

**FACULDADE VALE DO CRICARÉ**  
**CURSO DE DIREITO**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL PROMOVIDA PELA  
LEI Nº 12.546/2011**

**Wesley segantini**

**SÃO MATEUS - ES**

**2016**

**FACULDADE VALE DO CRICARÉ**  
**CURSO DE DIREITO**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL PROMOVIDA PELA  
LEI Nº 12.546/2011**

**Wesley segantini**

Monografia apresentada como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito, da Faculdade Vale do Cricaré, elaborado sob a orientação do Prof. Daniel Salume.

**SÃO MATEUS - ES**

**2016**

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ter me dado saúde, força e sabedoria para superar as dificuldades. A ele, toda glória, honra e louvor.

Em segundo lugar, agradeço à minha esposa e companheira, por ser quem além de me incentivar, trabalhou incansavelmente para que hoje eu pudesse estar aqui. A você amor, a minha eterna gratidão.

Aos meus filhos Maria Eduarda e Pedro Arthur, por não poderem contar com a minha companhia durante o tempo do curso no laser, nas festinhas, a minha gratidão pela compressão.

A minha mãe, pelo amor, incentivo e apoio incondicional, minha eterna gratidão.

A todos os familiares e amigos que torceram por mim, obrigado.

A esta universidade, na pessoa do Coordenador do Curso de Direito, o Ilustríssimo Sr<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. Samuel Davi Gonçalves Mendonça, em nome de quem saúdo e agradeço seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, eivado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presentes.

Ao meu orientador O Sr<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. Daniel Salume, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

## **DEDICATÓRIA**

Com carinho, dedico esse artigo a todos os meus Professores que durante os cinco anos de graduação, estiveram orientando, incentivando e fazendo com que cada dia eu pudesse crescer intelectualmente. Dedico também à minha família (Fabricia, Maria Eduarda e Pedro Arthur) que foi e é o meu porto seguro em todos os momentos, bem como, aos familiares mais distantes. Dedico aos meus colegas de sala que sempre me respeitaram e me auxiliaram quando precisei. Dedico ainda, aos meus irmãos de fé que oraram por mim. Por fim, dedico ao meu Deus que é tudo para mim. Sem Ele, tudo perderia o sentido de ser. Honras e glórias ao Senhor.

“Todos os homens buscam a felicidade. E não há exceção. Independentemente dos diversos meios que empregam, o fim é o mesmo. O que leva um homem a lançar-se à guerra e outros a evitá-la é o mesmo desejo, embora revestido de visões diferentes. O desejo só dá o último passo com este fim. É isto que motiva as ações de todos os homens, mesmo dos que tiram a própria vida.”

Blaise Pascal

## RESUMO

O presente artigo científico busca analisar a constitucionalidade da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro 2011, na parte em que promoveu a substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, do total das remunerações pagas aos empregados, para o valor da receita bruta. Este artigo tem por objetivo verificar se essa alteração da incidência da contribuição respeita o princípio da capacidade contributiva. A análise em questão parte dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, pautada no princípio constitucional, previsto no artigo 145, da CF/88. Para dar embasamento ao estudo foram consultadas diversas obras doutrinárias, artigos, jurisprudência e *sites* que tratam do tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** BASE DE CÁLCULO, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, LEI Nº 12.546.

## **ABSTRACT**

This scientific article seeks to analyze the constitutionality of Law No. 12.546, of December 14, 2011, insofar as it promoted the substitution of the employer's pension contribution tax basis, the total remuneration paid to employees for the value of the gross revenue. This article aims to verify whether the change of the levy respects the principle of ability to pay. The analysis in question is of the criteria of the tax incidence of rule-matrix, based on the constitutional principle laid down in Article 145 of the Constitution / 88. To give foundation to the study were consulted various doctrinal works, articles, jurisprudence and sites on the same matter.

**KEYWORDS:** CALCULATION BASIS, ABILITY TO PAY, LAW N°. 12,546.

## SUMARIO

### Sumário

|     |  |    |
|-----|--|----|
| 1   | INTRODUÇÃO .....   | 1  |
| 2   | BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL .....  | 3  |
| 3   | TRIBUTO: CONCEITO JURÍDICO E DOUTRINÁRIO .....   | 7  |
| 3.1 | FINALIDADE DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA .....   | 11 |
| 3.2 | CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....  | 12 |
| 4   | 4 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.....  | 16 |
| 5   | 5 A LEI NÚMERO 12.546/2011 .....   | 26 |
| 6   | 6 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....  | 27 |
| 7   | 7 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (DEFINIÇÃO E ESTRUTURA) .....  | 30 |
| 7.1 | RELAÇÃO ENTRE O CRITÉRIO MATERIAL E O CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....                             | 32 |
| 7.2 | A ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL PROMOVIDA PELA LEI 12.546 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/03 ..... | 33 |
|     | CONSIDERAÇÕES FINAIS .....   | 39 |
|     | REFERÊNCIAS.....   | 40 |

## 1 INTRODUÇÃO

No presente trabalho é analisada a constitucionalidade da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro 2011, na parte em que promoveu, entre outras coisas, a alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, passando a prever a receita bruta como base de cálculo para contribuições destinadas ao custeio da previdência social.

Em 2010 e 2011, o Brasil teve que tomar medidas para reestruturar a economia e criar meios que incentivassem a contratação de pessoas, uma vez que estava em recuperação de uma crise econômica que resultou na demissão de milhares trabalhadores, já que as empresas não possuíam condições de arcar com a manutenção de seus empregados. Pensando nessa grave situação, o governo instituiu leis para que fosse possível a retomada do crescimento e das contratações de mão de obra. Uma dessas alternativas foi a redução de tributos sobre a folha de pagamento. A Lei nº 12.546/11, em seus artigos 7º e 8º, ao substituir a base de cálculo das contribuições previstas no artigo 22, inciso I da Lei nº 8.212/91, buscou a desoneração da folha de pagamento, fazendo com que a contribuição patronal previdenciária fosse calculada conforme o faturamento de cada contribuinte. Logo, se o faturamento estivesse abalado, passariam a contribuir menos enquanto faturassem menos, aumentando a contribuição na medida em que o faturamento aumentasse.

A partir da vigência da referida lei, a contribuição previdenciária patronal passou a ser calculada sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Essa Lei trouxe uma alteração de suma importância, haja vista que afetou diretamente a base de cálculo do tributo, ou seja, a base de incidência da tributação, para que seja legal esse tipo de modificação em uma lei tributária, é preciso respeitar os princípios constitucionais tributários.

Neste sentido, o presente artigo analisa a constitucionalidade da Lei nº 12.546/11, fazendo um paralelo entre as alterações introduzidas pelo artigo 7º da referida lei e o princípio da capacidade contributiva.

A lei 12.546/11 promoveu a alteração da base de cálculo da contribuição

previdenciária prevista no inciso I, do art. 22 da lei 8.212/91, que antes era sobre total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, substituindo-a pelo valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

O estudo da constitucionalidade desta lei se faz necessário, pois, em nosso sistema jurídico os atos inconstitucionais estão, em regra, sujeitos à nulidade absoluta, com a consequência da desconstituição *ex tunc* de todos os seus efeitos e, excepcionalmente, à nulidade mitigada, com eficácia *ex nunc* ou prospectiva.

De modo que a declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc* ocorre, para garantir que a Constituição (norma suprema), seja a base legal que fundamenta a validade das demais normas. Assim, a Constituição deve prevalecer incondicionalmente sobre as demais normas em caso de contradição ou desconformidade.

