



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JULIANA PELETEIRO FIDELIS

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME OBRIGATÓRIO
DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI
12.546/2011**

Salvador

2014

JULIANA PELETEIRO FIDELIS

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME OBRIGATÓRIO
DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI
12.546/2011.**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho

Salvador

2014

TERMO DE APROVAÇÃO

JULIANA PELETEIRO FIDELIS

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME OBRIGATÓRIO
DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI
12.546/2011.**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2015

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não poderia ter sido executado sem o apoio de algumas pessoas, que de uma forma ou de outra, e muitas vezes sem ter a dimensão do que os seus atos representavam, contribuíram para tornar esse projeto viável. Este é o momento de retribuir a minha gratidão.

Primeiramente, agradeço a Deus por estar sempre guiando meus caminhos .

Em seguida, e por obvio, não poderia deixar de prestar uma homenagem a minha família pela compreensão da importância deste momento.

Registro meus agradecimentos também, a Pedro, meu namorado, não só por ter me apoiado a tomar a decisão de alterar o tema deste trabalho às vésperas do prazo de entrega, como também por seu companheirismo e paciência nesta fase.

Ressalto a minha gratidão a minha orientadora Laís Gramacho por todo apoio e disponibilidade essenciais para a realização desta pesquisa.

Destaco meus agradecimentos a todos os integrantes do Gabinete do Desembargador Gesivaldo Brito do Tribunal de Justiça da Bahia, ao qual eu estagio atualmente, por toda a compreensão e incentivo na execução deste trabalho.

E como não poderia deixa de ser, agradeço, por fim, a todas as minhas amigas por compreender a ausência nos encontros sociais, e por se manterem presentes mesmo quando distantes.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo a verificação da constitucionalidade do regime imposto pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, que substituiu a base de cálculo da contribuição patronal, antes incidente sobre a folha de salários, para a receita bruta da empresa. Para isso, analisa o papel das contribuições sociais no sistema de seguridade social, identifica sua natureza jurídica e as das suas subespécies, até se chegar às contribuições previdenciárias patronais, delimitando suas principais características e os elementos da sua hipótese de incidência. Em seguida, analisa os motivos que estimularam o Governo a desonerar a folha de salários e expõe como funciona esse novo regime de tributação atualmente. Examina os possíveis impactos sociais e econômicos decorrentes da obrigatoriedade desse regime e posteriormente, faz um estudo acerca da sua constitucionalidade sob a ótica dos princípios da isonomia, vedação ao confisco e livre concorrência, demonstrando como esse assunto tem sido tratado no judiciário. Finaliza, então, apresentando propostas para dirimir as possíveis inconstitucionalidades existentes.

Palavras-chave: contribuição patronal substitutiva, impactos, desoneração da folha, Lei 12.546/ 2011, inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This work aims to verify the constitutionality of the tax regime by Articles 7 and 8 of Law 12.546 / 2011, which replaced the employer's taxable base, before incident on the payroll to gross revenue of the company. For this, analyzes the role of social contributions in the social security system, identifies its legal nature and its subspecies, until they get to employers' social security contributions, defining its main features and elements of their hypothesis of incidence. It then analyzes the reasons that prompted the government to reduce taxes on payroll and exposes how this new taxation regime today. Examines the potential social and economic impacts of the requirement of the scheme and subsequently makes a study on its constitutionality from the perspective of the principles of equality, sealing the confiscation and free competition, demonstrating how this matter has been handled in the judiciary. Ends then making proposals to resolve the possible existing unconstitutionality.

Keywords: substitute employer contribution, impacts, payroll relief, Law 12,546/ 2011, unconstitutional.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AI	Agravo de Instrumento
AP	Apelação
art.	Artigo
CF	Constituição Federal da República
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
Coord.	Coordenador
COSIP	Contribuição de Iluminação Pública
CPMF	Contribuição Provisória de Movimentação Financeira
CPP	Código de Processo Penal
CSLL	Contribuição Social sobre o lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
des.	Desembargador
DF	Distrito Federal
DJ	Diário de Justiça
EC	Emenda Constitucional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social

JF	Justiça Federal
LC	Lei Complementar
MC	Medida Cautelar
MP	Medida Provisória
Orgs.	Organizadores
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
RGPS	Regime Geral de Previdência
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	11
2.1 BREVE ANÁLISE DO MODELO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO BRASIL	11
2.2. CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO ESPÉCIES DE TRIBUTOS	16
2.3 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO TRIBUTOS FINALÍSTICOS	22
2.4 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	32
3. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL	38
3.1 ASPECTO MATERIAL	38
3.2 ASPECTO PESSOAL	42
3.3 ASPECTOS TEMPORAL E ESPACIAL	46
3.4 ASPECTO QUANTITATIVO	48
4 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546/2011	53
4.1 AS RAZÕES PARA O REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO	53
4.2 O SURGIMENTO DO REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL	56
4.3 O REGIME ATUAL DOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546/2011	62
4.4 O REGIME DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO PROPOSTO PELOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546 E SEUS IMPACTOS SOCIAIS.	66
5 A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546/2011 E O OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, VEDAÇÃO AO CONFISCO E LIVRE CONCORRÊNCIA	72
5.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA	74
5.2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	79
5.3 PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA NA ORDEM ECONÔMICA	83
5.4 UMA ANÁLISE CRÍTICA DE ALGUNS JULGADOS	91
6 CONCLUSÃO	96
REFERÊNCIAS	99

1 INTRODUÇÃO

Pressionado pelo baixo crescimento da economia brasileira, o Governo Federal adotou a Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011, propondo medidas como a desoneração da folha, através da substituição da incidência de contribuição previdenciária com alíquota de 20% sobre a folha de pagamentos pela incidência de contribuição previdenciária com as alíquotas de 1% ou 2% sobre a receita bruta.

Ocorre que tal modificação obrigatória, em alguns casos, pode vir a onerar ainda mais a carga tributária, principalmente se diante de empresas que possuem poucos funcionários e alto faturamento.

É nesse contexto que surge o interesse em estudar esse novo regime de tributação, já que em se tratando das dificuldades enfrentadas pelas empresas brasileiras para a melhoria de sua capacidade de investimento, para a criação de empregos e melhoria de sua competitividade perante concorrentes nacionais e internacionais, é uníssona a apresentação da enorme carga tributária brasileira como um de seus maiores vilões.

Justifica-se a escolha deste tema por conta do alto grau de influência que esse novo regime de substituição tem no desempenho e desenvolvimento das empresas que estão à ele submetidas. Soma-se a isto, o fato de ser um regime recente que vem sofrendo alterações frequentes e que, quando tratado no judiciário, vem obtendo decisões divergentes.

Dito isto, aponta-se que o presente trabalho tem como objetivo analisar a constitucionalidade do regime obrigatório de substituição da base de cálculo patronal instituída pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, em face dos princípios da isonomia, vedação ao confisco e da livre concorrência.

Visa, também, eventual sugestão de medidas que possam trazer vantagens para as empresas que porventura tenham se prejudicado com esse novo regime a fim de se obter de modo mais eficaz os resultados objetivados com a criação das normas.

Diante desta problemática, o capítulo 2 buscará inicialmente estudar de forma breve o financiamento do modelo previdenciário brasileiro com o intuito de facilitar a compreensão do papel da contribuição previdenciária no sistema de seguridade social. Em seguida, passa a desvendar a natureza das contribuições previdenciárias, para, por fim, se chegar às contribuições previdenciárias patronais e então, analisar a sua hipótese de incidência.

O capítulo 3 será dedicado à análise histórica acerca da medida trazida pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, ou seja, fará um linha do tempo a fim de demonstrar como e porque esse novo regime substitutivo foi implantado e como ele está sendo aplicado atualmente.

O capítulo 4 tratará especificamente do regime de substituição da contribuição patronal, mostrando os efeitos dele decorrentes e contrapondo-os com os objetivos inicialmente almejados quando da sua criação. Para isso, apresentará os impactos sociais do novo regime e demonstrará que, da forma como ele vem sendo aplicado, em face dos princípios da isonomia, vedação ao confisco e livre concorrência, tratando de cada um deles individualmente.

Este mesmo capítulo mostrará criticamente que a obrigatoriedade desse novo regime vem sendo alvo de diversas ações judiciais, propondo, se for o caso, medidas que possam gerar efeitos positivos, não só reduzindo a carga tributária das empresas contribuintes como também alcançando de modo mais eficaz a finalidade dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011.

2 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

2.1 BREVE ANÁLISE DO MODELO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO BRASIL

Para facilitar a compreensão relativa às questões que serão tratadas neste trabalho envolvendo a tributação previdenciária, faz-se necessário abordar em linhas gerais em que consiste o Sistema de Seguridade Social dando enfoque no subsistema da Previdência Social.

De logo, observa-se que a constituição nos caputs dos artigos 194¹ e 195² traz as disposições gerais acerca da Seguridade Social, informando que este Sistema é integrado por três áreas sociais, sendo elas: a saúde, a previdência e a assistência e que o seu financiamento é responsabilidade de toda a sociedade, sendo que suas fontes são as receitas oriundas do Poder Público e as contribuições sociais.

Fábio Zambitte Ibrahim afirma que as contribuições sociais, embora sejam as principais, não são a única fonte de custeio da seguridade social, posto que os recursos necessários também virão de dotações orçamentárias de todos os entes federativos. Obviamente, tanto em um como no outro caso, os recursos são sempre oriundos da sociedade, a qual arca direta e indiretamente com os custos sociais.³

Nesta linha, pontua-se que as contribuições sociais estão previstas na Constituição no art. 149 da CF⁴ e delineadas para fins de financiamento da seguridade social no seu art. 195. Dentre as contribuições trazidas por este último artigo, têm-se que as contidas no incisos I, a e II, são contribuições exclusivamente previdenciárias, por

¹BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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.

²BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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.

³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p. 86.

⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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.

conta do previsto no art. 167, XI⁵ da CF, e as demais, são contribuições não previdenciárias, destinadas ao custeio de seguridade social como um todo.

Pode-se dizer então, que a seguridade social é custeada de duas formas, uma de caráter não contributivo, que se dá indiretamente, com a destinação da receita tributária, ou seja, com repasses de parte do orçamento fiscal para a seguridade social e parte para a previdência especificamente. A outra forma é de caráter contributivo, que se dá diretamente, com o recolhimento das contribuições sociais, principalmente das contribuições previdenciárias, que financia exclusivamente a previdência.

Dentre as áreas que compõe a Seguridade Social, o art. 196⁶ da Constituição, tratando da Saúde, dispõe que “a saúde é direito de todos e dever do Estado”. Assim, o acesso à saúde pública é irrestrito, independente de classe social, devendo ser garantido pelo sistema de saúde pública por meio de implementação de políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças.

Nesta linha, afirma-se que, atualmente, o Sistema Único de Saúde está vinculado ao Ministério de Saúde, não compondo a estrutura do Instituto Nacional do Seguro Social- INSS (responsável pela previdência social).⁷

Em se tratando de Assistência Social, o art. 203⁸ da Constituição informa que “será destinada a quem dela necessitar independentemente de contribuição à seguridade social” e traz quais são seus objetivos.

