de direito e de deveres, bem como o objeto em caso de norma individual.

Posto isso, é adequado mencionar os ensinamentos do Professor José Souto Maior Borges, que esclarece ser rigorosa a aplicação da regra tributária

¹⁰⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 62.

¹⁰⁶Id., loc. cit.

geral e abstrata, mediante a expedição de norma individual e concreta como condição essencial para que a relação tributária se faça juridicamente concreta e eficaz:

Para a aplicação do Direito impõe-se estabelecer se concretamente ocorre um determinado fato, o fato jurídico tributário. Nisso consiste, em parte, a função concretizadora da norma individual posta pelo ato administrativo de lançamento”

A previsão abstrata feita pela lei, geral, não basta para disciplinar a conduta intersubjetiva da prestação tributária, ou seja, existe a necessidade de uma norma individual e concreta, constituindo em linguagem o evento contemplado na regra matriz e, ainda, atribuindo em linguagem o fato relacional, o que implica vincular os sujeitos em uma obrigação. Tal ato de transformar em linguagem jurídica pode ser tanto realizado pela autoridade tributante como pelo próprio sujeito passivo, conforme previsão legal. Como exemplos, pode-se citar o lançamento fiscal pelo ente tributante, onde atribui linguagem jurídica ao fato que se adequa a uma hipótese descrita na norma, bem como, ainda, pode-se citar a confissão em dívida pelo contribuinte, sujeito passivo, que pode ser feita pela declaração, obrigações acessórias.

A norma individual e concreta no que diz respeito às condições em que deve ser expedida, os sujeitos que criar ou instaurar, seus efeitos e todos os seus impactos no mundo do direito, deve considerar em primeiro plano a existência

A regra matriz de incidência tributária se inscreve entre as normas gerais e abstratas, a qual possui condicionalidade, ou seja, o antecedente é posto na formulação da hipótese, onde se ocorrer o fato integra ao rol de condutas, com subsunção do fato à norma.

8. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS CRITÉRIOS:(1) MATERIAL, (2) TEMPORAL, (3) ESPACIAL, (4) SUBJETIVO E (5) QUANTITATIVO, DE FORMA A COMPOR A REGRA DE CONDUTA TRIBUTÁRIA A SER INSERIDA NO ORDENAMENTO E A SER APLICADA DEFININDO A CONDUTA TRIBUTÁRIA A SER OBSERVADA PELO FISCO E PELO CONTRIBUINTE PARA AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO ARTIGO 195 “A” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição da República ao atribuir à União a prerrogativa de instituir as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho fez mediante norma de estrutura, trazendo a indicação do sujeito competente, o procedimento e a delimitação material, para construir a regra matriz de incidência tributária da contribuição.

O sujeito competente para estabelecer a regra matriz das contribuições previdenciárias é a União, conforme artigo 195, *caput*, da Constituição Federal, sendo o procedimento adequado aquele previsto na lei ordinária n. 8.212/91, conforme artigo 5, II, e artigo 150, I, da Constituição Federal.

Nesse sentido, o conteúdo é informado tanto pela forma expressa folha de pagamentos e demais rendimentos do trabalho pago ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, quanto por outros princípios constitucionais, como o da solidariedade, o da proibição de confisco e imunidades.

Em outras palavras, a União ao construir os critérios da regra matriz das contribuições previdenciárias deverá observar as normas de estrutura, competência, produzida a partir da leitura sistemática da Constituição Federal, sob pena de invalidade.

Geraldo Ataliba¹⁰⁷, em estudo baseado na Constituição de 1967 e que se aplicava ainda com mais rigidez a Constituição Federal atual, entendeu que "o sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecer-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo".

O critério material da regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias deve observar rigorosamente o artigo 195, I, "a", da Constituição Federal:

Artigo 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (redação EC 20/98):

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

Com efeito, de acordo com esse dispositivo constitucional, as contribuições previdenciárias das empresas poderão ser instituídas sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoas física que lhe preste serviço.

O conceito de salário definido como remuneração paga ao trabalhador que lhe presta serviço à empresa, de forma habitual e com dependência, ou seja, enquadra-se aqui apenas os pagamentos feitos dentro de uma relação com vínculo empregatício.

Nesse contexto, o Ilustre Professor Wagner Balera entende como conceito de folha de salários:

(...) revela total despendido pelo empregador, a título de remuneração dos trabalhadores que lhe prestam serviços. Sobre o total dos salários pagos aos trabalhadores incidirá um

¹⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, cit., p. 21.

percentual que será devido pela empresa, a título de contribuição social (...) a contribuição devida sobre a folha de salários está diretamente relacionada com os empregados. É uma parcela dos encargos dos empregadores suportada pelo respectivo empregador. Não se faz adequado o uso do elemento teleológico quem entende a expressão "folha de salários" de sorte a abranger pagamentos a não-empregados.¹⁰⁸

Vale mencionar que, anteriormente a Emenda Constitucional nº. 20 de 1998, o campo material de incidência tributária da contribuição previdenciária da empresa restringia-se às relações de emprego, nos termos utilizados na Consolidação das Leis Trabalhistas. Isso porque foi com a referida emenda constitucional que ampliou o campo de incidência para as remunerações concedidas fora da relação de emprego.

Assim, o salário é tornou-se um dos componentes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, critério material da hipótese de incidência tributária.

Nesse sentido, o Professor Sérgio Pinto Martins ensina sobre o conceito de salário:

O art. 457 da CLT não define remuneração ou salário, apenas enuncia os elementos que o integram, pois utiliza a expressão "compreendem-se na remuneração do empregado".

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família¹⁰⁹.

A inclusão da expressão "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço", introduzida pela Emenda Constitucional n. 20/98, contempla a remuneração paga pela empresa a terceiros que lhe prestaram serviços sem vínculo de emprego.

Essa alteração constitucional propiciou manifestação do Supremo Tribunal Federal que se posicionou pela impossibilidade da instituição de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a administradores e autônomos eis que

¹⁰⁸BALERA, Wagner. *Seguridade Social na Constituição de 1988*, cit., p. 54 e 105.