O reconhecimento de eventual inconstitucionalidade de lei tributária faria nascer o direito de ingressar judicialmente com ação de repetição de indébito.

## 2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

No Egito Antigo o chefe de Estado era um rei conhecido como Faraó, proprietário nominal de todas as terras, era considerado um verdadeiro deus, por isso afirma-se que o Egito era uma "teocracia". Os camponeses tinham que produzir um excedente de produção que era entregue aos fiscais do Faraó. Parte da riqueza servia para o sustento da família real, de um grande corpo de funcionários palacianos e dos militares.

O resto da produção destinava-se a financiar obras de drenagem e irrigação e uma parte da produção era armazenada para épocas de colheitas baixas. Além de grande proprietário, o estado egípcio controlava as atividades econômicas, regulamentava o comércio, recolhia impostos, taxas, organizava as obras públicas e o trabalho coletivo.

Os camponeses trabalhavam no plantio e também eram obrigados a prestar serviços nas obras públicas (canais, templos e pirâmides). Seus impostos geralmente eram pagos em mercadorias ou em trabalho. Dessa forma o Estado apropriava-se dos excedentes da produção utilizando-se da mão-de-obra gratuita para construir depósitos de armazenamento e implantava uma extensa burocracia estatal para cobrar impostos. Mesmo as poucas propriedades privadas que existiam no Egito Antigo, também sofriam o controle fiscal do Estado.

A Inglaterra, metrópole das treze colônias norte-americanas no século XVIII, resolveu aumentar vários impostos e taxas, além de criar novas leis que tiravam a liberdade dos norte-americanos. Dentre estas leis podemos citar : Lei do Chá (concedeu o monopólio do comércio de chá para uma companhia comercial inglesa), Lei do Selo ( todo produto que circulava na colônia deveria ter um selo vendido pelos ingleses), Lei do Açúcar ( os colonos só podiam comprar açúcar vindo das Antilhas Inglesas). Estas taxas e impostos geraram muita revolta nas colônias.

Um dos acontecimentos de protesto mais conhecidos foi a Festa do Chá de Boston ( The Boston Tea Party ). Vários colonos invadiram, à noite, um navio inglês carregado de chá e, vestidos de índios, jogaram todo carregamento no mar. Este protesto gerou uma forte reação da metrópole, que exigiu dos habitantes os prejuízos, além de colocar soldados ingleses cercando a cidade. Os colonos do norte resolveram

promover, no ano de 1774, um congresso para tomarem medidas diante de tudo que estava acontecendo. Este congresso não tinha caráter separatista, pois pretendia apenas retomar a situação anterior. Queriam o fim das medidas restritivas impostas pela metrópole e maior participação na vida política da colônia.

Porém, o rei inglês George III não aceitou as propostas do congresso, muito pelo contrário, adotou mais medidas controladoras e restritivas como, por exemplo, as Leis Intoleráveis. Uma destas leis, conhecida como Lei do Aquartelamento, dizia que todo colono norte-americano era obrigado a fornecer moradia, alimento e transporte para os soldados ingleses. As Leis Intoleráveis geraram muita revolta na colônia, influenciando diretamente no processo de independência.

No Brasil, o primeiro registro de tributação surgiu em 1888, quando a então princesa Isabel implantou um decreto que regulamentava a cobrança do imposto de indústria e profissões. Na época, foi introduzido também o princípio da anualidade, hoje conhecido como princípio da anterioridade (FERRARI. 2013).

Com a Proclamação da República, em 1889, veio a promulgação da nova Constituição Brasileira, em 1891, que adotou sem maiores modificações a composição do sistema tributário já existente no final do império. No entanto, houve a necessidade da separação da competência tributária entre os entes federativos União e Estados. Já os Municípios e o Distrito Federal somente com a Constituição de 1988 passaram a ter as mesmas autonomias dos demais entes federados (FERRARI. 2013).

No ano de 1966, surge o Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Ordinária nº 5.172, que tinha o objetivo de alcançar o equilíbrio orçamentário, bem como impulsionar o processo de crescimento econômico, instituindo assim as normas gerais de direito tributário. Somente em 1988 é que o aludido código foi recepcionado pela Constituição Brasileira com o status de Lei complementar (FERRARI. 2013).

A História Tributária do Brasil é uma das mais ricas do mundo, em eventos marcantes, em interesse técnico e abundância de fontes e documentos. Realmente, nenhuma nação teve, nos últimos cinco séculos, tantos ciclos econômicos, tantas mudanças de política tributária e tantos regimes fiscais.

Começamos pelo pau-brasil e pelo monopólio, passamos para o nascente capitalismo açucareiro do Nordeste, enveredamos pela economia de subsistência do sul-sudeste que desembocou no Ciclo do Ouro, entramos no século 19 em plena decadência, mas saímos dele em plena prosperidade, graças ao café e à borracha. No século 20 assistimos ao fim da borracha e à agonia do café, mas nos transformamos em nação quase industrializada e redescobrimos a mineração, a agricultura e a pecuária.

Com a independência do Brasil em 1822 e a promulgação de sua primeira Constituição em 1824, deu-se início a um processo de descentralização do Estado, influenciado pela doutrina do Estado liberal. A nova Constituição, em seu artigo 15, inciso X, atribuía competência ao Poder Legislativo para estabelecer montantes para despesas públicas, assim como a sua distribuição entre as duas casas - Câmara dos Deputados e Senado. A Constituição dava competência à Câmara dos Deputados para a criação de impostos<sup>11</sup>.

Os regimes de separação de fontes tributárias, da discriminação dos impostos de competência exclusiva da União e dos Estados e Municípios, assim como da autorização aos Estados para criar novos tributos foram instituídos na primeira Constituição<sup>12</sup>.

A partir de 1830, foram introduzidas novas mudanças na estrutura administrativa para a cobrança de tributos. Em 1831, por meio da lei datada de 4 de outubro, o Tesouro Nacional foi reorganizado e foram criadas as tesourarias provinciais. A descentralização efetivamente permitia às províncias a criação de seus próprios impostos, distintos daqueles do Estado central. Tal fato fez com que fosse necessário um melhor ordenamento e discriminação dos tributos<sup>13</sup>.

A Proclamação da República em 1889 e a opção por um regime federativo, não trouxeram maiores mudanças na forma como os impostos eram cobrados e distribuídos. Somente no ano de 1934, por meio do decreto nº 24.036, ocorreu uma nova reforma do Tesouro Nacional<sup>14</sup>. Esse decreto e a nova Constituição de 1934 buscavam alterar os equívocos existentes na Carta de 1891, em especial, a distribuição

de competências tributárias, o que levou à separação de Tributos da União, Tributos dos Estados e Tributos dos Municípios. Com a constituição de 1937 e a concentração de poderes nas mãos do Presidente da República, somente ele, autoridade máxima do Estado, estava apto a sancionar, promulgar e fazer publicar toda e qualquer lei<sup>15</sup>.

A Constituição de 1946 ofereceu uma nova forma de discriminação das rendas tributárias, estruturando-se, essencialmente, em alguns fundamentos básicos: a coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação, ou seja, União, Estados e Municípios, e a aceitação legal de uma classificação jurídica dos impostos. Os valores a serem cobrados na forma de impostos passaram a ser calculados com base nos custos e despesas do ano fiscal anterior.

Por meio da Constituição de 1946 também se consagrou o princípio da capacidade contributiva, como um dos pilares de sustentação do direito tributário. Os problemas conjunturais econômicos da época do pós-guerra e a sobrecarga dos custos e despesas para a manutenção dos aparatos da administração dos Estados levaram a um continuado aumento dos impostos, em número e valor<sup>16</sup>.