⁵BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 167. São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p.8.

⁸BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

Ou seja, será concedida àquelas pessoas que não possuem condições de manutenção própria, necessitando dessa assistência para sobreviver. Reforça-se, aqui, que, assim como a saúde, a assistência independe de contribuição direta do beneficiário.

Neste caso, se o indivíduo possui recursos para sua manutenção, não será possível conceder-lhe o benefício assistencial pecuniário.

De acordo com Fábio Zambitte Ibrahim, a assistência social tem como principal objetivo preencher as lacunas deixadas pela previdência social, já que esta, como se verá, não é extensível a todo e qualquer indivíduo, mas somente aos que contribuem para o sistema, além de seus dependentes.⁹

Observa-se, portanto, que o direito à saúde e o direito à assistência são direitos não contributivos porque a efetivação desses direitos não exige do destinatário a comprovação de participação de nenhum sistema contributivo. Os mencionados artigos 196 e 203 referentes à saúde e à assistência respectivamente deixam claro através das expressões “a saúde é direito de todos” e “a assistência será prestada a quem dela necessitar” o caráter exclusivamente prestacional destas relações.

Passando para análise do terceiro ramo da seguridade social, observa-se conforme disposto no caput do art. 201 da CF que “a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados os critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”.

Nesta linha, pode-se dizer que a previdência é conceituada como universal, uma vez que, ao trazer no art. 194, os direitos à saúde, assistência e previdência como tripé da seguridade social, a Constituição destina esses direitos a todos. Assim, todos os indivíduos devem ter acesso à previdência social, organizada sob a forma de regime geral.

Nesta linha, Ivan Kertzman explica que o Regime Geral de Previdência Social-RGPS é um regime público de previdência de organização estatal, contributivo e compulsório, administrado pelo INSS, sendo as contribuições arrecadadas e

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p.13.

fiscalizadas e normatizadas pela Receita Federal do Brasil. Sendo um regime de repartição simples (ou seja, as contribuições são depositadas em um fundo único)¹⁰ e benefícios definidos (instituídos na Lei 8.213/1991, sendo eles: aposentadoria por: invalidez, idade, tempo de contribuição, especial; salário maternidade; salário família; auxílio doença; auxílio acidente; pensão por morte e auxílio reclusão).¹¹

Ressalta, ainda, que até aqueles que não exercem atividade remunerada, desde que maiores de 16 anos, podem ser filiados do RGPS, desde que optem por isso. Caso assim decidam, passam a pagar mensalmente, contribuições para o sistema, tendo o direito de gozar dos benefícios, como qualquer trabalhador que contribua, sendo por isso, chamados de segurados facultativos.¹²

A título de curiosidade e em linhas gerais, aponta-se que o Brasil possui mais dois outro tipos de Regime previdenciário, sendo eles: o Regime Próprio de previdência, previsto no art. 40 da Constituição (destinados aos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que preferem organizar o seu pessoal segundo seu próprio estatuto) e o Regime de Previdência Complementar¹³, previsto no art. 202 da CF, sendo este um regime securatório privado e facultativo, que almeja atender as pessoas que desejam gozar a velhice com maior conforto, tendo ingressos superiores ao teto do RGPS¹⁴.

Assim, os trabalhadores da iniciativa privada são vinculados ao regime geral de previdência, que é estruturado e administrado pelo INSS, enquanto que os servidores públicos titulares de cargo efetivo, na sua maioria, são vinculados aos regimes próprios de previdência.

Ainda tomando por base o art. 201¹⁵ da Constituição Federal, entende-se que a Previdência Social é o sistema pelo qual, por meio de contribuição, as pessoas

¹⁰ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p.26.

¹¹ *Ibidem*, p.17-18.

¹² *Ibidem*, p..28.

¹³ *Ibidem*, p. 26.

¹⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p 785.

¹⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante;

vinculadas a algum tipo de atividade laborativa e seus dependentes ficam protegidas quanto a eventos infortúnios (morte, invalidez, idade avançada, doença, acidente de trabalho, desemprego involuntário), ou outros que a lei considera que exijam um amparo financeiro ao indivíduo (maternidade, prole, reclusão), através de prestações pecuniárias (benefícios previdenciários) ou serviços.¹⁶

Dito isto, nota-se que as normas aplicáveis às relações de Direito Previdenciário tratam de pelo menos duas relações jurídicas distintas: a relação de custeio e a relação prestacional. Na primeira, o Estado é credor e impõe coercitivamente a obrigação de que as pessoas consideradas pela norma jurídica como contribuintes do sistema de seguridade (logo, contribuintes também da previdência) conduzam seus aportes, conforme as regras para tanto estabelecidas. Na segunda relação, o Estado é devedor, pois é compelido, também pela lei, à obrigação de dar (pagar benefício) ou de fazer (prestar serviço) aos segurados e dependentes que, preenchendo os requisitos legais, o requeiram.¹⁷

Percebe-se assim, que a previdência social encerra duas relações jurídicas que são autônomas, distantes e totalmente independentes. Ou seja, têm-se um direito previdenciário relacionado ao custeio e outro direito previdenciário relacionado à questão prestacional.

Atentando-se para o custeio previdenciário, o foco constitucional desse estudo se reporta ao artigo 195¹⁸, I a e II da CF/88, que traz em seus incisos a fonte de financiamento do sistema previdenciário, sendo elas: a contribuição previdenciária paga pelos empregadores incidentes sobre a folha de salários e as que são pagas pelos empregados sobre o total da sua remuneração.

III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º.

¹⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 16. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Conceito Editorial, 2014, p. 56.

¹⁷ *Ibidem*, p.129.

¹⁸ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Ressalta-se que caráter contributivo das contribuições previdenciárias significa que enquanto a pessoa continuar a exercer a atividade vai estar para ela ocorrendo o fato gerador do tributo, e ela deve contribuir. Então, pela continuidade do exercício da atividade, para quem é segurado obrigatório, vai ter que haver a continuidade das contribuições. Para quem é segurado facultativo não existe exercício de atividade, então o caráter contributivo vai determinar que ele só continue a ter direitos previdenciários na medida em que ele continuar a pagar.

Destaca-se que o liame obrigacional tem fundamento, nestes casos, no ideal de solidariedade que fundamenta a previdência social, embasado na teoria do risco social, segundo a qual toda a sociedade deve suportar o encargo de prover a subsistência dos incapacitados para o trabalho.¹⁹ Ou seja, o caráter contributivo decorre do próprio princípio da solidariedade, que determina que o indivíduo para se manter titular de direitos previdenciários, ele tem que contribuir.

A partir dessa análise geral acerca do sistema previdenciário, torna-se possível identificar o papel da contribuição previdenciária no sistema de seguridade social, direcionando o foco do trabalho agora para o estudo da natureza das contribuições especiais até se chegar as contribuições patronais e então problematizá-las.

2.2 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Ao longo de muitos anos, o Direito Tributário se preocupou em estudar especialmente os impostos, tendo em vista o fato de corresponderem a um atingimento patrimonial, simplesmente por conta de contribuinte manifestar capacidade contributiva, a fim de se obter recursos para atuação estatal. As outras figuras, que hoje fazem parte do gênero tributo, na origem do Direito Tributário, não receberam igual atenção, pois nestas, o caráter imperativo é menos explícito, na medida em que há conjuntamente um caráter contraprestacional que faz com que o pagamento retribua o serviço usufruído ou vantagem obtida.²⁰

¹⁹ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Conceito Editorial, 2014, p. 130.

²⁰ GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

Com o passar do tempo, verificou-se a importância de controlar todas as exigências pecuniárias feitas pelo Poder Público, o que gerou o consenso de que também as taxas e a contribuição de melhoria, tinham natureza tributária, submetendo-se ao mesmo controle de legalidade.²¹

Em que pese a Constituição Federal preveja a existência de três tipos de tributos, em seu art. 145²², sendo todos eles de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, até hoje percebe-se uma divergência doutrinária quanto a classificação das espécies tributárias, dando espaço para adeptos de correntes bipartidas, tripartidas, quadripartidas e quinquipartidas, a depender do nível de especificação que se chegue.

Geraldo Ataliba, por exemplo, partindo do critério de identificação da materialidade do fato gerador, entende que os tributos são divididos em duas espécies, aqueles vinculados a uma ação estatal e os não vinculados. De acordo com esta lógica, o exame da hipótese de incidência torna-se suficiente para identificar a natureza do tributo, ou seja, sempre que inexistir essa vinculação, tem-se um imposto, ao passo que, quando ela estiver presente, tem-se ou uma taxa ou uma contribuição.²³ No que se refere a essas últimas, o mesmo autor entende que ambas são vinculadas, porém, se diferenciam pelo fato de taxa ter por “base imponible” uma dimensão da atuação estatal enquanto que a “verdadeira contribuição tem por base, designada pela lei, uma medida do elemento intermediário, posto como causa ou efeito da atuação estatal.”²⁴

Nesta linha, é interessante para o tema em estudo, destacar que, de acordo com a teoria bipartida defendida por Geraldo Ataliba, a contribuição previdenciária seria “imposto para o empregador e taxa para o empregado”²⁵, não se trataria nesse caso

²¹ GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 55.

²² BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

²³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.138.

²⁴ *Ibidem*, p. 185.

²⁵ *Ibidem*, p. 193.

de “contribuição” porque a “base imponible” estaria “na própria atuação estatal”, cuidando-se assim, de “ taxa pela disponibilidade do serviço”.²⁶

Assim, pode-se inferir que, de acordo com a corrente dicotômica, quando o fato gerador é determinado meramente por um ato do contribuinte que indica a sua capacidade de arcar com o tributo, independente de qualquer atuação do Estado, estar-se diante de impostos. Ao passo que, quando o tributo tem por fato gerador uma prevista atuação do Estado em favor do contribuinte, trata-se de um tributo vinculado a atuação estatal, que, por exercer atuação específica em prol do pagante, deve ser por ele remunerado.

Por conta disso, mostra-se coerente o exemplo dado por Ataliba, ao classificar as contribuições previdenciárias em imposto para o empregador (já que, conformes se verá mais a frente, este paga a contribuição simplesmente por ser empregador e remunerar seus empregados, sem esperar nenhuma atuação estatal em troca) e taxa para os empregados (posto que estes pagam as contribuições sabendo que quando necessitarem o Estado prestará o serviço adequado).

Já Marco Aurélio Greco, diferente de Ataliba, entende que as taxas e as contribuições se diferem em função do grau de referibilidade da atividade estatal ao sujeito passivo.²⁷ Ou seja, para diferenciá-las é preciso analisar o nível de relação entre a atuação estatal e seu efeito no universo em que o contribuinte está inserido.

Trazendo a premissa acima para o foco do trabalho, acredita-se com relação às taxas, que estas possuem um alto grau de referibilidade, pois para que ela seja exigida, primeiro o particular recebe um benefício e, em troca, remunera o Estado por isso. No que se refere às contribuições sociais para a seguridade social, acredita-se não haver relação direta com a referibilidade, já que se trata de uma exação que todos devem pagar independente de existir ou não contraprestação estatal.