¹⁰⁹MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 204-205 e 241.

dizem respeito a serviços prestados sem vínculo empregatício (RE 166.772, Rel. Min. Marco Aurélio, Órgão Tribunal Pleno, Sessão de 12/05/1994).

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal também reconheceu a inconstitucionalidade da exigência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos destinados a trabalhador avulso, nos termos do recurso extraordinário RE n. 177.296, o que implicou na edição da Resolução do Senado n. 14, de 19/04/1995, que suspendeu a execução dos vocábulos "avulsos, autônomos e administradores" previstos no artigo 3., I, da Lei n. 7.787/89.

Por outro lado, existe também o entendimento de que a Emenda Constitucional n. 20/98 teria permitido a tributação de toda e qualquer verba paga ao trabalhador. Assim, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹¹⁰ analisando o conceito de remuneração reconheceu que, desde a Emenda Constitucional nº. 20/98, teria o legislador autorização constitucional para instituir a contribuição previdenciária sobre outros pagamentos realizados pela empresa sem ser salário, mesmo que fosse indenização.

Assim, a ampliação constitucional do campo de incidência para a instituição da contribuição previdenciária prevista no artigo 195, I, "a", da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20/98, está sob apreciação do Plenário do Supremo Tribunal Federal em dois leading cases.

No RE n. 593.068, relator Ministro Joaquim Barbosa, discute-se a delimitação do conceito de remuneração e os limites do regime atuarial da previdência em face do seu caráter solitário à luz da disciplina da previdência dos servidores públicos.

Já no outro caso, RE n. 565.160, relator Ministro Marco Aurélio, em trâmite no Supremo Tribunal federal, existe a discussão sobre o conceito de folha de salários, considerando a redação originária do artigo 195, I, da Constituição Federal.

As opiniões divergentes não impedem concluir que a alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº. 20/98 não concedeu à União uma competência tributária ampla e irrestrita, ou seja, a emenda apenas autorizou a

¹¹⁰AC 2008.72.00.011892-2, DJ 12/05/09.

tributação das remunerações pagas ou creditadas às pessoas físicas não vinculadas a um contrato de trabalho, vínculo empregatício, sem implicar em alteração da sistemática original aplicável aos pagamentos provenientes de relações com vínculo empregatício.

Desse modo, pode-se dizer que o legislador não pode incluir na hipótese de incidência, no âmbito material, verbas diferentes do conceito de salário ou de remuneração decorrentes do trabalho.

Leandro Paulsen¹¹¹ traz o entendimento de que:

a outorga de competência é para a instituição de contribuição de Seguridade sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício. Este é a base econômica passível de ser tributada pela lei ordinária. Assim, está circunscrita aos 'rendimentos do trabalho'. Persiste a importância, pois, de se perquirir a natureza de determinadas verbas alcançadas às pessoas que prestam serviços à empresa. Por desbordar da folha de salários e demais rendimentos do trabalho, ficam fora da base econômica prevista no artigo 195, I, a, por exemplo, os valores pagos a título de auxílio-creche, de auxílio-transporte e as ajudas de custo em geral, desde que realmente voltadas a tais finalidades, não devendo integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. Dependerá da análise da natureza de cada verba. Certo é que tudo o que tiver caráter indenizatório estará excluído da base de cálculo da contribuição.

A norma de competência para a produção da regra matriz das contribuições previdenciárias também contempla os critérios espacial e temporal. Quanto ao aspecto espacial da hipótese, é claro tratar-se do território nacional.

A União também não é livre para escolher a base de cálculo da regra-matriz de incidência das contribuições previdenciárias. Caracterizando-se como um conjunto de enunciados linguísticos que pretende dimensionar umas de muitas particularidades do objeto da hipótese tributária, a base de cálculo deve relacionar-se com o critério de discriminação traçado pelo artigo 195, I, a, da Constituição Federal. Assim, a base de cálculo não pode dissociar-se da expressão folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

Vale dizer que a alíquota deve ser determinada considerando os princípios constitucionais da proibição do confisco, nos termos do artigo 150, IV, e da

¹¹¹PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 446.

capacidade contributiva subjetiva, conforme previsto no artigo 145, parágrafo 2, ambos da Constituição Federal.

A forma estrutural da norma-padrão de incidência das contribuições previdenciárias, ainda que seja tarefa do legislador da União, deve girar em torno da referência constitucional prescrita pelo artigo 195, I, "a", da Constituição Federal. Com isso, o preceito constitucional determina quem será alcançado pela contribuição, ou seja, não são quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, que podem ser escolhidas para a sujeito passivo da regra-matriz de incidência daquele tributo e, sim aqueles que pagarem salários ou demais rendimentos do trabalho. Importa dizer que Marçal Justen Filho denominou destinatário constitucional tributário.

Assim, a União não tem plena liberdade na construção da regra-matriz de incidência das contribuições previdenciárias, sendo que a validade da norma está condicionada pelos critérios formais e materiais impostos pela Constituição Federal de 1988.

Com efeito, a regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciária está estabelecida no artigo 22 da Lei 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no artigo 23, é de:

I- vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomados de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Considerando o dispositivo constitucional do artigo 195, I, a, e o disposto na lei ordinária n. 8.212/91, é possível estabelecer a regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias.

Paulo de Barros Carvalho¹¹² em sua brilhante discussão sobre o tema, esclarece que a região material das condutas interpessoais vem carregada de uma porção de racionalidade suficiente para estabelecer pelo sistema, de forma empírica, a obrigação tributária:

Ora, guardando a forma de sistema, as unidades que compõem o direito positivo são as normas jurídicas, juízos hipotéticos-condicionais, em que se enlaça ao antecedente, ou descriptor, um conseqüente, ou prescritor, tudo por intermédio da cópula deôntica – o “dever-ser”, na sua configuração neutra, isto é, sem modalização. Essas entidades lógicas (os juízos hipotéticos) ganham expressão verbal no jeito de proposições – proposição hipótese e proposição tese – entreligadas pelo conectivo peculiar ao domínio do normativo-social, a que já me referi.