Visando a superar este déficit contínuo, a Constituição de 1965, oferecia ao Presidente da República poderes extraordinários com o objetivo de reconstruir o país em todos os sentidos, e, em especial econômica e financeiramente. O Presidente passou a ter o poder de enviar ao Congresso os mais diversos tipos de projetos, entre eles, emendas à constituição, criação de projetos de lei, assim como, decretar a suspensão das garantias constitucionais e legais<sup>17</sup>.

Sob o ponto de vista fiscal, a Constituição de 1965 buscava reestruturar a economia e, para isso, o Governo adotou um plano composto por três etapas que se relacionavam entre si. No seu primeiro momento, a adoção de medidas emergenciais;

Em seguida estabeleceria formas para melhorar a arrecadação de impostos; num terceiro e último momento, a criação de uma comissão para manejar os temas relacionados à tributação.

### 3 TRIBUTO: CONCEITO JURÍDICO E DOUTRINÁRIO

De início, é necessário destacar o conceito jurídico e doutrinário de tributo. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, assim o conceitua:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

O doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 49) ensina acerca da melhor interpretação do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que tributo:

É um comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária, onde ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer, senão em virtude de lei em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar com a vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.

Tributo é uma prestação pecuniária que cada contribuinte, caso execute o fato gerador previsto em lei, deverá recolher em favor do ente federativo competente à sua arrecadação.

Analisando o conceito adequado de tributo conclui-se que é um dever fundamental, consiste em prestação pecuniária (em dinheiro), não representa imposição de penalidade, exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei de acordo com competência específica outorgada pela Constituição e com o propósito de obter receita para as necessidades públicas.

A arrecadação de tributos é essencial para o provimento dos recursos necessários ao custeio dos direitos fundamentais aos cidadãos, pois, as garantias constitucionais sempre necessitam da disponibilidade de recurso financeiro para sua execução.

## **3.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **3.1.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

O princípio fundamental do sistema tributário é a legalidade, pois, não há tributo que não seja preconizado pela lei formal e material, que descreva a hipótese da incidência, a base de cálculo etc., com a identificação do sujeito ativo e passivo. A legalidade desse princípio encontra-se descrito no artigo 150, parágrafo I, que diz o seguinte: sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

### **3.1.2 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE DA LEI**

O princípio da irretroatividade não permite que a criação de tributos seja retroativa a data da promulgação ou então, no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, por ferir um princípio do direito adquirido, entretanto, se for para beneficiar os indivíduos, sua aplicação pode retroagir, desde que não fira os direitos de terceiro.

### **3.1.3 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU DA ISONOMIA**

É o princípio basilar, pois, os tributos criados são pagos por todos de forma uniforme e proporcional a riqueza gerada decorrente de rendimentos, patrimônio e atividades econômicas do contribuinte, isentando-se apenas os contribuintes que não possuem rendimento suficiente para o seu sustento, capacidade econômica ou impossibilidade de pagamento, evitando o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação

equivalente.

### **3.1.4 PRINCÍPIO DO DIREITO À PROTEÇÃO JURISDICIONAL**

É o direito dado aos indivíduos de buscar o Poder Judiciário, quando houver a criação de algum tributo que contrarie algum fundamento constitucional, ou então, ache o tributo indevido, ilegal ou arbitrário. Também é consagrado o direito de ampla defesa, para comprovar as licitudes dos atos tributários.

### **3.1.5 PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

São os enquadramentos e a tipificação dos crimes relativos ao Direito Tributário, como a sonegação fiscal, apropriação indébita de tributos etc., a personalidade da pena e seus desdobramentos como: a perda dos bens, multa, privação ou restrição da liberdade, suspensão ou interdição de direitos etc.

### **3.1.6 PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE**

Proibição da cobrança de tributos com distinção ou preferência em favor de qualquer pessoa jurídica de direito público, como também em razão da sua procedência ou destino.

## **3.2 QUADRO GERAL DAS ESPÉCIES DE TRIBUTO**

### **a) IMPOSTOS**

a.1) nominados (arts. 145, I, 153, 155 e 156 CF)

a.2) residuais (art. 154, I CF)

a.3) extraordinários de guerra (art. 154, II CF)

## **b) TAXAS**

b.1) de polícia (art. 145, II, primeira parte CF)

b.2) de serviços (art. 145, II, segunda parte CF)

## **c) CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA (art. 145, III CF)**

## **d) CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS**

d.1) sociais:

d.1.1) gerais (art. 149, primeira parte CF)

d.1.2) de seguridade social:

d.1.2.1) nominadas (art. 149, primeira parte c/c art. 195, I, II, III e IV CF)

d.1.2.2) residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, § 4º. CF)

d.1.2.3) de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (art. 149, § 1º CF)

d.2) de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte CF)

d.3) do interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte CF)

d.4) de iluminação pública municipal e distrital (art. 149 -A CF)

## e) EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

e.1) extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I CF)

e.2) de investimento (art. 148, II CF)

### 3.3 FINALIDADE DA ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA

Cada tributo possui uma função específica e, além disso, no Estado moderno, é a principal fonte de receita. Essa finalidade arrecadatória é denominada: função fiscal do tributo. Carvalho assim define:

Fala-se, assim, em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses sociais, políticos ou econômicos interfiram no direcionamento da atividade impositiva (CARVALHO, 2012, p. 228).

O tributo também possui função extrafiscal, empregada sempre que o Estado visa regular determinada situação social, política, econômica etc. Nesse caso a finalidade é, por exemplo, a de desestimular ou estimular determinadas ações, tais como o consumo de mercadorias, ou proteger a moeda. Paul Hugon, assim descreve:

De fato, se por um lado a finalidade financeira do imposto se conserva preponderante, vemos, por outro que o imposto é utilizado cada vez mais para fins econômicos e sociais. A evolução neste sentido é relativamente recente. Dum modo geral, podemos dizer que o objetivo fiscal era mais ou menos o único buscado até o fim do sec. XIX. Sem dúvida, houve exceções ao objetivo fiscal do imposto muito antes desta época: os impostos suntuários, por exemplo, e sobretudo, os direitos alfandegários já obedeciam a preocupações econômicas e sociais. Mas, principalmente depois do começo do nosso século é que estas preocupações vêm se juntar, cada vez com mais frequência, à primitiva finalidade fiscal do imposto (HARCK, 2012, p. 135-137 apud PAUL, 1952, p. 21).

A tributação com efeitos de extra fiscalidade possui finalidade diversa da fiscal, ou seja, através de maior ou menor incidência tributária, visa-se criar meios de estimular ou desestimular a realização de determinadas condutas dos agentes

passivos.

### **3.4 CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

A Seguridade Social é um instituto por meio do qual se busca uma sociedade livre, justa e solidária, e, ainda, a erradicação da pobreza. E, entre outros muitos objetivos, reduzir a desigualdade social (ARAUJO. 2006).

A Seguridade Social contém princípios próprios, elencados nos artigos 194,195 e 201 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), dos quais se derivam as demais normas.

A CF/88 em seu artigo 194, determina que:

Art. 194. A seguridade social 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.

Parágrafo único. Compete ao poder público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em especial de trabalhadores, empresários e aposentados (BRASIL, 1988).

A Seguridade Social está voltada à proteção social, buscando assim alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no artigo 3º,

da Constituição Federal de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Professor Sérgio Pinto Martins (2003), por sua vez, esclarece que:

É um conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, visando assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (MARTINS, 2003, p. 43. apud ARAÚJO, 2006, s.p.).

Logo, é possível dizer que a Seguridade Social possui como enfoque, três pilares: a saúde, a assistência social e a previdência social.