Neste sentido, observa-se o posicionamento da Desembargadora Federal Cecília Marcondes ao julgar a AMS 00076994120094036100²⁸:

²⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p.198.

²⁷ GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p.91.

²⁸BRASIL. TRF3, AMS 00076994120094036100; Desembargadora Federal Cecília Marcondes; Julgamento em: 09/08/2013.

As contribuições sociais destinadas ao seu financiamento não se fundam unicamente no critério da referibilidade, ou seja, na relação de pertinência entre a obrigação imposta e o benefício a ser usufruído, mormente porque, se um de seus objetivos é justamente permitir a universalidade da cobertura e do atendimento, à evidência, tal tributação está assentada em bases muito mais amplas.

Partindo para a próxima corrente, e tomando por base a literalidade do, já mencionado, artigo 145 da Constituição, bem como do artigo 5^o²⁹ da Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), existiriam três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Observa-se assim que a Constituição, por meio deste dispositivo, acabou por reproduzir a ideia preconizada pelo CTN, dando força à classificação tripartida, tripartite ou tricotômica.

De acordo com alguns doutrinadores, e dentre eles pode-se citar Roque Antônio Carraza, a classificação tripartida, independe da roupagem exterior que os tributos apresentem, ou seja, sendo denominados de empréstimos compulsórios, contribuições sociais ou especiais, essas duas espécies tributárias nada mais são que na verdade impostos ou taxas.³⁰

Ou seja, de acordo com a visão acima, todas as espécies que não se enquadram no conceito de contribuição de melhoria, independente no nome que lhes seja atribuído, seriam classificadas em impostos ou taxas, não havendo que se falar em quaisquer outros tipos de tributo senão impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Embasando o argumento acima exposto, aponta-se que o artigo 4^o³¹ do CTN, por dispor, que a análise jurídica do fato gerador é suficiente para determinar a natureza jurídica do tributo, desconsiderando assim, a nomenclatura e a destinação legal do produto de sua arrecadação para qualificá-lo. Ou seja, da interpretação do referido dispositivo, é possível inferir que a preocupação do legislador da época foi muito oportuna no sentido de coibir a instituição de tributos "disfarçados" pelos entes federados com uma rotulação, uma denominação distoante da verdadeira espécie tributária mascarada por este artifício.

²⁹BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

³⁰CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 568.

³¹BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.: Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Por conseguinte faz-se oportuno assinalar que as classificações que serão tratadas a seguir, afastam-se de uma classificação por categorias, em que as espécies são opostas por um único critério que é satisfeito por alguns elementos e não satisfeito pelos demais, para se apresentarem como classificações por propriedades, que procuram descrever o perfil de cada espécie.³²

Nesta direção, Luciano Amaro entende que os tributos compreendem quatro espécies: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, defendendo assim a classificação quadripartite.³³

Pontua-se que, para o mencionado autor, a contribuição previdenciária não pode ser taxa de serviço, para o trabalhador, nem imposto, para o empregador, posto que a hipótese de incidência dessa taxa é a utilização do serviço público, enquanto que a contribuição pelo trabalhador tem como fato gerador o trabalho remunerado.³⁴

Vistas as demais correntes, passa-se ao estudo da teoria pentapartida, que permite a interpretação de que existem cinco espécies de tributos, acrescentando-se aos três já citados (impostos, taxas e contribuições de melhoria) os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Seguindo esse viés, Regina Helena Costa, prega que os empréstimos compulsórios e as contribuições possuem elementos próprios que lhes qualificam como quarta e quinta espécies tributárias, independentes dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.³⁵

Com relação às contribuições, objeto de análise deste estudo, observa-se que o art. 149 da CF³⁶, faz remissões significativas a outros artigos, possibilitando que se depreenda a natureza jurídica e as espécies de contribuições existentes no sistema jurídico brasileiro.

³² GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 92-93.

³³ Amaro, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.103.

³⁴ *Ibidem*, p. 106.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 109.

³⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: 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.

Avaliando o supracitado dispositivo, verifica-se que além de fazer parte do capítulo “do sistema tributário nacional”, ele manda que se aplique às contribuições sociais as normas gerais de direito tributário e os vários princípios constitucionais-tributários, critérios que conduziram a doutrina majoritariamente, a concluir a natureza tributária das referidas contribuições.³⁷

Neste diapasão, ressalta-se que somente após a Constituição de 1988, foi acolhida a tese, na jurisprudência dos tribunais superiores, de que os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais teriam a mesma natureza dos tributos.³⁸

Da leitura do acórdão proferido em 20-06-1992 no RE n. 146.733-9/SP³⁹ (Pleno), percebe-se que o Ministro do STF Moreira Alves, prestigiou a teoria pentapartida, sustentando que além da três modalidade de tributos existentes (impostos, taxas e contribuições de melhoria) referidas no art. 145, da CF, os arts. 148 e 149 da CF aludem a duas outras modalidades tributárias, sendo elas: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Com base nos elementos expostos, a teoria que defende a existência de cinco espécies tributárias, é a que melhor aborda a classificação dos tributos, mediante critérios adequados na identificação das características inerentes a cada espécie tributária.

Neste sentido, resta evidente e pacificada o entendimento de que existem cinco espécies tributárias do ordenamento jurídico brasileiro: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Assim, uma vez demonstrada a essência das contribuições sociais em sentido amplo, observa-se que, em se tratando, portanto, de uma prestação pecuniária compulsoriamente exigida pelo Estado do particular para a realização dos objetivos da sociedade, é indispensável que pertença a regime capaz de harmonizar os fundamentos do Estado de Direito, consistentes no respeito aos direitos e garantias

³⁷ Kertzman, Ivan e Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**, Salvador: JusPodivm, 2010, p. 21.

³⁸BALEEIRO Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 46.

³⁹ BRASIL. STF. RE 146.733. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves, julgado em: 29/6/1992.

fundamentais dos indivíduos, com os objetivos do Estado democrático, de promover a solidariedade, a dignidade humana e a justiça.⁴⁰

Reforça-se, por fim, que as contribuições especiais, são, portanto, espécies de tributo, fazendo parte das receitas de caráter contributivo para o financiamento o regime previdenciário.

Neste contexto, ressalta-se que o foco do presente trabalho, está nas contribuições previdenciárias patronais. Entretanto, para se chegar ao seu estudo de forma mais delimitada, faz-se oportuno partir-se do gênero para se chegar às espécies. Ou seja, busca-se, primeiramente, explorar as contribuições em sentido amplo, para a partir daí, conhecer suas categorias e então, visualizar suas subespécies.

Inicia-se, portanto, o estudo acerca das classificações das espécies da contribuição social em sentido amplo, com o intuito de direcioná-lo para as contribuições sociais em sentido estrito e, mais especificamente, as contribuições previdenciárias.

2.3 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS COMO TRIBUTOS FINALÍSCOS

Tomando por base Leandro Paulsen, a Constitucional Federal vigente hoje no ordenamento brasileiro, traz dois gêneros específicos de contribuições, sendo eles: o gênero das “contribuições por benefício diferenciais” e o gênero das “contribuições especiais”.⁴¹

O primeiro deles é composto pela contribuição de melhoria e contribuição de iluminação pública⁴², presente nos art. 145, III⁴³ e 149-A da CF⁴⁴ respectivamente e que serão tratados muito brevemente aqui, posto que não é este o foco do estudo.

⁴⁰ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Contribuições Sociais. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 252.

⁴¹ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 25.

⁴² *Ibidem*, loc.cit.

⁴³ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

III – contribuição de melhoria decorrente de obras públicas

⁴⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Art. 149-A - Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

A contribuição de melhoria tem como hipótese de incidência a valorização imobiliária causada por obra pública, ou seja, decorrente de uma atuação estatal que refletem benefícios a certos indivíduos especificamente, daí porque não serem exigidas de toda a coletividade, e sim apenas daquele que teve seu patrimônio melhorado.⁴⁵

Já a contribuição de iluminação pública (COSIP), acrescentada pela emenda constitucional n. 39/2002 abriu a possibilidade dos Municípios e Distrito Federal instituírem contribuição para o custeio da iluminação pública. Observa-se, nesse caso, que, como a sua finalidade é o custeio de atividade de interesse coletivo, não há que se falar em referibilidade entre o serviço remunerado pela contribuição e o grupo sujeito ao seu pagamento.⁴⁶

Conforme observado pelo Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do RE 573.675/SC⁴⁷, a COSIP se assemelha aos impostos, no entanto ela não se identifica com essa espécie tributária em razão do que dispõe o artigo 164, inciso IV, da Constituição Federal, que veda vinculação da receita de impostos. Ele destaca também que, embora a COSIP apresente afinidade com as taxas, não se confunde com elas, pois conforme o artigo 145, inciso II, da CF, as taxas decorrem do exercício do poder de polícia ou da utilização efetiva ou potencial dos serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Nesta linha, Lewandowski ressalta ainda que a inexistência de correlação entre os contribuintes para o custeio do serviço de iluminação pública e a atividade estatal desenvolvida é o que a diferencia das demais contribuições especiais, inclusive das contribuições destinadas à seguridade social, conforme trecho parcialmente transcrito a seguir:

A meu ver, a COSIP constitui um novo tipo de contribuição, que refoge aos padrões estabelecidos nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal. Cuida-se, com efeito, de uma exação subordinada a disciplina própria, qual seja, a do artigo 149-A da CF, sujeita contudo, aos princípios tributários, visto enquadrar-se inequivocadamente no gênero tributo

⁴⁵ Amaro Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 69-70.

⁴⁶ Souza, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Granda. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 748-749.

⁴⁷ BRASIL. STF. RE 573.675/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgado em: 25-3-2009.

Assim, embora sejam qualificados como contribuições, e dessa maneira devem ser tratados, o tributo destinado ao financiamento do serviço de iluminação pública é uma figura peculiar, o que justifica sua classificação em separado das demais espécies tributárias e dos outros tipos de contribuição.⁴⁸

No que diz respeito ao gênero das “contribuições especiais”, também chamadas de contribuições sociais em sentido amplo, estão previstas no caput do art. 149 da CF, sendo elas: as contribuições interventivas, contribuições corporativas e as contribuições sociais em sentido estrito.⁴⁹

Quanto às contribuições de intervenção econômica, elas caracterizam-se, obviamente, por serem instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico. É certo que todo e qualquer tributo interfere no domínio econômico. Mesmo o tributo considerado neutro, vale dizer, com função predominantemente fiscal, já que a simples transposição de recursos do denominado setor privado para o setor público, que realiza, configura intervenção no domínio econômico. Por isto, entende-se que a contribuição de intervenção econômica é apenas aquela que se produz com objetivo específico perseguido pelo órgão estatal competente para esse fim, nos termos da lei. Ou seja, a finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição social como tributo de função nitidamente extra-fiscal. Logo, um tributo cuja finalidade predominante seja a arrecadação de recursos financeiros jamais será uma contribuição social de intervenção no domínio econômico.⁵⁰

As “contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, por sua vez, destinam-se a propiciar a organização dessas categorias, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa. Não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte.⁵¹

⁴⁸ Souza, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p.750.