O critério material da regra matriz de incidência tributária é estabelecido pelo verbo "pagar", "dever" ou "creditar" remuneração a qualquer título aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma. É também considerado o núcleo central considerado pelo legislador.

Em outras palavras, é o pagamento, o débito ou o crédito de remuneração aos segurados empregados e avulsos, remuneração está destinada a retribuir o trabalho prestado às empresas, ou seja, remunerações pagas ou creditadas aos segurados em contraprestação ao trabalho por eles realizado, hipótese que coaduna com a materialidade constitucional consubstanciada à folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem relação empregatícia de contrato de trabalho.

Para sustentar, o artigo 22 da Lei n. 8.212/91 estabelece que "não integram a remuneração as parcelas de que tratam o parágrafo 9. do artigo 28", ou seja, não compõe o critério material das contribuições previdenciárias as parcelas relativas às indenizações, benefícios previdenciários e, ainda, os ganhos eventuais, abonos desvinculados dos salários.

¹¹²CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 466.

Entendo por fundamental a abordagem dos aspectos da regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias, onde sobre o fenômeno da incidência tributária, o Professor Geraldo Ataliba¹¹³ ensina que:

pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implicados no sistema jurídico.

a) Aspecto pessoal "ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária que o fato imponible fará nascer".

b) Aspecto temporal: "a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible".

c) Aspecto material: "ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i." (...) "é a imagem abstrata de um fato jurídico".

d) Aspecto espacial: "a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible."

Sobre a regra matriz e os seus elementos essenciais, Paulo de Barros¹¹⁴ ensina que os critérios e traça as diretrizes da hipótese de incidência tributária apresentando de forma lógica uma sistemática mínima exigível.

Para o professor o tema a regra-matriz de incidência tributária é a caracterização mais simples de um tributo, ou seja, é a unidade mínima e irreduzível de um tributo. Isso porque todos os tributos, sem exceção, possuem uma regra-matriz de incidência tributária.

A regra matriz em suma significa enunciar proposições linguísticas dizendo que se determinado fato ocorrer, alguém deverá prestar ao Estado uma prestação calculada em função de dois fatores: base de cálculo e alíquota.

¹¹³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 21.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 333-334.

Por outro lado a lei não estabelece somente os critérios, ou seja, não estabelece só a regra-matriz de incidência tributária, mas prevê os deveres instrumentais ou formais. Por isso, a regra-matriz é considerada uma ferramenta de identificação de adequação da norma ao fato, pois é um modo de simplificação para a compreensão do texto legislado.

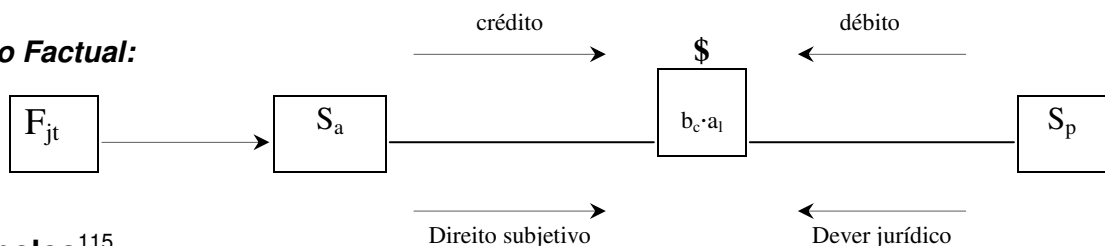
No campo do direito, o legislador prevê hipoteticamente um fato, hipótese tributária, que, ocorrendo fato jurídico tributário, gera a possibilidade de cobrança do tributo, o que implica dizer que o fato ocorrido deve se adequar perfeitamente a hipótese prevista na norma, antecedente, para a existência do conseqüente, incidência e aplicação da norma tributária, com a correspondente obrigação tributária.

Plano Normativo:

$$R_{mit} \left\{ \begin{array}{l} H_t \equiv C_{m(v \cdot c)} \cdot C_e \cdot C_t \\ \downarrow \text{DS}_n \\ C_{st} \equiv C_p \cdot (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (b_c \cdot a_l) \end{array} \right.$$

$\xleftrightarrow{\text{DS}_m}$

Plano Factual:



Símbolos¹¹⁵:

Rmit = Regra matriz tributária

Ht = Hipótese tributária

Cm = Critério material

Ce = Critério espacial

Ct = Critério temporal

DSn = Dever-ser neutro – é a vontade do legislador

DSm = Dever-ser modalizado

Fjt = Fato jurídico tributário

Cst = Conseqüente tributário

Cp = Critério pessoal

Cq = Critério quantitativo

Sa = Sujeito ativo

Sp = Sujeito passivo

bc = Base de cálculo

al = Alíquota

¹¹⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed., cit., p. 256-257 e 333-334.

A regra matriz de incidência tributária parte da concepção geral da norma jurídica, ou seja, é uma estrutura lógica que o legislador atende sem a existência do fato e sim da hipótese, entretanto, ter consciência da sua existência, deve ser um fato possível, pois são regras mínimas obrigatórias para a validade da norma.

No conseqüente tributário temos um dever-ser modalizado, ou seja, o dever-ser que possui três modais deônticos: obrigatório, permitido e proibido.

Nesse sentido, só pode ser sujeito passivo de obrigação tributária aquele que é autorizado pela Constituição, ou seja, que é colocado na posição de destinatário constitucional tributário. Isso porque a Constituição dispõe para que seja onerado somente o patrimônio de quem manifestou capacidade contributiva, com a prática de fatos jurídicos tributários. Por outro lado, nos tributos não-vinculados, impostos, só pode ser eleito como sujeito passivo aquele que provoca o comportamento descrito na hipótese de incidência tributária, ou que, ao menos, tenha relação íntima com o mesmo, no caso da “sujeição passiva indireta”¹¹⁶. Já nos tributos vinculados, o sujeito passivo será aquele que se valeu do serviço público oferecido, de forma imediata ou potencial, ou que foi atingido por ato da atividade de polícia, no caso das taxas, ou quem foi beneficiado pela valorização de imóvel próprio, decorrente de obra pública, na contribuição de melhoria.