Consiste em uma universalidade do atendimento e da cobertura aos cidadãos na específica dimensão do princípio da isonomia, garantia estatuída no artigo 5º, da Constituição, ou seja, proteção para todos.

A uniformidade dos benefícios e serviços descrita no inciso II, do artigo 194, da CF/88, surgiu da necessidade de eliminar a desigualdade de tratamento previdenciário entre os trabalhadores urbanos e rurais.

A lei maior estabeleceu a competência de legislar em matéria tributária. O legislador constitucional não criou tributos, mas estabeleceu as regras, os limites e a faculdade de sua instituição a serem observados pelos entes federativos. Carrazza

conceitua a competência tributária e explica a criação do tributo da seguinte forma:

Competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, *in abstracto*, por meio de lei (art.150, I, da CF) que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. São elementos essenciais da norma jurídica tributária, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota (CARRAZA, 1990, p. 54).

O entendimento de ÁVILA (2006), quanto à competência para legislar sobre matéria tributária é o de que:

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, as normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência) (ÁVILA, 2006, p. 213-214 apud HOHMANN, 2007, s.p.).

A CF/88 estabelece que o contribuinte pode, mediante a ocorrência de determinados fatos geradores, ser compelido a contribuir para o financiamento da Seguridade Social.

No artigo 195, inciso I, "a", da CF/88, outorgou competência para a instituição de contribuição sobre o fato gerador, folha de salários e demais rendimentos do trabalho:

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:

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 (BRASIL, 1988).

Esta regra de competência decorre de outra prevista no artigo 149 da CF/88:

Art. 149. 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, observado 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 (BRASIL, 1988).

Isso posto, e em conformidade com os artigos 149 e 195, ambos, da Carta Magna, a União, mediante lei ordinária poderá estabelecer os ditames para a arrecadação de contribuições ao financiamento da Seguridade Social.

#### **4 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL**

Como visto, o artigo 195 da CF/88 estabeleceu a base para a incidência tributária destinada ao custeio da Seguridade Social, e também os contribuintes submetidos ao recolhimento do tributo.

Assim, em 24 de julho 1991, foi publicada a Lei nº 8.212, que em seu artigo 22, I, instituiu a contribuição previdenciária patronal. O dispositivo em questão previu a imediata incidência da alíquota de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração dos trabalhadores:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 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 tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa (BRASIL, 1991).

A Constituição Federal de 1988 determina que o sistema de financiamento da Seguridade Social seja composto pelas contribuições dos trabalhadores e demais segurados da Previdência Social. Além de repassar a contribuição previdenciária de seus empregados, os empregadores, pessoas físicas ou jurídicas, devem contribuir obrigatoriamente à Previdência Social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

O empregador é também responsável pela retenção e recolhimento da contribuição previdenciária de seus empregados.

## **5 REFLEXÃO SOBRE O INSTITUTO DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Controle da constitucionalidade é a verificação da adequação vertical que deve existir entre as normas infraconstitucionais e a Constituição. É sempre um exame comparativo entre um ato legislativo ou normativo e a Constituição. Todo ato legislativo ou normativo que contrariar a Lei Fundamental de organização do Estado deve ser declarado inconstitucional.

### **5.1 FUNDAMENTO**

O fundamento do controle da constitucionalidade encontra-se na ideia de supremacia da Constituição escrita, da existência de uma lei maior que se sobrepõe a todas as demais normas jurídicas existentes no País. A supremacia decorre da própria rigidez das Constituições escritas. Por exigir a norma constitucional um procedimento especial de alteração mais rigoroso que o das normas infraconstitucionais, todos os demais atos legislativos e administrativos são hierarquicamente inferiores. O que estiver em desacordo com a Constituição, vértice de todo o sistema jurídico, deve ser declarado inconstitucional. Dois pressupostos são indispensáveis para que o controle de constitucionalidade seja exercido:

1º) a presença de uma Constituição rígida, da qual resulte a superioridade das normas constitucionais sobre as demais; e

2º) existência de um órgão que efetivamente assegure a supremacia do texto constitucional.

### **5.2 ORIGENS DO CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE**

O mecanismo de verificação da constitucionalidade das normas infraconstitucionais pelo Poder Judiciário é uma construção do constitucionalismo norte-americano. Diversos precedentes judiciais levaram ao mecanismo de

verificação judicial da adequação vertical das leis com o Texto Constitucional, até a eclosão do famoso case Marbury versus Madison, relatado pelo Presidente da Suprema Corte norte americana John Marshall em 1803. Essa doutrina do controle da constitucionalidade das leis pelo Poder Judiciário como uma decorrência inevitável da superioridade da Constituição escrita em relação às demais normas consolidou-se na jurisprudência norte americana.

O Brasil, influenciado por esse modelo, passou a admitir o controle judicial da constitucionalidade a partir da primeira Constituição Republicana, em 1891. Por sua vez, na Europa, a partir do século X, com fundamento nas ideias de Kelsen, desenvolveu-se um outro modelo para assegurar a supremacia das normas constitucionais. Foi instituído o controle de constitucionalidade em abstrato, exercido por um órgão não pertencente ao Poder Judiciário, um Tribunal ou uma Corte Constitucional, examinando a lei em tese e com efeitos e erga omnes.

No Brasil, essa forma de controle foi definitivamente introduzida em 1965, com a Emenda Constitucional n. 16 à Constituição de 1946. A Constituição de 1934 já continha a possibilidade de representação interventiva por iniciativa do Procurador-Geral da República perante o Supremo Tribunal Federal.

### **5.3 FORMAS DE INCONSTITUCIONALIDADE**

Inconstitucionalidade é a incompatibilidade entre um ato legislativo ou administrativo e a Constituição Federal. Existem duas formas de inconstitucionalidade: por ação e por omissão.

#### **5.3.1 INCONSTITUCIONALIDADE POR AÇÃO**

É a produção de atos legislativos ou normativos que contrariem dispositivos constitucionais. A inconstitucionalidade pode ser por motivos formais ou materiais. A primeira ocorre quando o ato é produzido por autoridade incompetente ou em desacordo com as formalidades legais, como prazos, ritos etc. Já a

inconstitucionalidade material é a produção de atos legislativos ou normativos que desrespeitem o próprio conteúdo das normas constitucionais.

### **5.3.2 INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO**

É a não-elaboração de atos legislativos ou normativos que impossibilitem o cumprimento de preceitos constitucionais. É uma inovação da Constituição portuguesa de 1976, que foi adaptada, pelo constituinte de 1988 à atual Lei Maior. Sempre que um preceito constitucional não puder ser cumprido por inércia legislativa ou administrativa dos poderes constituídos estaremos diante de uma inconstitucionalidade por omissão. Exemplo: participação dos trabalhadores na gestão da empresa, "conforme definido em lei" (CF, art. 7º, XI). Enquanto esse direito não for passível de cumprimento por falta de legislação regulamentadora, existirá uma inconstitucionalidade por omissão. Duas novas ações foram introduzidas pela Constituição de 1988 para solucionar a inércia legislativa ou administrativa: a ação de inconstitucionalidade por omissão (art. 103, § 2º) e o mandado de injunção (art. 5º, LXXI), com pressupostos e efeitos diferentes. Essas novas ações serão estudadas em capítulos próprios.

Para se admitir a existência da inconstitucionalidade por omissão é necessário reportar-se à distinção entre as espécies de normas: normas de eficácia imediata, normas de eficácia contida e de eficácia limitada.

As normas preceptivas ou de eficácia imediata, de acordo com Michel Temer (2001) "são aquelas de aplicabilidade imediata, direta, integral, independentemente de legislação posterior para sua inteira operatividade".