⁴⁹ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.27.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 431.

⁵¹ *Ibidem*, p. 433.

Por fim, e não é a toa que foi deixada por último, dar-se especial atenção nesse trabalho para a subespécie “contribuições sociais em sentido estrito”, que serão minuciosamente abordadas no próximo tópico.

Em linhas gerais, pontua-se que as “contribuições sociais em sentido estrito”, por conta da sua gama de finalidades, subdividem-se em “contribuições sociais gerais”, tratadas nos artigos 212, §5º⁵² e 240⁵³ da Constituição, “contribuições sociais para a seguridade social”, dispostas no art. 195⁵⁴ e 239⁵⁵ da CF, e em “outras contribuições para a seguridade social”, estabelecidas com base no 195 § 4º⁵⁶ da mesma compilação.⁵⁷

Com isso, faz-se de suma importância a análise de seus elementos fundamentais para o desenvolvimento e entendimento do tema proposto.

Ao tratar das contribuições especiais e, de acordo com o que já foi explicado acerca da sua natureza jurídica, conclui-se que estas são tributos que não tem por hipótese de incidência fatos ligados ao Poder Público (o que as assemelham aos impostos e

⁵² BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

⁵³ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

⁵⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

⁵⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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.

⁵⁷ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p.33.

as diferem das taxas e das contribuições de melhoria) e são cobrados para financiar despesas determinadas (assim como as taxas, contribuições de melhorias e empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago (diferente do que ocorre com os empréstimos compulsórios). Ou seja, cuida-se de tributos devidos em razão de atos praticados pelos contribuintes, cuja cobrança gera receita predestinada a financiar atividades estatais específicas.⁵⁸

Seguindo esta lógica, infere-se que, quando a Constituição, por meio do artigo 149, atribui a competência à União para instituir contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições sociais ou no interesse de categoria profissionais e econômicas, ela não está enumerando hipóteses de incidência mas sim, qualificando fins a serem buscados com a sua instituição.

Assim, partindo do conceito de imposto constante no art. 16 do CTN⁵⁹, para formular o de contribuição especial, pode-se dizer que: é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, e cuja receita é juridicamente afetada à realização de finalidade determinada.⁶⁰

Nesta linha, verifica-se que diferentemente das “contribuições por benefícios diferenciais”, que já foram vistas anteriormente, as “especiais” caracterizam-se por terem hipóteses de incidência desvinculadas de qualquer atuação estatal⁶¹. Por conta disso, afirma-se que as contribuições especiais existentes no nosso ordenamento têm “estrutura normativa interna (hipótese de incidência e de base de cálculo) próprias de impostos”⁶². Embora não seja por meio da regra matriz da hipótese de incidência que se encontre a divergência entre as contribuições e os impostos, é o traço fundamental para distingui-las das contribuições de melhoria e de taxas, pois, como já visto anteriormente estas últimas têm como hipótese de incidência vinculada a atuação estatal.

⁵⁸ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 28.

⁵⁹ Código Tributário Nacional: Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

⁶⁰ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. *Op Cit.*, p. 45/46.

⁶¹ *Ibidem*, p. 41.

⁶² BALEEIRO Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.1033.

Ocorre que, a hipótese de incidência das contribuições tem configuração singular, posto que se caracteriza pela descrição de um determinado fato agregado à circunstância de a ação estatal ser realizada para atender a determinada finalidade.

⁶³ Assim, com base nas lições de Miguel Reale, pode-se dizer que a hipótese de incidência não atua como mera causa da exação, como acontece com os impostos, mas sim como causa qualificada pela finalidade que lhe é inerente.⁶⁴

Desse modo, em que pese muitas vezes a hipótese de incidência das contribuições se pareça com a dos impostos em geral, não há essa compatibilidade aparente, pois, nestes, basta ocorrer o fato gerador para nascer a obrigação tributária, enquanto que, naquelas, a obrigação só nasce se verificados, simultaneamente, a atividade estatal em determinada área e o fato descrito na norma.

Neste sentido, Misabel Derzi ressalta que as contribuições se assimilam a “impostos finalísticos”, ou seja, a sua peculiaridade reside essencialmente na destinação do produto arrecadado, que é constitucionalmente determinada.⁶⁵

Nesta linha também se manifesta Humberto Ávila, considerando que as contribuições são instrumento para a promoção das finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente.⁶⁶

Infere-se, assim, que, ao admitir que as contribuições constituem espécie de tributo, o que existe no regime jurídico constitucional das mesmas que lhes confere identidade específica é o seu caráter finalístico, ou seja, é suposto de sua legitimidade constitucional a finalidade que as mesmas devem atingir.

Tratando deste tema, Marco Aurélio Greco, diz que a Constituição, no caso de impostos, taxas e contribuição de melhoria, empregou o critério da validação constitucional, entendido este como qual a norma inferior será válida, desde que ocorram as “condições” indicadas na norma superior. De outro lado, acrescenta ainda que esta não é a única forma que o Direito possui de disciplinar as relações humanas, indicando que a Carta Magna pode adotar um modelo diferente de validação das normas inferiores, em que o critério não é o de especificar

⁶³ SOUZA, Hamilton Dias de. **Contribuições especiais**. In: Martins, Ives Gandra da Silva. (Coord). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo. Saraiva. 2013, p. 755.

⁶⁴ REALE, Miguel. **Aplicações da constituição de 1988**, Rio de Janeiro. Editora Forense. 1990, p. 68

⁶⁵ BALEEIRO Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 137.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. “Contribuições na Constituição Federal de 1988”. In: MACHADO, Hugo de Brito. **As Contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 317.

condicionantes da legitimidade da exigência, mas sim, de indicar uma finalidade a ser alcançada. Em seguida, afirma que é isso que ocorre no caso das contribuições previstas no art. 149 da CF e no empréstimo compulsório disposto no seu art. 148, posto que estas figuras definem-se constitucionalmente, como categorias distintas das demais, porque a Constituição valida as normas infra-ordenadas que estejam em sintonia com a finalidade expressa.⁶⁷

Sob outro viés, Leandro Paulsen se posiciona a respeito das técnicas de validação acima explicadas, sustentando que estas não se confundem com a definição constitucional de tributo. As referidas técnicas, expressam os requisitos de validade, que possibilitam verificar se a contribuição foi instituída legitimamente face a Lei Maior, ou seja, se é uma contribuição constitucional, enquanto que a definição constitucional, determina o conceito de contribuição⁶⁸. Logo, de acordo com este autor, pode-se dizer que as contribuições especiais qualificam-se como tais, mesmo quando não atingem totalmente o seu fim.

Tratando da necessidade de afetação das contribuições, Marco Aurélio Greco entende que, alterada a finalidade da exação, altera-se a própria exigência e, por conta disso, ou ela deixa de ter fundamento constitucional, ou só poderia subsistir como nova contribuição se a nova finalidade for admitida constitucionalmente e, mesmo assim, com as restrições que eventualmente sejam aplicáveis a esta nova figura por força da Constituição. Por exemplo, uma contribuição para seguridade social que é alterada em sua finalidade para assumir outra feição deixará de ser a contribuição de seguridade social que fora originariamente instituída. Apesar disso poderá eventualmente subsistir se vier a ser instituída por lei complementar, com base no art. 195 §4º e 154, I⁶⁹ a CF. ⁷⁰ Assim, o desvio de finalidade gera a criação de uma nova contribuição, sujeita ao exame de compatibilidade constitucional.

De outro modo, é o entendimento de Leandro Paulsen, no sentido de que as contribuições especiais somente se desenquadrariam do grupo dos tributos, caso se

⁶⁷ GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 138.

⁶⁸ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 32.

⁶⁹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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;

⁷⁰ GRECO Marco Aurélio. *Op.cit.*, p. 150.

verificasse que, no momento da sua criação, sequer tinham finalidades específicas, sendo na realidade impostos travestidos de contribuições. E se por acaso não atingirem suas finalidades por desvios das receitas arrecadadas com a sua instituição, poderão até mesmo ser taxadas de inconstitucionais ou ineficazes, mas não se desqualificarão como veras contribuições.⁷¹

Frente ao diferentes posicionamentos, a visão de Marco Aurélio Greco parece ser a mais acertada, afinal de contas, se a razão de ser da contribuição é voltada para sua destinação, seu desvio implica perda da sua existência.

Neste contexto, ressalta-se que as contribuições sociais, destinadas ao financiamento da seguridade social justificam-se em razão da necessidade imediata deste setor da sociedade, que convive com riscos, oferecendo aos cidadãos atingidos por infortúnios, ou aqueles que já envelheceram e fazem jus a aposentadoria dignas, total assistência nos momentos que necessitarem, sendo assim, um sistema baseado no modelo securitário, calcado na previsão matemática atuarial.⁷²

Nesta linha, afirma-se que, da mesma forma que nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado sem a correspondente fonte de custeio, não pode haver fonte de custeio sem a específica destinação aos benefícios e serviços, pois o sistema de seguridade social somente poderá cumprir suas finalidades se estiver amparado em rígido equilíbrio econômico-financeiro.⁷³

Ao julgar a ADIn 2010 MC/DF⁷⁴ sobre a contribuição devida pelos servidores públicos, o STF se posiciona neste mesmo sentido, entendendo que o regime contributivo é, essencialmente retributivo, ou seja, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. Desse modo, a existência de estrita vinculação causal entre contribuição e

⁷¹ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.33.

⁷² CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 249-259.

⁷³ SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. **Emenda constitucional nº 27- Descaracterização das Contribuições Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda. v. 64, jan. 2001, p. 117.

⁷⁴ BRASIL. STF, ADI 2010 MC/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 30/09/1999.

benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição.

Desta forma, partindo-se do princípio de que a destinação da contribuição é elemento crucial para a sua identidade, verifica-se que não é permitido que o Poder Público desvie a destinação que justifica a cobrança da contribuição social. Ainda que esse desvio ocorra de forma parcial, ele não deve ser tolerado posto que o ordenamento jurídico brasileiro não concebe exação que possua “meia natureza jurídica de contribuição”, ou seja, caso parcela de sua destinação seja desviada esta não poderá subsistir.

Portanto, pode-se dizer que as contribuições especiais, possuindo a função de financiar uma atuação direta do Estado nos campos social e econômico, permite que Carta Magna crie tributos específicos para este fim, que não se impõem em razão da existência de um gasto público genérico, como ocorre no caso dos impostos, mas sim de gastos específicos, de modo que somente e enquanto esses gastos existirem, tais tributos irão se legitimar.

Portanto, entende-se que as contribuições sociais possuem uma afetação que diz respeito à correlação entre causa e efeito, ou seja, há um vínculo entre as razões que justificam a exigência daquele tributo e a contraprestação estatal decorrente de sua arrecadação. Caso haja um desvio na finalidade para que foi criada, o tributo recolhido perde a característica de contribuição, passando a sim a ser inconstitucional.