Ao contrário do que ocorre com o sujeito ativo, o sujeito passivo não é eleito expressamente pela lei ou pela Constituição, sendo fornecidos apenas dados gerais para sua identificação, a partir de interpretação sistemática dos dispositivos legais fornece-nos a categoria, a situação ou a profissão de quem pode figurar na relação jurídica tributária como sujeito passivo.

Paulo de Barros Carvalho explica que a Regra Matriz de Incidência Tributária compreende: descritor, hipótese, quanto no prescritor, consequência, existem referenciais a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos.

No antecedente temos um critério material condicionado no tempo e no espaço. Já no conseqüente encontra-se um critério pessoal, ou seja, sujeito ativo

¹¹⁶ Acerca do assunto, de grande valia o magistério de José Roberto Vieira, *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993. p. 111: “*Conquanto o Estatuto fundamental não aponte o sujeito passivo tributário, suas indicações quanto à materialidade da hipótese já oferecem alguns parâmetros nesse sentido, pois não se duvida que tal figura, seja contribuinte ou responsável, haverá sempre de guardar uma necessária relação com o evento que preenche o núcleo hipotético normativo.*”

e sujeito passivo e, ainda, um critério quantitativo consubstanciado na base de cálculo e na alíquota.

A conjunção desses dados permite indicar e prever o núcleo lógico-estrutural da norma jurídica de incidência tributária geral e abstrata.

Em seu estudo sobre construção da regra matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho traz os fenômenos de incidência normativa para compor uma nova realidade, considerando o fato de que há duas normas que devem se ajustar perfeitamente, respectivamente, a norma geral e abstrata com a norma individual e concreta.

Nessa esteira de raciocínio é importante focar no critério material para o tema deste trabalho, ou seja, na descrição abstrata pela hipótese de incidência, digo, de um comportamento humano desvinculado de circunstâncias de tempo e de espaço, sendo, assim, representado por um verbo – pessoal e transitivo, indicativo de uma ação humana, podendo encerrar um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser –, ligado a um complemento, que especifica a atuação humana encerrada no verbo, por exemplo, “receber salário”; “receber remuneração”; “auferir renda”; “auferir benefício da previdência” entre outros.

É o núcleo da hipótese, visto que descreve o comportamento a ser atingido pela norma tributária de incidência, capaz de desencadear a relação jurídica tributária¹¹⁷. Como tal, seus dados fundamentais são em regra fornecidos pela Constituição Federal, funcionando como diretriz necessária ao legislador, quando do exercício da competência tributária.

Desse modo, é ter em mente que o estudo do critério material da regra-matriz de incidência tributária exige uma abstração do fato objeto da tributação de suas referências espaciais e temporais. No entanto, essa separação há que ser feita somente para fins didáticos, eis que não existe fato que não esteja condicionado pelo tempo e pelo espaço. Daí a necessidade de estudar os

¹¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed., p. 251-264 – divergência a alguns autores que definem o critério material como sendo a descrição objetiva dos fatos que compõem a hipótese, por exemplo, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 1989. p. 147. Ora, tal idéia designa a hipótese como um todo, ou seja, o somatório de todos os seus critérios; é necessário isolar o fato descrito pela norma dos critérios temporal e espacial. É por isso que aquele autor alude a comportamentos, formados sempre por um verbo e um complemento, desvinculados de caracteres de tempo e espaço.

critérios temporal e espacial, como dados ínsitos à hipótese tributária, e como indispensáveis ao reconhecimento do fato que com ela se identifica.

Com tais considerações iniciais, a regra-matriz de incidência tributária é a norma de conduta, geral e abstrata, que possui em sua hipótese um fato de conteúdo econômico, e no conseqüente um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça às vezes, como sujeito ativo, e o sujeito passivo que pode ser pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado.

Desse modo, tendo a subsunção do fato a norma, ou seja, a adequação do fato, acontecimento, à hipótese prevista na norma, ocasiona o fato gerador tributário, incidência da norma jurídica tributária ao caso concreto o que implica na fenomenologia da incidência com aplicação imediata. Fato que enseja vínculo obrigacional, ou seja, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento de uma determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo tem o dever de entregar aquela quantia.

O descritor da norma de incidência tributária, hipótese, deve constar as diretrizes para a identificação de eventos portadores de expressão econômica eleitos pelo legislador para serem capazes de invocar a incidência tributária – os critérios material, espacial e temporal. No conseqüente da norma, prescritor, haverá um critério quantitativo, base de cálculo e alíquota, e outro pessoal que são o sujeito ativo e o sujeito passivo. Tais critérios, do antecedente e do conseqüente, dão o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão.

Com efeito, no estudo do tema da regra-matriz de incidência tributária o foco é o critério material, base de cálculo, se é hipótese da contribuição previdenciária. Para tanto, é importante concentrar a análise nas contribuições previdenciárias que são exigidas sobre base de cálculo, critério material, que não guardam relação com a previsão legal. Nesse sentido:

Férias, a Consolidação de Leis do Trabalho – CLT, em seu artigo 142, determina que os empregados tem direito a remuneração, a título de férias. Por outro lado, as férias são remuneradas sem que ocorra a contrapartida da prestação de serviços, tem finalidade indenizatória, ou seja, finalidade de recompor e compensar a saúde, o desgaste físico e mental, propiciando descanso ao empregado.