Nesse sentido, normas que não causam qualquer dúvida quanto a sua eficácia, pois já estão plenamente positivadas no documento constitucional. Não precisam elas de um ato legislativo futuro, porque já regulam diretamente as relações entre os cidadãos e o próprio Estado.

As normas de eficácia contida são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos de conceitos gerais nelas enunciados.

As normas de eficácia limitada se subdividem em: normas de eficácia limitada quanto aos princípios institutivos e normas de eficácia limitada quanto aos princípios programáticos.

Normas de eficácia limitada quanto aos princípios institutivos são aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei.

Segundo Paulo Bonavides, programáticas "são as normas jurídicas com que o legislador, ao invés de regular imediatamente um certo objeto, preestabelece a si mesmo um programa de ação, com respeito ao próprio objeto, obrigando-se a dele não se afastar sem um justificado motivo".

Diante do exposto, a inconstitucionalidade por omissão não pode ser suscitada nem em relação às normas de eficácia contida, nem em relação às preceptivas, já que estas estão, por assim dizer, perfeitamente acabadas, diga-se, não necessitam de legislação posterior, estando aptas para gerar de pronto todos os seus jurídicos e legais efeitos, aplicando-se tão somente em relação às normas constitucionais de eficácia limitada quanto aos princípios institutivos, uma vez que a Constituição impõe ao Legislativo e, excepcionalmente ao Executivo, a obrigação de expedir atos regulamentadores do texto constitucional.

#### **5.4 FORMAS DE CONTROLE**

O controle da constitucionalidade pode ser exercido em dois momentos, antes e depois da aprovação do ato legislativo ou normativo. São as duas formas de controle: preventivo e repressivo.

#### **5.4.1 CONTROLE PREVENTIVO**

Feito a priori, antes da elaboração da lei, impede que um projeto de lei inconstitucional venha a ser promulgado. Como o controle preventivo é realizado antes da aprovação da lei, incide sobre o projeto de lei. É exercido pelos Poderes Legislativo e Executivo. O Legislativo executa esse controle pelas Comissões (CF, art. 58). Toda Casa legislativa possui uma Comissão de Constituição e Justiça, ou órgão semelhante, que tem como função primordial justamente a verificação da constitucionalidade do projeto de lei apresentado para aprovação. O Poder Executivo exerce essa forma de controle pelo veto do Presidente da República ao projeto de lei aprovado pelo Legislativo (CF, art. 6, § 1º).

#### **5.4.2 CONTROLE REPRESSIVO, SUCESSIVO OU "A POSTERIORI"**

É realizado após a elaboração da lei ou do ato normativo. Sua finalidade é retirar uma lei ou ato normativo. Sua finalidade é retirar uma lei ou ato normativo inconstitucional da esfera jurídica. Essa forma de controle é exercida nos países que adotaram o sistema constitucional norte americano pelo Poder Judiciário. No Brasil, o Poder Judiciário exerce o controle repressivo da constitucionalidade mediante dois sistemas, em abstrato e em concreto. Excepcionalmente, em duas hipóteses, a Constituição admite o controle realizado após a edição da lei ou do ato normativo pelo Poder Legislativo.

### **5.5 ÓRGÃOS DE CONTROLE**

O controle da constitucionalidade pode ser exercido por diversos órgãos, pertencentes ou não ao Poder Judiciário.

#### **5.5.1 POLÍTICO:**

O controle político da constitucionalidade é exercido por órgão não pertencente ao Poder Judiciário. Exemplos: na França, ele é feito pelo Conselho

Constitucional e, na extinta URSS, era exercido pelo [Presidium] do Soviete Supremo.

### **5.5.2 JUDICIAL OU JUDICIÁRIO:**

O controle judicial da constitucionalidade é exercido pelos integrantes do Poder Judiciário. A verificação da adequação vertical, da correspondência entre atos legislativos e a Constituição, é feita pelos, juízes e tribunais. Exemplos: Brasil e Estados Unidos. Esse controle pode ser feito pelos critérios difuso ou concentrado.

## **5.6 CRITÉRIOS DE CONTROLE**

### **5.6.1 DIFUSO:**

O controle da constitucionalidade é exercido por todos os integrantes do Poder Judiciário. Qualquer juiz ou tribunal pode declarar a inconstitucionalidade da lei no caso em exame (Estados Unidos).

### **5.6.2 CONCENTRADO:**

O controle só é exercido por um Tribunal Superior do país ou por uma Corte Constitucional (Alemanha). O Brasil adota os dois critérios: o difuso no controle em concreto e o concentrado no controle em abstrato. Essas formas de controle serão examinadas no item 13.

## **5.7 MEIOS DE CONTROLE**

### **5.7.1 INCIDENTAL OU VIA DE DEFESA:**

O objeto da ação é a satisfação de um direito individual ou coletivo. sendo alegada de forma incidental a ofensa do ato legislativo ou normativo ao Texto Constitucional.

### **5.7.2 PRINCIPAL OU VIA DE AÇÃO:**

O objeto da ação é a própria declaração da inconstitucionalidade do ato legislativo ou normativo.

## **5.8 EFEITOS DA DECISÃO**

### **5.8.1 ["INTER PARTES"]:**

A decisão produz efeitos somente entre as partes, para as pessoas que participaram da relação processual. É uma consequência da via de defesa. b) ["Erga omnes"]: A decisão produz efeitos para todos. É uma consequência da via de ação.

## **5.9 NATUREZA DA DECISÃO**

### **5.9.1 ["EX TUNC"]:**

A decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo é retroativa, alcançando a lei e todas as suas consequências jurídicas desde a sua origem.

### **5.9.2 ["EX NUNC"]:**

A decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo não é retroativa, produzindo efeitos a partir da sua publicação.

## 6 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE:

Uma das formas de se declarar a inconstitucionalidade de ato normativo ou lei é através de chamada Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin), presente em nosso ordenamento jurídico desde 1946. É uma das formas de controle concentrado exercido pelo Supremo Tribunal Federal. Tal medida visa declarar a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo federal ou estadual. Pode ser intentada pelo Procurador Geral da República, Presidente da República, Mesa do Senado Federal, Mesa da Câmara dos Deputados, Mesa da Assembleia Legislativa, Governadores de Estado, Conselho Federal da OAB, Partido Político e por confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional, conforme disposto no art. 103 da CF, abaixo transcrito:

Art. 103 - Podem propor a ação de inconstitucionalidade:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa da Assembleia Legislativa;

V - o Governador do Estado;

VI - o Procurador Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional (CF/88; artigo 103)

Esta ação não passa pelas instâncias inferiores. Conforme art. 102, I deve dar entrada diretamente no Supremo Tribunal Federal: “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe processar e julgar, originariamente a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual.”.

Esse instituto era utilizada apenas contra leis e atos normativos estaduais. Contudo, com a emenda 16 de 1965, foi estendida aos atos federais, sendo mantido até hoje.

A ação direta de inconstitucionalidade compreende três modalidades: a interventiva, a genérica e a supridora de omissão.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade Interventiva pode ser federal ou estadual. A federal só pode ser proposta pelo Procurador-Geral da República e é de competência do Supremo Tribunal Federal. A estadual competente ao Procurador de Justiça do Estado.

São denominadas interventivas porque consistem na intervenção federal em algum Estado, ou Estado em Município, caso haja descumprimento das exigências do art. 34, III, alíneas "a" a "e", da CF.