Neste contexto, abre-se um parêntese para tratar da Desvinculação de Receitas da União (DRU)⁷⁵, criadas através da EC Nº 27, de 21 de março de 2000, e entendida como um mecanismo que permite ao governo desvincular até 20% das receitas das contribuições sociais para o orçamento fiscal.

⁷⁵ BRASIL. Atos das Disposições Constitucionais Transitórias: Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. §1º O disposto no caput não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma do § 5º do art. 153, do inciso I do art. 157, dos incisos I e II do art. 158 e das alíneas a, b e d do inciso I e do inciso II do art. 159 da Constituição Federal, nem a base de cálculo das destinações a que se refere a alínea c do inciso I do art. 159 da Constituição Federal. §2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal. § 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no caput será nulo.

Entretanto, quando confrontadas com as normas constitucionais que legitimam as contribuições sociais, que, como já visto, são tributos cuja receita é previamente afetada, não só para o financiamento da atividade estatal como também a promoção e implementação dos direitos fundamentais prestacionais.

Entende-se, do mesmo modo, que desvinculação dos recursos financeiros advindos da tributação em prol do orçamento do executivo representa um inconcebível desvio de finalidade, o qual culmina por comprometer a validade do percentual de 20% objeto da considerada desafetação.⁷⁶

Chama-se atenção, para o fato de que recursos orçamentários desviados geram lacunas orçamentárias, tanto que de 20% dos valores recolhidos que seriam destinados à seguridade e que acabam por ir para o executivo fazem muita falta àquele setor já tão carente, não só por falta de meios como também por má gestão.⁷⁷ Neste sentido, pode-se inferir que a consequência deste procedimento foi a possibilidade de redução dos valores nas finalidades constitucionalmente estabelecidas.

Desta maneira, Fernando Scaff afirma que o procedimento que vem sendo adotado pelo Governo Federal para tratar desta matéria, malfez a Constituição e a coloca em um patamar idêntico ao de uma norma inoportuna, que impede a gestão financeira saudável do Brasil. A classe dirigente brasileira comporta-se como se Constituição pudesse, e devesse, ser afastada para a concretização de seus objetivos de governo, e não que o exercício desse governo devesse estar subsumido às normas constitucionais⁷⁸.

Fica evidente assim, que a DRU é inconstitucional, pois, como já demonstrado, a arrecadação das contribuições sociais deve se destinar em última análise, ao financiamento da seguridade social, assim, a alteração da destinação do produto arrecadado implica impedimento jurídico.

Diante todo o exposto, reitera-se o caráter finalístico das contribuições especiais, tendo em vista que o conseqüente destas normas tributárias ganha importância para

⁷⁶ Eduardo Marcial Ferreira Jardim. Visão Crítica do art. 76 do ADCT/DRU. In: SAUZA, Arivaldo de; SANTOS Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Orgs). Direito Tributário. **Estudos Avançados em Homenagem a Edivaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 80-81.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 82.

⁷⁸ SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União- DRU. In: FISHER, Octávio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 79.

efeitos de identificação desta espécie de tributo, devendo explicitar em seu comando o destino do produto da arrecadação tributária.

2.4 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA COMO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Antes de tratar especificamente da contribuição previdenciária, é preciso se fazer uma análise a respeito da espécie “contribuição social em sentido estrito” pra se entender em qual das suas subespécies se enquadra o presente objeto de estudo.

Preliminarmente, convém lembrar que, enquanto o Poder Público buscava recursos através de tributos para desempenhar as suas clássicas funções, este mesmo Poder Público passou a se encarregar de um papel muito mais ativo no campo econômico e social, sendo por isso chamado de Estado intervencionista. A partir daí, com o reconhecimento de determinadas necessidades sociais, e a fim de obter certos resultados ou objetivos econômicos, o Estado passou a criar entidades específicas, fora da sua estrutura básica, que ficariam responsáveis pelo exercício das atividades pertinentes.⁷⁹

Essas estruturas, por sua vez, precisavam de recursos financeiros para atuar e com isso começaram a cobrar da coletividade certas quantias que se justificavam em função das finalidades buscadas e que eram diretamente arrecadadas por essas entidades que se encontravam ao lado do Estado, sendo por isso chamada de entidades paraestatais. Diante deste novo papel assumido pelo estado, surge as chamadas, exigências parafiscais.⁸⁰

Dito isto, aponta-se que durante muito tempo, conforme se verá no tópico 2.2.2, as contribuições sociais foram arrecadas e fiscalizadas pelo INSS, entretanto após a edição da Medida Provisória 222/2004, convertida na Lei 11.098/2005, a competência passou a ser da Secretaria da Receita Previdenciária e em seguida, tais atribuições foram repassadas para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir da fusão dos Fiscos Previdenciário e Federal, com publicação da Lei 11.457 em 16 de março de 2007. Com isso, as contribuições perdem o seu caráter

⁷⁹ GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57/60.

⁸⁰ *Ibidem, loc.cit.*

parafiscal, no sentido de não haver mais uma delegação da capacidade tributária ativa a fim de responsabilizar um outro ente para exercer as atividades arrecadatórias e fiscalizatórias da União.

Entretanto, há quem defenda o caráter parafiscal das contribuições sociais sob outro viés, ou seja, considerando a destinação da receita arrecada por elas. Esse é o entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi ao registrar que parafiscalidade "significa que o produto correspondente à arrecadação não será receita integrante do orçamento fiscal do Estado, mas será orçado, centralizado e administrado de forma parafiscal"⁸¹.

Complementando a ideia acima, Hugo de Brito, com base no art. 165, §5º, III,⁸² da Constituição, reforça que as contribuições sociais destinam-se a suprir de recursos financeiros entidades do Poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido de que dispõem de orçamento próprio.⁸³

Portanto, com relação à destinação da receita, afirma-se o caráter parafiscal das contribuições. Acrescenta-se ainda que, independente de considerar ou não a sua parafiscalidade, não restam dúvidas acerca da sua natureza fiscal posto que, como já visto anteriormente, a principal função das contribuições sociais sempre foi a de arrecadar dinheiro para financiar a seguridade social.

Partindo para a classificação das subespécies das contribuições sociais em sentido estrito, observa-se que elas são compostas pelas: "contribuições sociais gerais", "contribuições para seguridade" e "outras contribuições", sendo estas, estabelecidas em diferentes artigos.⁸⁴

As "contribuições sociais gerais", previstas nos artigos 212, § 5º⁸⁵ e no art. 240⁸⁶ da CF, referem-se, respectivamente, a instituição da contribuição do salário-educação

⁸¹BALEEIRO Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 614.

⁸²BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 165 da Constituição, § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá: III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 424.

⁸⁴ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p.78.

⁸⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 212. A. União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de

para o custeio do ensino fundamental público, a ser suportada e recolhida pelas empresas, as contribuições compulsórias dos empregadores, exceto o doméstico, sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social, chamados de serviços sociais autônomos, e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.⁸⁷

Assim, resta inequívoco o caráter tributário da contribuição salário-educação, dado tratar-se de obrigação pecuniária compulsória, instituída e cobrada pela União e modo a gerar recursos para aplicação em finalidade pública.⁸⁸ com relação as contribuições destinadas ao custeio das atividades de entes determinados, será a finalidade do próprio ente que determinará a natureza da contribuição que o financia.⁸⁹

Por sua vez, as “contribuições sociais para a seguridade social” foram, em sua maioria, elencadas no capítulo II, do título VIII, reservado ao Sistema de Seguridade. O texto constitucional, nos incisos do multicitado art. 195, prevê a possibilidade de as contribuições destinadas ao financiamento e custeio da seguridade social incidir sobre 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 (contribuição previdenciária); sobre a receita ou o faturamento (COFINS); sobre o lucro (CSLL); sobre a receita de concursos prognósticos (Concursos Prognósticos) e sobre os bens e serviços provenientes do exterior (PIS-Importação e COFINS- Importação).⁹⁰

Pontua-se que a inexigibilidade de identificação do especial interesse de um grupo determinado de pessoas nesta hipótese justifica-se com base nos artigos 194 e 195 da CF, segundo os quais a seguridade deve ser financiada por todos, de forma

transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

⁸⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

⁸⁷ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 78-79.

⁸⁸ PAULSEN Leandro, VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.110.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 289.

⁹⁰ KERTZMAN Ivan. *Op.cit.*, p. 80.

direta e indireta.⁹¹ Daí a afirmação, que bem resume o pensamento do STF acerca do tema, no sentido de que “contribuição social é um tributo fundado na solidariedade de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da seguridade social”.⁹²

Desse modo, a exigência de contribuição para a seguridade social não depende de especial interesse dos empregadores ou de qualquer outro que seja chamado a contribuir, mas tão somente da condição de indivíduo integrante da sociedade, onde todos são solidários para com o financiamento das atividades estatais nas áreas de saúde, previdência e assistência social, consideradas de particular relevância pelo constituinte.⁹³

Neste contexto, atenta-se para o artigo 167, XI⁹⁴, da CF, posto que destinou as contribuições dos segurados sobre as remunerações recebidas e as contribuições patronais sobre a folha de pagamento exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciário.

Por tal razão, Ivan Kertzman afirma que as contribuições do art. 195, I, “a” e do art. 195, II, da Carta Magna são apelidadas de contribuições previdenciárias.⁹⁵

Nota-se que mais duas contribuições foram destinadas ao custeio da seguridade social, sendo elas: a contribuição PIS-PASEP, prevista no art. 239⁹⁶ da CF, vinculada ao financiamento do seguro desemprego e do abono anual, este pago aos empregados que recebem até dois salários mínimos mensais de empregadores que contribuam para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e a contribuição Provisória de Movimentação

⁹¹ SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2013, p. 776.

⁹² BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.441 MC/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min Sepúlveda Pertence. Julgado em: 28 jun. 1996

⁹³ SOUZA, Hamilton Dias de. *Op.cit.loc.cit.*

⁹⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: Artigo 167, XI: a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

⁹⁵ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 81.

⁹⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 239 da Constituição Federal: A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

Financeira- CPMF, atualmente extinta, prevista nos arts. 74⁹⁷, e 75⁹⁸ dos Atos de Disposições Transitórias- ADCT que incidia sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, sendo o produto da sua arrecadação destinado para o Fundo Nacional de Saúde (0,20%), para a Previdência Social (0,10%) e para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (0,08%).⁹⁹

Por fim, no que se refere às “outras contribuições para seguridade” reforça-se o que já foi dito anteriormente, ou seja, elas foram autorizadas pelo constituinte de 1988 por meio do artigo 195 §4º, a fim de assegurar a manutenção e a expansão da seguridade social em busca, pode-se dizer, do alcance da universalidade da cobertura e do atendimento.

Neste sentido, afirma-se que a contribuição previdenciária é uma espécie tributária autônoma, pertencente ao grupo das contribuições sociais em sentido estrito, destinada ao custeio do regime geral de previdência, conforme se vê no art. 167, XI,¹⁰⁰ da CF, incidente sobre a remuneração que se destina a retribuir o trabalho oneroso, prestado pela pessoa física a uma outra pessoa física, jurídica, empresa ou a uma entidade equiparada.¹⁰¹

Tem-se, assim, que, as contribuições previdenciárias são espécies de contribuições sociais, com a destinação específica de custear o pagamento dos benefícios

⁹⁷ BRASIL. Atos de Disposições Transitórias- ADCT: Art. 74 - A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. § 1º - A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei. § 2º - À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição. § 3º - O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde. § 4º - A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no Art. 195, § 6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.