Entretanto, a exigência de contribuição previdenciária sobre férias tem jurisprudência pautada de que férias consistem em remuneração, ou seja, entendem que a contribuição previdenciária é devida sobre os valores de férias e respectivo abono por ter caráter remuneratório (AgRg no REsp 1.039.260/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 15.12.2008; REsp 731.132/PE, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJE 20.10.2008; AgRg no REsp 1024826/SC, Relator Ministro Denise Arruda, DJE de 15.04.2009, com vários precedentes no mesmo sentido).

Por outro lado, o terço constitucional de férias previsto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal, que é um direito do trabalhador com a finalidade de melhoria da sua condição social. Tanto é assim que o Tribunal Superior do Trabalho entende que o terço constitucional deve ser pago pelas empresas mesmo que as férias sejam indenizadas e não gozadas, integrais ou proporcionais, considerando que o contrário estaria desviando sua finalidade (súmula 328 do TST).

A jurisprudência tem reconhecido o caráter indenizatório dessa verba e por consequência afasta a incidência da contribuição previdenciária, ou seja, reconhece que a verba recebida a título de terço constitucional sobre férias não guarda relação com a remuneração prevista como critério material para incidência tributária, em que pese há algumas decisões em sentido diverso.

Com efeito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que o adicional de 1/3 se enquadra no conceito de remuneração o que implica na incidência da contribuição previdenciária. No julgamento argumentaram que incide em razão da verba ser proveniente do contrato de trabalho ou em aplicação da regra de que o acessório segue o principal, ou seja, se incide sobre as férias, verba principal, incide sobre o terço constitucional.

Esse argumento utilizado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça não é suficiente para dizer que a verba de 1/3 sobre as férias é critério material para a incidência da contribuição, considerando que o conceito de salário e de remuneração prevê a necessidade da contraprestação do trabalhador, do esforço e do pagamento pelo serviço.

No caso, o direito constitucional foi incluído para indenizar, recompor uma situação social, para que o trabalhador pudesse descansar em seu período de férias. O critério material da contribuição previdenciária é o salário, a remuneração e os créditos pagos à pessoa física por um serviço prestado, o que não acontece nas verbas indenizatórias.

Em decisões isoladas os Tribunais Pátrios tem decidido que os valores das férias gozadas devem ser incluídos no salário-contribuição para incidência da contribuição previdenciária. Por outro lado, existem decisões também no Tribunal Regional da Terceira Região concluindo que os pagamentos de férias gozadas não são remuneratórios (Tribunal da Terceira Região, Proc. º 2007.61.05.000194-9, relator Des. Henrique Herkenhoff, DJ 15.01.2010).

No julgado citado os Desembargadores do Tribunal da Terceira Região sustentam a fundação pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias numa decisão do Supremo Tribunal Federal, onde concluíram não incidente a contribuição previdenciária seja sobre o terço constitucional seja sobre as férias gozadas sem justificar (AgRg no AI 710361/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ 08.05.2009).

Na mesma linha, a verba do descanso semanal remunerado, conhecido como DSR, previsto no artigo 7º, inciso XV, da Constituição Federal, bem como na Lei 605/49, no artigo 1º, que estabelece o direito dos trabalhadores urbanos e rurais em repousar de forma remunerada preferencialmente aos domingos.

A legislação trata como remuneração os valores pagos durante o repouso semanal em que pese a inexistência da prestação de serviços, contrapartida, por parte do empregado e terceiros.

O Professor Amauri Mascaro Nascimento ensina que o repouso semanal possui origem na tradição religiosa dos Hebreus que descansava aos sábados. Ainda, menciona que:

A conferência Internacional da OIT, reunida em Genebra, em 1921, aprovou a Convenção n. 14, dispondo, no art. 2º, que “todo pessoal empregado em qualquer empresa industrial, pública ou privada, ou em suas dependências, deverá desfrutar, no curso de cada período de sete dias, de um descanso que compreenda como mínimo de 24 horas consecutivas. Esse descanso será concedido ao mesmo tempo, sempre que possível, a todo pessoal de cada empresa. O descanso coincidirá, sempre que seja

possível, com os dias consagrados pela tradição ou os costumes do país ou da religião”.

(...)

O direito ao repouso semanal remunerado e nos feriados é garantido pela Constituição Federal (CF de 1998, art. 7º, XV) a todo empregado. Os avulsos também são protegidos. Será de 24 horas consecutivas (...).

Por outro lado, existe a possibilidade de conversão da folga em pecúnia, seria possível sustentar o caráter indenizatório, quando menos em relação à parte da importância que ultrapassar o valor normalmente pago a título de descanso semanal.

Sobre o assunto, o Tribunal Regional da 5ª Região decidiu que as verbas recebidas a título de descanso semanal remunerado tem natureza indenizatória, mencionou as Súmulas 125 e 136 do Superior Tribunal de Justiça. Vale dizer que nessa decisão, os desembargadores entenderam que a mesma regra se aplica aos valores convertidos em pecúnia eis que não estão sujeitas à incidência do imposto renda já que não são acréscimos patrimoniais. Isso porque são compensatórias do desgaste físico e mental, espécies de verbas indenizatórias, que não possuem relação com a natureza salarial (AC 2003.83.00006704-1, Rel. Des. Frederico Azevedo, DJ 16/11/06).

Por outro lado, atualmente, a jurisprudência de nossos Tribunais Regionais sobre a incidência da contribuição previdenciária nos casos de DSR – descanso semanal remunerado indica um novo entendimento de que essa verba possui natureza salarial. Essa mudança de entendimento foi a partir da conclusão de que os valores pagos de descanso semanal remunerado é pressuposto absoluto, condicionado, da prestação de serviço (Apelação em Mandado de Segurança n. 0027187-16.2008.4.03.6100/ SP, Rel. Desembargador Federal José Lunardelli, DJ 07.04.2011).

Com isso, a exigência da contribuição previdenciária pode ser questionada no Poder Judiciário sob argumento de ausência de prestação serviço, contraprestação. Entretanto, pode também, conforme disposto na Constituição Federal, legislação e decisões esparsas sobre o descanso semanal remunerado –

DSR, ser considerada remuneração o que existe, inclusive, manifestação doutrinária atribuindo natureza salarial.