No tocante à ação direta de inconstitucionalidade genérica, caberá sua propositura quando houver mister de se declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, estadual ou distrital, "no exercício de competência equivalente a dos Estados-membros, editados posteriormente à Constituição Federal e que ainda estejam em vigor".

Nesse sentido ação possui um caráter dicotômico, híbrido, uma vez que se trata de uma ação judicial objetiva, mas com possíveis consequências legislativas, no que tange aos casos em que o Supremo Tribunal Federal, julgando procedente o pedido do autor, expurga do ordenamento jurídico nacional o ato normativo que foi, total ou parcialmente, entendido inconstitucional, agindo como verdadeiro legislador negativo.

A ação direta de inconstitucionalidade pode ser de competência do Supremo Tribunal Federal, visando exclusivamente a defesa do princípio da supremacia constitucional, quando destinada a obter a decretação de inconstitucionalidade, em tese, de lei ou ato normativo, federal ou estadual, sem outro objetivo senão o de expurgar da ordem jurídica a incompatibilidade vertical.

## 7 A LEI NÚMERO 12.546/2011

A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro 2011, promoveu, entre outras coisas, a alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, passando a prever a receita bruta como base de cálculo.

Após a crise econômica de 2008 e 2009 diversas medidas foram tomadas para a recuperação e fomento da economia brasileira. A redução de tributos sobre a folha de pagamento foi uma delas. A Lei supracitada, em seus artigos 7º e 8º, ao substituir a base de cálculo do tributo, buscou a “desoneração da folha de pagamento”, fazendo com que a contribuição fosse calculada conforme a medida do faturamento de cada contribuinte. Desse modo, as empresas que estivessem com o seu faturamento abalado, passariam a contribuir menos enquanto faturassem menos, aumentando o tributo na medida em que o faturamento aumentasse (FRANCO. 2012).

O art. 7º da referida lei alterou a base de cálculo da contribuição destinada à Seguridade Social, que, a princípio, seguia o previsto no artigo 22, inciso I da Lei 8.212/91. Este dispositivo estabelecia que o valor da contribuição previdenciária patronal era o resultado da aplicação da alíquota de 20% (vinte por cento) sobre total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. A partir da vigência da Lei 12.546/2011, essa contribuição passou a ser calculada sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (FRANCO. 2012).

Art.7º Contribuição sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do **caput** do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento (BRASIL, 2011).

A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, foi criada visando à formalização das relações de trabalho e o fomento de algumas atividades.

## 8 PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

No ordenamento jurídico brasileiro, vigora o princípio da capacidade contributiva e tal princípio deve ser sempre que possível respeitado por toda lei tributária.

Importa-se antes de adentrar no mérito, conceituar o referido princípio.

Nesse sentido, de maneira bastante elementar, a capacidade contributiva como a “titularidade de meios econômicos, com a posse de riqueza suficiente para suportar o pagamento dos tributos. ”, adotando-se a concepção trazida por Diego Marin-Barnuevo FABO (1996, p. 21, em tradução livre).

De encontro a, a definição mais precisa da capacidade contributiva, que ultrapasse esta definição elementar, não é tarefa de fácil consecução. Daí Alfredo Augusto BECKER (1998, p. 481), a afirmar:

“Tomada em si mesma, a locução “capacidade contributiva” – salienta Emílio Giardina – significa apenas: possibilidade de suportar o ônus tributário. Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo, é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.” (BECKER; 1998, p. 481)

O constituinte originário, no artigo 145, § 1º, determinou de plano que o ente federativo quando for instituir tributo, deverá fazê-lo observando o princípio supramencionado, ou seja, a tributação deve atingir de maneira gradual a todos os contribuintes. Assim previu o dispositivo constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à

administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O princípio da capacidade contributiva tem por objetivo a realização da justiça fiscal. Esse é também o entendimento de Carrazza,(2005):

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza (CARRAZZA, 2005, p. 61-63, apud RIOS, 2006, s.p.).

O fato gerador (critério material) deve possuir expressão econômica, pois a norma tributária visa tributar essa riqueza, de maneira que o contribuinte que possuir maior expressão econômica contribuirá com maior valor de tributo. E para um tratamento isonômico, a base de cálculo deve estar diretamente ligada ao fato gerador.

O princípio da capacidade contributiva visa tributar de forma gradual o contribuinte conforme sua capacidade econômica, compelindo-o a pagar o tributo, sobre o fato gerador que realizou.

Contudo, a melhor interpretação a ser dada ao texto constitucional, não é essa. Não existe a absoluta liberdade do legislador para instituir os tributos respeitando ou não a capacidade contributiva. De fato, o certo é que sempre que a regra-matriz de incidência, pela sua natureza, permita a instituição do tributo[3] de modo a observar o princípio da capacidade contributiva, tal princípio deve ser observado. Seguindo esse raciocínio, CARRAZZA define bem qual a amplitude do princípio da capacidade contributiva, analisando a norma constitucional mencionada:

“O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Vejamos. Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a carga econômica deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada no preço a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga final é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres.” (CARRAZZA; 2003, p. 90/1)

## 9 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (DEFINIÇÃO E ESTRUTURA)

A norma tributária é um juízo hipotético constitucional que se extrai do texto legislativo.

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata que descreve: dada 'x' hipótese, deve ser o conseqüente 'y'. Compreende, pois, o juízo hipotético condicional que prevê um fato social relativo à incidência e liga a ele uma consequência, qual seja, a relação jurídica tributária (CREPALDI. 2010). O professor Paulo de Barros Carvalho pronuncia a respeito:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição." (CARVALHO, 2002, p. 235).

Existem, porém, elementos imprescindíveis que compõem a hipótese e o conseqüente, conforme ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 236):



Para melhor compreensão de cada elemento, serão analisados os critérios e suas funções na hipótese de incidência tributária, segue abaixo o entendimento de

Pavani, (2011, s.p.).

a) critério material: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria, auferir renda etc.) ou estado (ser proprietário etc.) será exigida para que haja a incidência tributária;

b) critério temporal: indica o exato momento em que o fato imponible ocorre. Opostamente, a vigência da lei no tempo tem referência com a unidade de tempo em que é possível a propagação dos efeitos da norma;

c) critério espacial: é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. Diversamente, a vigência territorial reflete a repartição de competência tributária, e, logo, ao âmbito de validade da norma jurídica;

É válida a menção de que haja vista a função meramente descritiva da hipótese, nesta só existem 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.

Na ocorrência do fato social, que estiver previsto no antecedente, nesse ato incidirá a atribuição jurídica prevista, unindo o fato à norma, fazendo com que surja a relação jurídica (PAVANI. 2011).

O conseqüente da regra-matriz prescreve os direitos e obrigações advindas com a união perfeita do fato à norma. Nesse sentido é se analisa previamente cada um de seus critérios (PAVANI. 2011).

a) critério pessoal: relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato imponible, ou que com ele tenha alguma ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como pretensão do crédito tributário;

b) critério quantitativo: expressa os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Já, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre aquela para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária. (PAVANI, 2011, s.p.).

## **9.1 RELAÇÃO ENTRE O CRITÉRIO MATERIAL E O CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O critério material descreve hipoteticamente o comportamento ou ação que, se realizado pela pessoa física ou jurídica, fará nascer à relação jurídica tributária ao passo que o critério quantitativo deve-se introduzir na grandeza do critério material para dele se extrair o quantum será tributado.

Para Carvalho, os elementos do critério quantitativo, base de cálculo e alíquota, possuem uma ligação obrigatória com o critério material, pois são confirmadores deste, ou seja, são mensuradores dele:

É por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê os arts. 145, § 2º, e 154, I consoante se vê dos arts. 145, 2.º, e 154, I. (CARVALHO, 2012, p. 410).