⁹⁸ BRASIL. Atos de Disposições Transitórias- ADCT: Art. 75. É prorrogada, por trinta e seis meses, a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de que trata o Art. 74, instituída pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, modificada pela Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997, cuja vigência é também prorrogada por idêntico prazo.

⁹⁹ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 81.

¹⁰⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 167. São vedados: XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

¹⁰¹ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 38.

previdenciários. Possuem hipótese de incidência desvinculada da atuação do Poder Público, já que o contribuinte, em se tratando de regime geral de previdência, está obrigado a pagar independente da utilização dos benefícios decorrentes do pagamento, refletindo assim, um baixíssimo grau de referibilidade entre a atuação estatal e o sujeito passivo.

3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

3.1 ASPECTO MATERIAL

A fim de facilitar o entendimento do custeio previdenciário, após a análise de todas as contribuições sociais, o presente trabalho visa aprofundar nas chamadas contribuições previdenciárias, que são as contribuições sociais dos trabalhadores e das empresas, previstas no art. 195, I, a e II da CF¹⁰², centrando-se especificamente nas contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento.

Com o foco delimitado, este tópico busca definir os critérios que compõem o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal. Para isso, e com base no artigo 114 do CTN¹⁰³, o trabalho passa a analisar a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

De início, observa-se que a contribuição previdenciária da empresa é definida na Constituição no art. 195, I, a que dispõe que o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições patronais é, em regra, a folha de salários e demais rendimentos do trabalho prestado por pessoa física com ou sem vínculo empregatício.

Nesta linha, Ivan Kertzman afirma que o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária para os tomadores de serviço (empregadores, a empresa e a entidade a ela equiparada) é a utilização da prestação do serviço

¹⁰² BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília, 05 de outubro de 1988: 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;

b) a receita ou o faturamento;c) o lucro;II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o Art. 201.

¹⁰³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.: Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

remunerado, realizado exclusivamente pela pessoa física, a qualquer título e sob qualquer forma de contratação.¹⁰⁴

Por conta das expressões utilizadas nos artigos 22, I¹⁰⁵, e 28, I¹⁰⁶, da Lei 8.212/91, “pagas”, “devidas” e “creditadas”, durante anos discutiu-se se o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias seria o trabalho ou o pagamento da remuneração do trabalhador. Entretanto, este último entendimento levava à conclusão de que se o empregador não cumprisse a sua obrigação com o empregado, o Estado também estaria impedido de efetuar o lançamento da contribuição devida, posto que não haveria se aperfeiçoado o fato imponível da contribuição. De acordo com este raciocínio, o Direito Público ficava subordinado ao Direito Privado, uma vez que, se o trabalhador não exigisse o pagamento de sua remuneração, o Estado jamais poderia exigir o recolhimento do tributo.¹⁰⁷

Assim, percebe-se que mesmo que a parcela não tenha sido efetivamente paga, há necessidade de recolhimento da referida contribuição.

Nesta linha, Wladimir Martinez afirma que a hipótese de incidência realiza-se, dispensando-se a quitação de retribuição, bastando o direito ao recebimento do crédito por parte do obreiro, mesmo que não contabilizado, para o nascimento da obrigação tributária previdenciária.¹⁰⁸

Mas, como já mencionado, este, nem sempre foi um entendimento pacífico. Com a edição da emenda constitucional 20/1998, a execução das contribuições

¹⁰⁴ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 40.

¹⁰⁵ BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: 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.

¹⁰⁶ BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: 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

¹⁰⁷ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 86.

¹⁰⁸ MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. Tomo II: Previdência Social. São Paulo: LTr, 1998, p. 233-234.

previdenciárias passou a ser obrigatoriamente na Justiça do Trabalho, o que fez com que muitos magistrados trabalhistas entendessem que o fato gerador do tributo previdenciário é o pagamento ou a sentença.¹⁰⁹

Neste sentido, tem-se o entendimento da súmula 14 do TRT 6ª Região:

A hipótese de incidência da contribuição social prevista no artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil ocorre quando há o pagamento ou o crédito dos rendimentos de natureza salarial decorrentes do título judicial trabalhista, razão pela qual, a partir daí, conta-se o prazo legal para o seu recolhimento, após o que, em caso de inadimplência, computar-se-ão os acréscimos pertinentes a juros e multa mencionados na legislação ordinária aplicável a espécie.

Neste contexto, ressalta-se que enquanto o artigo 28, I, da Lei 8.212/1991, ao tratar da base de cálculo da contribuição previdenciária, reforça que a hipótese de incidência da obrigação previdenciária é o serviço prestado, sendo estes, “pagos”, “devidos” ou “creditados” a qualquer título, o art. 195, I da Constituição Federal de 1988, dispõe que haverá contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho “pagos” ou “creditados”, fato este que gera uma divergência entre os magistrados trabalhistas acerca do fato gerador da contribuição previdenciária.¹¹⁰

Pode-se dizer que a interpretação mais coerente para a expressão “creditada” é no sentido de que ela se refere ao crédito jurídico, ou seja, ao direito subjetivo do credor prestador de serviço de receber os valores devidos como contraprestação do trabalho executado.¹¹¹ Ou seja, uma vez prestado o serviço, está determinado o aperfeiçoamento do direito, não havendo necessidade de uma declaração formal acerca da sua existência, bastando que o trabalhador faça jus.

Do mesmo modo, Fábio Zambitte entende que o aspecto material da hipótese de incidência é a remuneração à qual o trabalhador tem direito, em decorrência do seu labor. Tanto a relação de trabalho subordinada como a não subordinada são sinalagmáticas, gerando obrigações para ambos os contraentes. Assim, realizando o serviço, o trabalhador já possui direito subjetivo de exigir o pagamento de sua remuneração¹¹².

¹⁰⁹ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 87.

¹¹⁰ *Ibidem*, p. 88.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 89.

¹¹² IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p. 311.

Nestes termos, em que pese o art. 28, I, da Lei 8.212/91 tenha acrescentado, em relação ao texto constitucional, na definição da base de cálculo previdenciária a palavra “devidos”, ele não foi além dos limites constitucionais, mas simplesmente regulou e explicou o conteúdo do dispositivo constitucional, devendo assim, ser interpretado conforme a Carta Magna.¹¹³

Carlos Castro e João Batista Lazzari afirmam que, para alguns, a inclusão do vocábulo “devidos” seria inconstitucional, pois estaria se estabelecendo uma nova hipótese de incidência, não contemplada no texto constitucional, por via de lei ordinária, vulnerando a exigência de lei complementar para tanto.¹¹⁴

Os supracitados autores, corretamente, expõem o entendimento de que a remuneração “devida” é a mesma que deve ser “paga” ou “creditada” ao empregado, por se configurar em direito adquirido, tendo a norma legal apenas a função de indicar que o fato imponible não constata apenas no auferir remuneração, mas sim, no fazer jus a ela, ainda que o empregador, descumprindo a lei e o contrato de trabalho, deixe de remunerar corretamente o trabalhador, impedindo a alegação de que, não tendo o empregador feito qualquer pagamento de remuneração, como por exemplo, nos casos de mora salarial, nenhuma contribuição seria devida, nem pelo mesmo, nem pelo segurado, com relação ao mês em que não houve pagamento.¹¹⁵

Afinal, entender que a empresa, ao não efetuar o pagamento do empregado, faria com que o fato gerador da contribuição não nascesse, seria contemplar o infrator, ou seja, seria dizer que é possível beneficiar-se com a própria torpeza, seria premiar ato ilícito.

Portanto, pode-se dizer que a inclusão da expressão “devidas” na base imponible da contribuição patronal foi mera interpretação autêntica do legislador, pois o conceito de crédito jurídico já englobava estes valores do segurado empregado, resultado natural da irrenunciabilidade do salário, que o torna sempre “devido”, haja vista a sua indisponibilidade¹¹⁶.

¹¹³ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 88.

¹¹⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 16 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Conceito Editorial, 2014, p. 256.

¹¹⁵ *Ibidem, loc. cit.*

¹¹⁶ IBRAHIM, Fábio Zambitte. O fato gerador da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remunerações pagas, devidas ou creditadas e seu prazo de recolhimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 64. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda, p. 63.

Reforça-se, assim, o entendimento de que a alteração da descrição legal não provocou nenhuma inovação ou determinação de conceito, ou seja, não modificou o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal.

Do ponto de vista jurisprudencial, o debate acerca desse tema tem sido recorrente. Contudo, fora da Justiça do Trabalho, posicionamento que de fato nos interessa nesse estudo, foi pacificado o entendimento de que o fato gerador da contribuição previdenciária é a efetiva prestação do serviço, conforme visto no julgamento do REsp 712185/RS.¹¹⁷

Assim, de acordo com tudo que foi demonstrado, reforça-se que os artigos 22, I e 28, I, trazem a palavra “devidos”, a fim de firmar o posicionamento de que o aspecto material da hipótese de incidência é o efetivo direito ao recebimento da remuneração, o que ocorre no momento da prestação do serviço. Deste modo, não há que se falar em violação ao texto constitucional.

3.2 ASPECTO PESSOAL

O aspecto pessoal, também chamado de subjetivo, diz respeito aos sujeitos envolvidos na relação jurídico tributária.

Segundo Ivan Kertzman, buscar quem são os sujeitos ativos e passivos da relação jurídica previdenciária é o mesmo que identificar aqueles que possuem capacidade tributária ativa e passiva deste tributo.¹¹⁸

Com base no art. 149 da CF, infere-se que é da União a competência para instituir contribuições sociais.

¹¹⁷BRASIL. Ementa do Acórdão REsp 712185/RS. Relator Herman Benjamin. Brasília, 01/09/2009, DJe 08/09/09. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO-ASSIDUIDADE. FOLGAS NÃO GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRAZO DE RECOLHIMENTO. MÊS SEGUINTE AO EFETIVAMENTE TRABALHADO. FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL. 1. Não incide Contribuição Previdenciária sobre abono-assiduidade, folgas não gozadas e prêmio pecúnia por dispensa incentivada, dada a natureza indenizatória dessas verbas. Precedentes do STJ. 2. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento. 3. Recursos Especiais não providos. (STJ, REsp 712185/RS, Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin, data de Julgamento: 01/09/2009)

¹¹⁸ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p.83.

Complementarmente, observa-se que a atual redação do art. 33 da Lei 8.212/91¹¹⁹ dispõe que é da Secretaria da Receita Federal a competência para executar atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais.

No intuito de se obter uma maior compreensão acerca da titularidade do sujeito ativo da relação em análise, é preciso distinguir competência tributária de capacidade tributária e, estas duas, da competência para exercer funções de arrecadação e fiscalização tributária.