Sobre o assunto o Professor Sérgio Pinto Martins¹¹⁸ ensina que:

o repouso semanal remunerado não deixa de ter natureza salarial, pois o empregado desfruta do descanso, mas recebe pelo dia que não presta serviços. O Estado também tem interesse em que o empregado goze efetivamente do descanso, daí a natureza tutelar do instituto, de ordem pública e higiênica, para que o operário possa recuperar as energias gastas na semana inteira de trabalho que enfrentou, inclusive para ter convivência com a família ou a sociedade, desfrutando, até mesmo de lazer.

O repouso semanal remunerado é, para o trabalhador, o direito de se abster de trabalhar, percebendo remuneração; e o empregador estará obrigado a não exigir trabalho, tendo a obrigação de pagar o salário correspondente, isto é, uma obrigação de não fazer e de pagar.

Para essa verba ainda não há precedentes dos nossos tribunais superiores, mas parece-me que deve ser afastada a exigência de contribuição previdenciária eis que não há contraprestação pelo trabalho o que implica em natureza indenizatória e não salarial.

Os julgados superiores tem considerado o recebimento de valores, como por exemplo, horas extras, abono pecuniário, adicional por tempo de serviço, contraprestação de serviços, acréscimos patrimoniais para efeito de imposto de renda o que implica em adicionais permanentes, com incorporação por habitualidade ao salário. Portanto, caráter salarial para fins de imposto de renda e contribuições previdenciárias¹¹⁹.

A partir dessa premissa de natureza salarial, as verbas conceituadas como indenizatórias, compensatórias, que não possui a efetiva prestação de serviços, não estão no campo de incidência tributária, ou seja, não podem ser incluídas na base de cálculo, no critério material, para exigência da contribuição previdenciária.

Também muito discutidos são os valores pagos a título de salário-maternidade, estabelecido pelo artigo 71 da Lei 8.213/91, onde é dado o benefício

¹¹⁸MARTINS, Sérgio Pinto. op. cit., p. 537.

¹¹⁹Precedente citado: AgRg nos EDcl no REsp 1098218/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 09.11.2009; AgRg no REsp 966456/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 26.11.2007; AgRg no REsp 1030955/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 18.06.2008.

à segurada durante período certo de 120 dias podendo, por opção, ser prorrogado por mais 60 dias.

Desse modo, percebe-se que os Tribunais Superiores ainda estão numa fase de consolidação do seu entendimento e que não apresentam argumentos suficientes para definir o assunto sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas indenizatórias. Para tanto, pode-se concluir que existe a necessidade de conceituar as verbas trabalhistas e definir para cada uma se possuem caráter indenizatório ou remuneratório, a partir daí será possível aplicar ou não a incidência da contribuição para as verbas exclusivamente remuneratórias.

É importante ressaltar que a verba indenizatória a qualquer título se afasta dos conceitos de salário ou de remuneração ou sequer dos de créditos recebidos por serviços prestados, considerando que seu pagamento é efetuado para compensar ou recompor uma situação social sem contrapartida de prestação de serviços. O argumento dos Tribunais de que a verba é paga por existir contrato de trabalho vigente não é suficiente para descaracterizar o caráter indenizatório.

Portanto, a verba indenizatória não se enquadra no critério material da regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias.

9. CONTRAPOSIÇÃO DO CRITÉRIO MATERIAL DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONSIDERANDO O ARTIGO 195 “A”, CF E A LEI N. 8.212/91

É importante trazer a contraposição do critério material das contribuições previdenciárias, a partir de exemplos, indicando na regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias, considerando a previsão delas no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal e no artigo 22, I, da Lei 8.212/91.

Antecedente:

Critério Material: pagar, dever ou creditar a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, verbas destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Critério Temporal: durante o mês ou, para alguns, na data do pagamento ou quando o mesmo seria devido.

Critério Espacial: extraterritorial

Consequente:

Critério quantitativo: a) base de cálculo: art. 28 que define a base de cálculo; b) alíquota: 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo

Critério pessoal: a) sujeito passivo: empresa; b) sujeito ativo: INSS/ Fazenda Nacional e/ou Receita Federal do Brasil

A Lei 8.212/91 tenta albergar todos os rendimentos e valores recebidos pelo trabalhador como salário-contribuição, base de cálculo, ou seja, como critério material para incidência da contribuição previdenciária. Ao delimitar esse campo de incidência tributária entendo que ela extrapola os limites constitucionais.

Em outras palavras, no artigo 28, a Lei Ordinária n.º 8.212/91 estabelece como salário-contribuição, critério material, para incidência da norma tributária de incidência, (i) para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (ii) para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração; (iii) para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (IV) - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

E, ainda, dispõe taxativamente, em seus parágrafos §1º ao 8º, a incidência tributária sobre a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado ocorrer no curso do mês, o salário-de-contribuição será proporcional ao número de dias de trabalho efetivo, na forma estabelecida em regulamento, bem como, que o salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição, incluindo também o décimo-terceiro salário considerado gratificação natalina para integrar o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.

Por outro lado, no § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, existe expressamente hipóteses que não integram o salário-de-contribuição, quais sejam: a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebido pelo aeronauta; c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social; d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional,

inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias; de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT.

Além dessa, são excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, os valores relativos à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; os valores recebidos a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; os valores recebidos a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; bem como os valores recebidos a título de incentivo à demissão; aqueles valores recebidos a título de abono de férias na forma dos artigos 143 e 144 da CLT; ainda aqueles recebidos a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; recebidos a título de licença-prêmio indenizada; os valores recebidos a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984.