Carvalho, também avalia a base de cálculo como sendo um instituto que confirma e estabelece a medida do critério material da hipótese de incidência. O doutrinador sustenta que deve existir uma ligação estreita entre o critério material e a base de cálculo.

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. Se por exemplo o critério material for efetuar “pagamento de salários”, a base de cálculo deverá ser uma quantidade do referido “pagamento de salários” (CARVALHO, 2012, p 319).

A base de cálculo, portanto, deve refletir a expressão econômica do critério material da hipótese de incidência tributária.

Se como visto anteriormente, o princípio da capacidade contributiva impõe que o valor a ser recolhido a título de tributo deve corresponder a expressão econômica do fato gerador, a base de cálculo da exação deve refletir com fidelidade a mensuração do critério material da hipótese de incidência, sob pena de inconstitucionalidade da exigência. A título de exemplo, e para melhor ilustração, o critério material da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda, por exemplo, é “auferir renda”, de igual modo, a base de cálculo para o tributo deverá ser o valor total da renda auferida pelo contribuinte. Isso porque, a expressão econômica, renda, auferida pelo contribuinte, é o fato gerador que demonstra sua capacidade econômica, e na medida em que se eleva essa capacidade econômica, se eleva a sua capacidade de contribuição. Nesse sentido o contribuinte será tributado na tabela progressiva que se identifique a sua capacidade de renda.

Patrícia Brandão Paoliello (2003), em seu artigo sobre o princípio da capacidade contributiva, se exprime da seguinte forma:

Com a aplicação deste princípio haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando de forma desigual os desiguais impondo o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo (PAOLIELLO, 2003, s.p.).

A mesma inteligência foi aplicada pelo legislador constituinte quando previu que as empresas contribuiriam para a Seguridade Social sobre a folha de salários.

Para se estabelecer a justiça fiscal, é necessário que os tributos sejam cobrados segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.

## **9.2 A ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL PROMOVIDA PELA LEI 12.546 E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/03**

A Constituição Federal de 1988, prevê o seguinte comportamento como critério material para a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social:

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:

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 (BRASIL, 1988).

A Lei 8.212/91, em seu artigo 22, inciso I, adotou exatamente o total das remunerações pagas aos trabalhadores como critério material da hipótese de incidência da contribuição examinada.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 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 tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa (BRASIL, 1991).

O diploma normativo em destaque elegeu como base de cálculo da aludida contribuição justamente o montante da remuneração paga aos trabalhadores.

Contudo, a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, em seu artigo 7º, promoveu a substituição da base de cálculo da contribuição patronal para o total da receita bruta das empresas:

Art.7º Contribuição sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de dois por cento (BRASIL, 2011).

Assim, a regra-matriz resultante da conjunção dos atos normativos mencionados é composta pelo critério material “remuneração dos trabalhadores” e pelo critério quantitativo base de cálculo o “valor total da receita bruta”.

Este é o posicionamento da doutrina e da jurisprudência majoritária, que têm se posicionado no sentido de que só serão base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas de natureza remuneratória, destinadas a retribuir o trabalho. Já as verbas de natureza indenizatória, ou seja, verbas destinadas a reparar danos e restituir valores descontados do empregado, não devem compor a base de cálculo do salário-de-contribuição.

É isso que nos ensina o ilustre professor Sérgio Martins Pinto:

“Como regra geral podemos dizer que todo pagamento feito a título de indenização ao empregado não integrará o salário-de-contribuição, por não ter havido trabalho, mas um pagamento de modo a compensar certa atitude tomada pelo empregador, como no caso da rescisão do contrato de trabalho.

Se o pagamento é feito à pessoa, mas não há trabalho, não se pode dizer que tem natureza salarial, mas de indenização.

Oportuno trazer o entendimento do Supremo Tribunal Federal, quanto à base de cálculo do salário-de-contribuição:

“Tenha-se presente agora a base de incidência da contribuição devida pelos empregadores, no que interessa ao desfecho da controvérsia. O inciso I do artigo 195 cuida não de remuneração, não de folha de pagamentos, mas de folha de salários. Creio que ninguém ousa caminhar no sentido da aplicação

do que se contém, sob o ângulo do salário, a consubstanciar garantia, no artigo 7º da Constituição Federal, a administradores e autônomos. Ninguém compreende, por exemplo, que se diga da irredutibilidade do que percebido por estes. Isto decorre do simples fato de não se ter o envolvimento, na espécie, de salário tal como definido pela melhor doutrina e distinguido pela própria Carta em vigor. Para Amauri Mascaro Nascimento, salário é o pagamento efetuado pelo empregador (sujeito ativo) ao empregado (sujeito passivo), para que possa aproveitar o trabalho dessa pessoa, sem que necessariamente o faça: à obrigação de pagar salário corresponde o direito de contar com o trabalhador em ocasiões normais. Russomano, sopesando o caráter sinalagmático e comutativo que reveste o contrato de trabalho, entende o vocábulo como a significar a contraprestação devida pelo empregador, em face do serviço desenvolvido pelo empregado [...] uma coisa é remuneração, gênero do qual salário, vencimentos, soldo, subsídios, pró-labore, honorários são espécies[...] (Recurso Extraordinário n.º 166.772-9 – RS).

Conforme sustentado no presente trabalho científico, todavia, a base de cálculo do tributo deve refletir uma medida do critério material da hipótese de incidência tributária, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva.

Essa correlação, todavia, não se concretiza no caso sob exame. Isto, porque o valor total da receita bruta do empregador não possui nenhuma relação econômica com o evento remuneração paga ao trabalhador.

Nesse diapasão, o Tribunal Superior do Trabalho, diante de aparente violação ao artigo 195, I, a, da Constituição, dá-se provimento ao Agravo de Instrumento para determinar o processamento do recurso denegado.

Vejamos:

O fato gerador da contribuição previdenciária é o efetivo pagamento do crédito ao empregado, observados os termos do Decreto nº 3.048/99. Assim, deve ser considerada a modificação prevista na Lei nº 12.546/11, dirigida, dentre outras, às empresas de tecnologia de informação e comunicação, caso do Executado. Na redação vigente à época da liquidação da sentença, a referida lei previa que a contribuição previdenciária incidiria sobre a receita bruta, em substituição ao previsto no art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/91, na alíquota de 2,5% (dois vírgula cinco por cento).

Recurso de Revista conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Recurso de Revista nº TST-RR-2700-68.1999.5.01.0021, em que é Recorrente SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS - SERPRO e são Recorridos ESPÓLIO DE CÉLIO LOPES FERREIRA e UNIÃO (PGF).

O Executado interpõe Agravo de Instrumento (fls. 1477/1484) ao despacho de fls. 1473/1474, que negou seguimento ao Recurso de Revista.

A União apresenta contraminuta e contrarrazões, respectivamente, às fls. 1493/1498 e 1500/1505, e o Reclamante apresenta contraminuta às fls. 1507/1513.

Dispensada a remessa dos autos ao D. Ministério Público do Trabalho, em atenção ao Ofício nº 95/09-GAB da Procuradoria-Geral do Trabalho.

É o relatório.

V O T O

I - AGRAVO DE INSTRUMENTO

1 - CONHECIMENTO

Conheço do Agravo de Instrumento, porque satisfeitos os requisitos extrínsecos de admissibilidade.