Geraldo Ataliba ensina que competência tributária é o poder para legislar, criando o tributo, mediante a definição de seus elementos, enquanto que a capacidade tributária é a aptidão de ser sujeito ativo da obrigação tributária.¹²⁰

Nesta linha, Hugo de Brito Machado leciona que o exercício da competência tributária é de natureza política, embora regulado pela Constituição e eventualmente por leis complementares.¹²¹ Assim, somente as pessoas jurídicas de direito público de capacidade política é que detêm competência tributária, podendo editar leis de instituição de tributos. No caso das contribuições sociais, incluídas as destinadas a seguridade social disciplinadas pelo art. 195 da CF, o art. 149, caput, da mesma compilação, atribui tal competência, como já mencionado anteriormente, à União Federal.¹²²

O mesmo autor complementa explicando que, de outro lado, a capacidade tributária situa-se no plano estritamente jurídico, sendo posterior ao exercício da competência tributária.¹²³ Entretanto, a capacidade de ser sujeito ativo da obrigação, isto é, o titular da competência de exigir o seu cumprimento, no caso das contribuições previdenciárias, não é expressamente traçada pela Constituição. Esta aponta para a existência de um orçamento próprio destinado à seguridade social, distinto do

¹¹⁹BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: Art. 33: À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

¹²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 75.

¹²¹MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1, p.147.

¹²² DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição Previdenciária: Medida Provisória n. 222/2004 e o Sujeito Ativo da Relação de Custeio. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha-Comércio e Serviços Ltda. v. 113, fev. 2005, p. 34.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 149.

orçamento fiscal da União, conforme seu art. 165 §5º, III¹²⁴, bem como para a vinculação dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I,a, e II, ao pagamento de benefícios do regime geral de previdência social, como disposto no art. 167, XI da CF.¹²⁵

Dito isto, observa-se que, com a criação do INSS, em 1990, esta autarquia passou a ser responsável pela administração de todo o sistema previdenciário, incluindo as atividades de arrecadação de tributos e concessão de benefícios. Acontece que, após a edição da medida provisória 222/2004, convertida na Lei 11.098/2005, as atribuições tributárias do INSS foram transferidas ao Ministério da Previdência Social, com a criação da Secretaria da Receita Previdenciária, no âmbito da administração direta.¹²⁶

Em seguida, tais atribuições foram repassadas para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir da junção dos Fiscos Federal e Previdenciário¹²⁷, em 16 de março de 2007, com a publicação da Lei 11.457¹²⁸.

Assim, atualmente, o INSS é responsável, unicamente, pela administração dos benefícios previdenciários, enquanto à Secretaria da Receita Federal compete as atividades correlacionadas a arrecadação, fiscalização e cobrança de exações previdenciárias.¹²⁹

Assim, afirma-se que o atual sujeito ativo desta relação jurídico tributária é a União, posto que a Secretaria da Receita Federal é um órgão que compõe o quadro da União desprovido de personalidade jurídica.¹³⁰

¹²⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988:Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público

¹²⁵DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição Previdenciária: Medida Provisória n. 222/2004 e o Sujeito Ativo da Relação de Custeio. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha-Comércio e Serviços Ltda. v. 113, fev. 2005, p. 35.

¹²⁶ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p.22.

¹²⁷ *Ibidem*, p. 27

¹²⁸ BRASIL. LEI Nº 11.457, de 16 de março de 2007:Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição

¹²⁹KERTZMAN Ivan.*Op.cit.*, p 27.

¹³⁰ *Ibidem*, p. 83.

De outro lado, têm-se na qualidade de sujeitos passivos: os segurados obrigatórios, elencados pelo art. 12 da Lei 8.212/91 (sendo eles divididos em cinco categorias: empregados, trabalhadores avulsos, empregados domésticos, contribuintes individuais e segurados especiais), os empregadores, inclusive os domésticos, as empresas e as entidades a elas equiparadas, conforme art. 15¹³¹ da mesma Lei, que possuem o dever de cumprir, na forma da legislação, o objeto da relação de custeio, qual seja, o recolhimento da contribuição previdenciária.

Assim, com relação sujeito passivo que de fato interessa para o trabalho, tem-se que a legislação previdenciária, dentro do permitido pelo sistema jurídico, no já mencionado art. 15 da Lei 8.212/90, entendeu que todo empregador que exerça atividade econômica com fins lucrativos ou não, é empresa por equiparação, ou seja, a ele se aplica o regime jurídico de empresa em relação aos trabalhadores que lhe prestem serviços. Obviamente, fica excluído deste conceito, por não exercer atividade econômica, o empregador doméstico.¹³²

Entidade equiparada à empresa, por sua vez, é um expressão de alcance amplo, que abarca a figura do empregador como visto e todas as demais situações que, por acaso, não se enquadrem no conceito de empresa de que trata o supracitado artigo. São exemplos de empresa por equiparação: o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço; a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, inclusive a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras; o operador portuário e o órgão gestor de mão-de-obra de que trata a lei 8.630/93 e o proprietário ou dono de obra de construção civil, quando pessoa física, em relação aos segurados que lhe prestam serviço.¹³³

Em síntese, para a legislação previdenciária, toda pessoa jurídica, que contrata segurados filiados ao RGPS, seja ela de direito público ou privado, é empresa, estas consideradas como sujeitos passivos da relação tributária. Soma-se a essa

¹³¹ BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: Art. 15 da Lei 8212/91. Considera-se: I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico. Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

¹³² KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 65.

¹³³ *Ibidem*, p.66.

situações, os casos em que as pessoas físicas podem equiparar-se à empresa, caso do contribuinte individual e do proprietário de obra de construção civil, como visto acima.

Desse modo, entende-se que a relação obrigacional da contribuição previdenciária é uma relação tributária, cujo sujeito ativo é a União, e sujeito passivo os trabalhadores e empregadores.

3.3 ASPECTOS TEMPORAL E ESPACIAL

Este tópico busca delimitar o momento em que se aperfeiçoa a prestação ou a utilização do serviço de que trata o aspecto material, fazendo nascer a relação jurídica previdenciária.

Para uma melhor compreensão, utiliza-se aqui um restropecto acerca deste tema feito por Ivan Kertzman. Para tanto, recorda-se que em 1982, vigorava o Regulamento da Previdência, aprovado pelo decreto 83.081/79, que, no inciso I, do art. 41¹³⁴, previa que salário contribuição era a soma das importâncias efetivamente pagas, em seguida, em 1984, a Nova Consolidação das Leis da Previdência Social-CLPS, aprovada pelo Decreto 89.312/84, no seu art. 135, I,¹³⁵ trocou a vaga expressão “a soma das importâncias”, por “remuneração”. Na sequência, o inciso I, do art. 28 da Lei 8.212/91, na sua redação original¹³⁶, acrescentou ao conceito de salário-contribuição à expressão “creditada”.¹³⁷

Assim, com a redação modificada, o critério temporal deixou de se concretizar apenas com a ocorrência do pagamento e passou, também, a se materializar com o reconhecimento da ocorrência do crédito por parte do tomador de serviço, do empregador, concretizado, por exemplo, com a inclusão do crédito trabalhista na sua

¹³⁴ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 44-45

¹³⁵ BRASIL. DECRETO Nº 89.312, de 23 de janeiro de 1984. Art. 135: Entende-se por salário-de-contribuição: I - a remuneração efetivamente recebida a qualquer título, para o empregado, exceto o doméstico, para o trabalhador avulso e para o trabalhador temporário, até o limite máximo de 20 (vinte) vezes o maior salário mínimo do país, ressalvado o disposto no § 1º e no artigo 136;

¹³⁶ BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: Art.: Entende-se por salário-de-contribuição: I-para o empregado e trabalhador avulso: remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvados o disposto no §8º e respeitados os limites dos §§3º, 4º e 5º deste artigo.

¹³⁷ KERTZMAN, Ivan. *Op.cit.*, p. 45.

folha de pagamento, num contra-cheque emitido ou através de lançamento contábil, devidamente registrado em sua contabilidade.¹³⁸

Na prática, porém, a necessidade de reconhecimento por parte do tomador de serviço por meio de um documento qualquer, dificultou, por óbvio, a fiscalização realizada pela Administração Tributária, gerando a sensação de que nada havia, efetivamente, mudado.¹³⁹

Neste contexto, surgiu uma corrente de pensamento que defendia que, para que se considerasse ocorrido o critério temporal, seria necessário apenas provar a ocorrência do elemento material, pois com ele, surgia o crédito trabalhista e, de forma reflexa, o crédito previdenciário.¹⁴⁰

Nesta linha, reforça-se que, atualmente, a configuração da hipótese de incidência da contribuição previdenciária, ocorre mediante comprovação da existência de crédito trabalhista ou civil, ou seja, que fique provada a ocorrência efetiva da prestação de serviço e a sua utilização pelo tomador do serviço para que tenha a materialização do fato gerador.¹⁴¹

É esse também o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento proferido no Recurso Especial 221365/RS¹⁴², conforme se vê na transcrição de parte do voto em que o relator do referido processo, Ministro José Delgado, afirma ser a prestação do serviço o momento de ocorrência do fato gerador:

(...)

O acórdão recorrido não merece censura. Está correto, ao meu entender, quando assenta que o fato gerador da contribuição dos empregados para a seguridade social é determinado, materializado, pela prestação de serviço e situado, quanto ao tempo, no mês em que tal foi prestado, por, a partir da conjugação desses dois elementos, surgir o direito à remuneração.

(...)

Entendimento em sentido contrário, ou seja de que o fato gerador ocorreria apenas com o efetivo pagamento, aplicando-se portanto a legislação vigente neste momento, não se coaduna com sistema previdenciário que tem como um de seus princípios constitucionais o equilíbrio financeiro e atuarial, e beneficiaria os maus pagadores em detrimento daqueles que mantêm suas obrigações trabalhistas em dia. Afirmar o contrário, mesmo

¹³⁸ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 45.

¹³⁹ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁴⁰ *Ibidem, loc.cit.*

¹⁴¹ *Ibidem, p. 47.*

¹⁴² BRASIL. STJ. Recurso Especial 221362/RS.Primeira Turma. Rel.: Ministro José Delgado. Julgado em: 17/12/1999.

diante do atraso de salários ou pagamentos feito de forma incorreta por parte do empregador, não estaria este sujeito às multas e penalidades previstas pela legislação previdenciária, uma vez que o fato gerador só ocorreria com o efetivo pagamento.

Conclui-se, portanto, ressaltando-se as hipóteses em que o pagamento se dá antes da prestação do trabalho, que a norma aplicável para o cálculo da contribuição previdenciária será a que estava vigorando no momento em que se prestou o serviço, não importando se o pagamento se deu a posteriori por qualquer motivo, uma vez que o fato gerador já se consumara quando a remuneração passou a ser tão somente devida.

Desse modo, conclui-se portanto, que a legislação a ser aplicada é a da época do fato gerador, ou seja, a legislação vigente na competência em que a prestação de serviço foi realizada.

Com relação ao aspecto espacial, deve-se considerar o território político em que ocorre a atuação estatal, ou seja, sendo as contribuições patronais previstas pela Lei Federal 8.212/91, entende-se que ela se aplica no âmbito nacional.