A legislação também exclui da incidência, ou seja, exclui do critério material a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Vale dizer que essas exclusões consideram os valores recebidos a título de abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; entre outros o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

É também excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores relativos a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo, bem como a bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

A legislação ordinária ainda exclui do critério material das contribuições previdenciárias, em seu artigo 28, § 9º, "f", os valores pagos a título de vale-transporte. Entretanto, estabelece que fica excluído do salário-contribuição desde que seja feito, na forma da legislação própria, o que implica em dizer desde que feito em papel e não em dinheiro. Em outras palavras, se o vale-transporte for pago em dinheiro deve compor o critério material.

Assim, repita-se, no artigo 28, I, da Lei n.º 8.212/91 prevê que, para o empregado e o trabalhador que o salário de contribuição é a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

O salário de contribuição é a base de cálculo da contribuição.

Paulo de Barros Carvalho¹²⁰ ensina que "A base de cálculo é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo".

¹²⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 172.

Com efeito, a base de cálculo está prevista na Lei de Custeio, em consonância ao princípio da legalidade, bem como o art. 195, inc. I, alínea "a" da Constituição Federal, que autoriza à União editar norma geral e abstrata que preveja no conseqüente da regra matriz de incidência tributária, no seu critério quantitativo quaisquer valores decorrentes da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Importa destacar que no artigo 28, § 9º da Lei de Custeio, existem, ainda, hipóteses de isenção de contribuição previdenciária. A Constituição Federal, no artigo 150, § 6º, determina que a norma outorgante de isenções deverá ser veiculada por lei específica, federal, estadual ou municipal, que discipline exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g (prevê necessidade de lei complementar para a concessão de isenções e outros benefícios com relação ao ICMS).

Note-se que o requisito constitucional está atendido eis que a Lei nº 8.212/91, que prevê a redução no âmbito da base de cálculo no § 9º do art. 28, cuida especificamente da contribuição social previdenciária.

10. CONCLUSÃO

Pelas razões expostas nesse trabalho inexistem qualquer viabilidade de se proceder à cobrança de contribuições previdenciárias sobre verbas que não guardam relação com o conceito de salário e que possuem natureza indenizatória face às inconstitucionalidades e ilegalidades, exaustivamente, manifestadas e demonstradas pelos doutrinadores pátrios.

De todo modo, felizmente para o Direito, o Superior Tribunal de Justiça vem manifestando-se pela inviabilidade de cobrança da exação da contribuição previdenciária sobre verbas não salariais, como espécie de contribuição e, enquanto mantido esse entendimento por nossos Tribunais Superiores servirá de supedâneo para a observância dos valores constitucionais mais relevantes e dos requisitos legais pautados na norma jurídica tributária de incidência, consubstanciada no cumprimento dos critérios do antecedente e consequente da hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

A Norma Constitucional não é o comando para a instituição de tributos. Cabe, de fato, ao constituinte derivado, dispor sobre a delimitação de competências tributárias, autorizando o legislativo a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem próprios. Contudo, não lhe comete exercer, diretamente, o poder de tributar. E de fato, com o advento da Emenda Constitucional n. 20/98, ocorreu um alargamento da base de cálculo, critério material, para a incidência das contribuições previdenciárias.

Em relação à posição jurisprudencial, é importante dizer que o tema vem sendo examinado pelos Tribunais Superiores e já temos uma sinalização positiva, a revelia do entendimento do Fisco Previdenciário que autua as empresas para exigir a contribuição previdenciária sobre verbas que não guardam relação com o salário e sim de cunho indenizatório.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça adequou sua jurisprudência ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal para reconhecer que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço de férias constitucional. Tal entendimento já era aplicado pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência.

A discussão da não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias, desde o julgamento do recurso especial 731.132, tinha um posicionamento diferente do mencionado anteriormente. Nesse julgamento, os ministros concluíram que os valores recebidos a título de aposentadoria, de adicional de um terço de férias integrava a remuneração do trabalhador e não afastava a da contribuição previdenciária, considerando que a seguridade social é regida pelo princípio da solidariedade, sendo devida a contribuição por todos.

É importante dizer que a Jurisprudência do Superior Tribunal Federal pela não incidência da contribuição foi firmada, a partir de 2005, posteriormente, consideraram o fundamento de que a referida verba tem natureza compensatória, indenizatória e que, nos termos do artigo 201, § 11, da Constituição de 1988, somente as verbas salariais de aposentadoria são passíveis de incidência da contribuição previdenciária. Isso porque o STF entendeu que o adicional de férias é um reforço financeiro para o descanso remunerado do trabalhador. A ministra relatora Eliana Calmon reconheceu que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça está em divergência com o posicionamento reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal. “Embora não se tenha decisão do Pleno, os precedentes demonstram que as duas Turmas da Corte Maior consignam o mesmo entendimento, o que me leva a propor o realinhamento da posição jurisprudencial desta Corte, adequando-se o STJ à jurisprudência do STF, no sentido de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço de constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória por não se incorporar à remuneração do servidor para fins de aposentadoria”. Nesse sentido, por unanimidade, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que antes considerava a incidência da contribuição legítima, acolheu o incidente de uniformização suscitado pela Fazenda Nacional e modificou seu entendimento.

Entendo necessário mencionar que essa tese sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas de natureza indenizatória ou social tem sido muito discutida pelas empresas e pela Fazenda.

O artigo 195, inciso I da Constituição Federal determina que o empregador tem o dever de contribuir para a Seguridade Social mediante contribuições incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou

creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

O artigo 28 da Lei nº 8212 complementa tal dispositivo e define que esta contribuição incide sobre a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título com habitualidade como prestação do trabalho. Da análise literal do texto resulta este tributo só terá incidência sobre verbas de natureza salarial.

Partindo destas premissas o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já prolataram diversas decisões afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre algumas verbas. Por exemplo:

Vale transporte pago em dinheiro, o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do EResp nº 816829/RJ uniformizou o entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago em dinheiro a título de vale transporte. Na mesma linha de entendimento o STF em julgamento, em 10.03.2010, declarou inconstitucional a contribuição previdenciária sobre a verba entendendo pela natureza é indenizatória da verba de transporte. (RE 478.410/SP).