2 - MÉRITO

O Eg. Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região, em acórdão de fls. 1419/1421, complementado às fls. 1451/1453, negou provimento ao Agravo de Petição do Executado. Consignou que o fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação de serviços, mantendo a aplicação da alíquota prevista na Lei nº 8.212/91. Eis a decisão:

O Agravante alega que a sua cota-parte relativa à contribuição previdenciária deve ser refeita. Diz que o valor da contribuição devida pelo empregador, prevista no artigo 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/1991, no percentual de 20% sobre o total da remuneração, foi alterado pela Lei nº 12.546/2011, que reduziu a alíquota para o percentual único de 2,5% sobre a receita bruta das empresas de tecnologia da informação e comunicação, como o ora Agravante.

Sem razão.

As contribuições devidas à Previdência Social e não pagas estão sujeitas às alíquotas então vigentes à época em que deveriam ser quitadas .

No caso dos autos, a contribuição previdenciária objeto da execução remonta à época do contrato de trabalho mantido entre o Autor e o Réu, que perdurou de maio de 1976 a maio de 1998.

Logo, não procede a alegação do Executado no sentido da aplicação da alíquota única de 2,5%, prevista na Lei nº 12.546/2011, haja vista que a edição de Lei reduzindo a alíquota da contribuição para as empresas de tecnologia da informação não atinge os valores não pagos anteriormente à Lei, até porque, em assim sendo, estar-se-ia premiando aquelas empresas que não efetuaram o correto recolhimento da contribuição nas épocas próprias.

A alíquota a ser aplicada, portanto, é aquela vigente à época em que deveria ter sido quitada pelo empregador.

Nesse passo, não se pode aplicar a alíquota prevista na Lei nº 12.546/2011 porque as contribuições se referem a recolhimentos em atraso, devendo ser respeitado o percentual devido à época própria de cada contribuição.

Nego provimento. (fls. 1419/1421)" ( TST - RECURSO DE REVISTA : RR 27006819995010021)

Nesses termos, o artigo 7º da Lei nº 12.546/11, que não se traduz em mensuração do critério material da contribuição patronal prevista no artigo 195, inciso I, da CF/88, afronta diretamente o princípio da capacidade contributiva.

Ainda que se alegue que a alteração legislativa busca fundamento de validade no § 13, do artigo 195 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional de 42/03, a inconstitucionalidade permanece sob a aludida norma, haja vista que, nos termos do artigo 60, § 4º, inc. IV, da Constituição Federal de 1988, é vedada a edição de emenda constitucional que pretenda afastar a aplicação dos direitos fundamentais do cidadão, rol no qual se enquadram os princípios constitucionais tributários, dentre eles o princípio da capacidade contributiva, tal como reconheceu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 939-7 (ANTONELLI, 2010).

Na oportunidade, a Colenda Corte, declarou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03/93, que afastou a aplicação do princípio da anterioridade ao IMPF- Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (BRASIL, 2006).

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Carta Maior criou princípios tributários invioláveis, dentre os quais se destaca o princípio da capacidade contributiva. Por decorrência desse princípio, o legislador, sempre que possível deverá instituir o tributo na medida da capacidade econômica do contribuinte.

Para que se respeite o princípio da capacidade contributiva, é necessário que a base de cálculo do tributo seja uma expressão extraída do critério material. Somente assim será possível tributar gradativamente conforme capacidade econômica de cada contribuinte.

A Lei nº 12.546/2011, por sua vez, na parte que alterou a base de cálculo da folha de pagamento para a receita bruta, não observou os preceitos do princípio constitucional da capacidade contributiva, e, por conseguinte os critérios contidos na regra matriz de incidência tributária, pois, o faturamento da empresa não consegue expressar economicamente a capacidade contributiva do fato gerador, folha de salários, realizado pelos empregadores previsto no artigo 195, I, "a", da Constituição Federal, o que permite respeitosamente concluir que a referida alteração é inconstitucional.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Francisco Carlos da Silva. **Seguridade social**. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9311/seguridade-social>>. Acesso em: 15 out. 2015.

AMED, F.J.; NEGREIROS, Plinio J.L.de Campos. História dos tributos no Brasil. 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 939-7 DF**. Relator Ministro Sydney Sanches. Brasília. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%20783>>. Acesso em: 06 ago. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 12 ago. 2015.

BRASIL. Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. **Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm)>. Acesso em: 04 ago. 2015.

BRASIL. Emenda constitucional nº 03, de 17 de março de 1993. **Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm)>. Acesso em: 04 ago. 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 20 ago. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm)>. Acesso em: 10 abr. de 2015.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. **Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona.**

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/l12546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/l12546.htm)>. Acesso em: 11 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimentar no recurso extraordinário 211.665-3. Paraná.** Recorrente. Relator: Min. Sepúlveda Pertene. Brasília, DF, 14 de março de 2016. Diário de Justiça Eletrônico: Acórdão. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 14 dez. 2012. p. 01-33. Imunidade Tributária aos Templos de Qualquer Culto. Disponível em:

<[http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE\\_211665\\_PR\\_1279046124844.pdf?Signature=ymMak0Nrmeq3YcojK1gKZ5lrLsk%3D&Expires=1446848097&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=be5c6908c75cb52545b34404a2fef525](http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_211665_PR_1279046124844.pdf?Signature=ymMak0Nrmeq3YcojK1gKZ5lrLsk%3D&Expires=1446848097&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=be5c6908c75cb52545b34404a2fef525)>. Acesso em: 15 out. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 24ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

**Curso de Direito Tributário.** 14ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **IR – indenizações (a nova Constituição Federal e a intributabilidade, por via de imposto sobre a renda, das férias e licenças-prêmio recebidas em pecúnia).** 1990. Disponível em:

<<http://www.revistajustitia.com.br/revistas/zwcb50.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Aspectos doutrinários da regra matriz de incidência tributária: uma abordagem analítica.** 2000. Disponível em:

<[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_Leitura&artigo\\_id=2847](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_Leitura&artigo_id=2847)>. Acesso em: 17 out. 2015.

FABO, Diego Marin-Barnuevo. La protección del mínimo existencial en el âmbito del IRPF. Madri: Colex, 1996.

FERRARI, Carlos Gilberto Melchior Rodrigues Sansalone. **História do direito tributário - Da origem a aplicação no Brasil**. 2013. Disponível em: <<https://www.portaleducacao.com.br/direito/artigos/47915/historia-do-direito-tributario-da-origem-a-aplicacao-no-brasil>>. Acesso em: 20 ago. 2015

FRANCO. Adonilson, **Contribuição previdenciária - Substituição da incidência sobre a folha de pagamentos pela receita bruta - Lei 12.546**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5nu0/contribuicao-previdenciaria-substituicao-da-incidencia-sobre-a-folha-de-pagamentos-pela-receita-bruta-Lei-12546-14122011-dou-15122011-conversao-da-mp-540-adonilson-franco>>. Acesso em 22 ago. 2015.

HACK, Érico. **As finalidades do tributo: como ele pode se utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetos do estado**. Disponível em: <<http://www.anima-opet.com.br/pdf/anima7/8-Artigo-Finalidades-do-Tributo-Erico-Hack.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2015.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **Características das competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10631/caracteristicas-das-competencias-tributarias-no-ordenamento-juridico-brasileiro/1>>. Acesso em: 20 out. de 2015.

PAVANI, Vanessa Roda. **A regra matriz de incidência tributária**. 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9490](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9490)>. Acesso em: 17 out. 2015.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O princípio da capacidade contributiva**. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em: 18 out. 2015.

RIOS, José Lázaro Carneiro. **Tributação e capacidade contributiva**. 2006.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2556/Tributacao-e-capacidade-contributiva>>. Acesso em 05 set. 2015.

<https://tst.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/168413541/recurso-de-revista-rr-27006819995010021/inteiro-teor-168413561> > Acesso em 01/12/2016