No mesmo sentido, sobre o aviso prévio indenizado, a despeito da Fazenda insistir que esta verba não se encontra expressamente prevista no rol trazido pelo §9º do artigo 28 da Lei 8212/91, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que esta verba não se destina à remuneração e sim uma indenização pela dispensa do empregado (AgRg Resp 1218883/SC).

Quanto ao auxílio-creche, o Supremo Tribunal de Justiça entendeu em julgamento de recurso repetitivo pela não incidência de contribuição previdenciária sobre a verba em razão da mesma não implicar em pagamento, mas sim reembolso de despesa.

Em relação ao terço-constitucional de férias, o Superior Tribunal de Justiça entende pela não incidência de contribuição previdenciária não apenas pelo fato de não representar retribuição ao trabalho, mas também por representar um benefício social. Assim, no julgamento de Incidente de Uniformização de Jurisprudência, sob a relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, concluíram os ministros pela não incidência da contribuição previdenciária.

Ainda sobre a verba a título de auxílio-doença e auxílio-acidente, com a mesma argumentação de natureza indenizatória, os ministros do Superior Tribunal de Justiça decidiram também pela não incidência da contribuição.

Posto isso, é importante ressaltar que existem outras verbas em discussão sobre a não incidência de contribuições previdenciárias como salário maternidade, adicional de horas extras e adicionais, adicional de tempo de serviço, adicionais de insalubridade e periculosidade.

Nessas condições, é importante frisar que a seguridade social, nos termos do artigo 194 da Constituição Federal, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, para tanto o financiamento deve ser por toda a sociedade de forma direta ou indireta, por recursos decorrentes das contribuições sociais determinadas nos termos do artigo 195 da Constituição Federal.

As contribuições diferentemente dos impostos são vinculadas, possuem destinação legal, o que significa que a lei ao instituir contribuição social deve conter o fim específico, qual seja a seguridade social, tutelado pela Constituição Federal, ao qual se destina o produto de sua arrecadação, para ser válido.

Por essa razão, com o presente estudo se a contribuição previdenciária observa a sua regra matriz, o critério material, e os princípios constitucionais para a sua incidência tributária, através da Constituição Federal, legislação e doutrina, a discussão sobre a constitucionalidade ou não da criação de incidência de contribuição previdenciária para determinados fatos que não guardam relação com salário ou remuneração, hipótese de incidência, como ajuda de custo, auxílios educação ou transporte, verbas de cunho indenizatório, entre outros, pode-se concluir que existe o cumprimento e observância de tais preceitos legais pela norma instituidora da contribuição. Por outro lado, o fisco se apropria de interpretação equivocada do conceito de salário, remuneração, para exigir a contribuição sobre fatos que são meramente indenizatórios, compensatórios, que não guardam relação com verbas salariais.

Assim, o Poder Judiciário e, recentemente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹²¹ vem entendendo que as verbas indenizatórias e compensatórias não integram o conceito de salário, reconhecendo que o conceito de habitualidade é abstrato e dá margem a diversas interpretações, com premissas equivocadas, que pagamentos eventuais determinam a aplicação do artigo 28, § 9º, “e”, da Lei n. 8.212/91, que determina que não integra a base de cálculo, critério material, os valores recebidos a título de ganhos eventuais.

Portanto, a jurisprudência está caminhando de forma positiva para os contribuintes, empresas, considerando que a maioria das decisões de nossos Tribunais Superiores, conforme demonstrado no presente trabalho, reconhecem o caráter indenizatório e não salarial das verbas autuadas, a título, por exemplo, de salário maternidade, auxílio-crèche, auxílio-doença; adicional de 1/3 sobre férias, bônus, entre outros, mas estas verbas continuam sendo alvos de interpretações equivocadas e de autuações da fiscalização previdenciária.

¹²¹CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 11030.720708/2012-91.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARZUA, Heron. Natureza jurídica das contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 9/10, 1979.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1973.

_____. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, jan./mar. 1990.

_____. Progressividade e capacidade contributiva. Separata da: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 1991.

_____. *República e Constituição*. 2. ed. 2. tir. atual. São Paulo: Malheiros Ed., 2001.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário*. 11. ed. atual. por Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BALERA, Wagner. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. *Seguridade Social na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1989.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros Ed., 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROS, Adhemar João de. A progressividade tributária. *O Estado de S. Paulo*, São Paulo, 13 mar. 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

_____. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CANOTILHO, Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Ed., 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. IPI - Comentários sobre as regras gerais de interpretação da Tabela NBS/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 12, p. 42-60, set. 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. Interpretação econômica em direito tributário: prevalência do conteúdo sobre a forma Impossibilidade no direito brasileiro. Princípio da legalidade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 180-190, jan. 1991.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

DERZI, Misabel A. M. Princípio da igualdade no direito tributário e suas manifestações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991.

- DOMINGUES, José Marcos. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Anuário de Derecho Constitucional Latinoamericano*. Uruguai, 2005.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1998.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução João Batista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais tributários. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 18, p. 5-11, 1993.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros Ed., 1993.
- MONTERO TRABEL, J. Pedro. Evolucion de las doctrinas tributarias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, 1985.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 1989.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livr. do Advogado Ed.; ESMAFE, 2013.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de derecho financiero*. 9. ed. Madrid: Facultad de Derecho; Universidad Complutense, 1991.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 29. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2007.

SILVA, Luíz Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 1, v. 798, abr. 2002.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Nova Cultural, 1985. v. 2.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional 21/99: Efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 30, p. 67-68, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. *Os direitos humanos na tributação*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. Proporcionalidade, progressividade e seletividade no IPTU. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 85, p. 342-347, 2002.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1976.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

YUNES JÚNIOR, Faissal. Sistema constitucional tributário. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 24, jul./set. 1998.

SITES CONSULTADOS:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <www.stf.gov.br>.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO. Disponível em:
<www.trf5.gov.br>.