3.4 ASPECTO QUANTITATIVO

Este aspecto diz respeito à alíquota e a base de cálculo. Na legislação previdenciária, as alíquotas são, em regra, *ad valorem*, progressivas e não-cumulativas. São, portanto, cobradas sempre de forma percentualizadas. Podem ser variáveis, em respeito ao princípio da equidade na participação no custeio, decorrente do subprincípio da igualdade.¹⁴³

O outro critério quantitativo, a base de cálculo relaciona-se com o critério material, ou seja, a base de cálculo deve corresponder à riqueza adquirida, paga, devida ou creditada em decorrência da prestação de serviço, salvo as incidentes a título de substituição a que se referem o caput do art. 33 da Lei 8.212/91.¹⁴⁴

Com base no multicitado art. 22,I, da Lei 8.212, têm-se, de forma muito vaga, que a base de cálculo de incidência das contribuições em análise, é o “total das remunerações” .

Ao apurar-se o “total das remunerações”, é preciso ter em conta que o art. 195, I,a, da Constituição cuida de “rendimentos do trabalho” e que o próprio art.22,I da Lei

¹⁴³ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p. 66/67.

¹⁴⁴ *Ibidem, loc.cit.*

8.212/91 delimita àquelas “destinadas a retribuir o trabalho”. Assim, verbas que não constituam, propriamente, rendimentos do trabalhador destinados a retribuir o trabalho não podem compor a base de cálculo da contribuição.¹⁴⁵

Nesta linha, Ivan Kertzman afirma que as contribuições dos trabalhadores e dos tomadores de serviço incidem sobre uma base denominada salário-contribuição, definição esta que parte do conceito trabalhista de remuneração, possuindo, todavia, as suas peculiaridades,¹⁴⁶ como será demonstrado a seguir.

Seguindo esta lógica, pode-se dizer, então, que expressão “salário-contribuição” constitui um conceito muito mais amplo que “remuneração”, possuindo particularidades próprias conferida pela legislação tributária.

Nesta linha, convém observar que conceitualmente “remuneração” pode ser definida como todo o ganho decorrente do trabalho, englobando salário (considerada a parte fixa paga diretamente pelo patrão ao trabalhador como forma de retribuição pelo seu serviço), gorjetas (tida como a parte variável, paga por terceiros, a quem se destinou o seu serviço) e complementos salariais (desprezados por boa parte da doutrina que os considera como parte do salário, são as vantagens obtidas pelos trabalhadores, em decorrência de suas reivindicações atendidas por lei ou por norma coletiva, como por exemplo, as férias e o 13º salário.)¹⁴⁷

Ressalta-se que o STF suspendeu a eficácia da MP 1.523-14, que tentou dar ao art. 22 §2º¹⁴⁸ da Lei 8.212/91 redação no sentido de que integrariam a remuneração os abonos de qualquer espécie ou natureza, bem como as parcelas indenizatórias pagas ou creditadas a qualquer título, inclusive em decorrência da rescisão do contrato de trabalho. Esta redação terminou sendo expressamente rejeitada quando da conversão da referida MP na Lei 9.528/97.¹⁴⁹

Partindo do conceito de remuneração, passa-se para a definição de salário-contribuição, prevista no art. 28,I da Lei 8.212/91, que estabelece que para o empregado e trabalhador avulso, é entendido como a totalidade dos rendimentos

¹⁴⁵PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 130.

¹⁴⁶KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 95.

¹⁴⁷*Idem*. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 9ª Ed. Editora Juspodivm. Salvador. 2012, P. 139.

¹⁴⁸BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: Art. 22. § 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28

¹⁴⁹PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. *Op.cit.*, p. 130.

pagos, devidos ou creditados, o que significa que o fato gerador da contribuição previdenciária é a prestação de serviço do empregado e do trabalhador avulso para os tomadores, independente da data do pagamento da remuneração¹⁵⁰, como já demonstrado no tópico 2.4.1.

Uma vez visualizada a base de cálculo, foca-se no art. 22, I da Lei 8.212¹⁵¹ que traz a alíquota referente a contribuição patronal sobre o serviço prestado pelos empregados e avulsos durante o mês. Assim, com base no referido artigo, as empresas e seus equiparados devem contribuir com 20% sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e avulsos que lhes prestem serviço durante o mês.

Leandro Paulsen, afirma que embora o art. 22, I da Lei 8.212/91, refira-se à remuneração “paga, devida ou creditada”, a base econômica objeto de tributação limita-se à remuneração “paga ou creditada”, conforme se vê na redação do art. 195, I, a, da Constituição.¹⁵²

Nesta lógica, complementa que pagamento é o valor prestado ao trabalhador seja em espécie, seja através de depósito em conta corrente, ou mesmo *in natura*, como utilidades. Ao passo que, creditamento é o lançamento contábil a crédito do trabalhador. Desse modo, não tem que se confundir a remuneração paga ou creditada com a que eventualmente seja devida, mas que não foi sequer formalizada em favor do trabalhador.¹⁵³

O mesmo autor pontua ainda, que a base de cálculo abrange a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à “pessoa física” que preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício.¹⁵⁴ Ou seja, a

¹⁵⁰ KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p.96.

¹⁵¹ BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: 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.

¹⁵² PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 131.

¹⁵³ *Ibidem*, p. 123.

¹⁵⁴ *Ibidem*, *loc.cit.*

relação contratual deve dar-se com pessoa física diretamente, não abrangendo na base de cálculo os valores pagos a empresas jurídicas contratadas para a prestação de serviços pois nesse caso, a relação se dá com pessoa jurídica.

Foi visto até o momento que as empresas contribuem para a previdência social, utilizando como base de cálculo a folha de remuneração dos trabalhadores que lhes prestem serviços. Esta base, entretanto, com espeque no art. 195, §9º¹⁵⁵ pode ser alterada em razão da atividade econômica do contribuinte, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Nestes casos, a empresa passa a contribuir para o Regime Geral de Previdência sobre uma base diferenciada, em função das peculiaridades de sua atividade.

Observa-se aí, um ponto importante para a discussão que será tratada adiante. O fato da Constituição autorizar essa variação de alíquota e de base de cálculo não significa que esta pode ocorrer de forma proporcional, ou seja, não é porque uma empresa possui um grande número de funcionário que será coerente a aplicação de alíquotas desmedidas ou de base de cálculo que possam, na prática, vir a prejudicar aqueles que investiram em produtividade em razão da própria atividade. Essa previsão constitucional, não impede que a alteração, caso aconteça, seja dimensionada dentro dos parâmetros mais adequados ao funcionamento do mercado, desde que haja adequação no equilíbrio do sistema previdenciário.

No que se refere às contribuições substitutivas, busca-se esclarecer a sua extensão e o objeto que está sendo substituído. Ao considerar que o fato gerador que é substituído, obrigatoriamente haveria uma desconstrução do conceito no sentido de que a contribuição previdenciária tem como particularidade o fato de incidir sobre o salário-contribuição, ou melhor, no dizer da Constituição, sobre a folha de salários e

¹⁵⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: 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: § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.¹⁵⁶

Nesse caso, a contribuição previdenciária patronal teria outro aspecto material que não a prestação de serviço, ou seja, a sua essência já não seria exclusivamente o trabalho.

Se, de outro modo, considerar-se que a substituição ocorre somente em relação aos aspectos quantitativos do fato gerador, é facilmente possível manter a estrutura constitucional posta e assim preservar o histórico conceito da contribuição previdenciária.¹⁵⁷

Nesta linha, Ivan Kertzman, defende que o fato gerador continua sendo a prestação de serviço, posto que, o que o legislador permite alterar é a alíquota e a base de cálculo. Segundo o autor, esta tese foi fortalecida com a edição da emenda 20/98, cuja redação foi alterada pela emenda 47/05, resultando no §9º do art. 195 da CF, já citado anteriormente.¹⁵⁸

Acredita-se, portanto, que a permissão constitucional de alteração da alíquota e da base de cálculo, em se tratando de contribuição patronal, deve ser entendida com o devido cuidado, pois não poderá inviabilizar a permanência das empresas no mercado, muito menos reduzir os recursos já limitados do sistema previdenciário.

¹⁵⁶ KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010, p.67.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p.68.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p.69.

4. O REGIME DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546/2011

4.1 AS RAZÕES PARA O REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO

O regime diferenciado de tributação proposto na Lei 12.546/2011, referente à base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, foi resultado da conversão da medida provisória nº 540/2011 criada pela atual presidenta Dilma Rouseff, com o intuito por em prática o chamado Plano Brasil Maior¹⁵⁹, cujo objetivo era defender e tornar mais competitiva a indústria brasileira diante do mercado internacional e obter ganhos sustentados da produtividade do trabalho.

Dentre outras medidas, a referida medida provisória propôs a desoneração da folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro visando, à formalização das relações de trabalho e o fomento das atividades de tais setores, e em contrapartida sugeriu a substituição da incidência sobre remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, pela receita bruta, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados, com prazo de vigência previsto originariamente para se encerrar em 31.12.2012.¹⁶⁰

¹⁵⁹ O desafio do Plano Brasil Maior é: 1) sustentar o crescimento econômico inclusivo num contexto econômico adverso; 2) sair da crise internacional em melhor posição do que entrou, o que resultaria numa mudança estrutural da inserção do país na economia mundial. Para tanto, o Plano tem como foco a inovação e o adensamento produtivo do parque industrial brasileiro, objetivando ganhos sustentados da produtividade do trabalho > disponível em: <http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/conteudo/128>

¹⁶⁰ BRASIL. Medida Provisória nº 540/2011, de 2 de agosto de 2011: Art.7º - Até 31 de dezembro de 2012, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de tecnologia da informação -TI e tecnologia da informação e comunicação -TIC, referidos no § 4º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008, incidirá 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 d o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento).Parágrafo único: Durante a vigência deste artigo, as empresas abrangidas pelo caput não farão jus às reduções previstas no caput do art. 14 da Lei nº 11.774, de 2008. Art.8º - até 31 de dezembro de 2012, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei 8212 de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.

Dentre os motivos¹⁶¹ que impulsionaram a referida alteração proposta pela medida provisória em comento, tem-se o fato de que muitas empresas, em busca da redução do custo da mão de obra, passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas.

Entretanto, observa-se em diversos casos que, muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. Assim, em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.

Neste contexto, ressalta-se que, durante a crise econômica mundial de 2008 e 2009, originária nos Estados Unidos, após o colapso da bolha especulativa no mercado imobiliário, alimentada pela enorme expansão de crédito bancário e potencializada pelo uso de novos instrumentos financeiros, o Brasil, na sua contramão, vivenciou um momento de aumento salarial, conforme informações da OIT,¹⁶² o que impactou os aportes em Tecnologia da Informação, posto que o aumento na folha de pagamento interferiu diretamente na capacidade de seus investimentos.

Com base nisso, a medida provisória em análise destacou que apesar da melhora do cenário econômico após a referida crise, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro estavam enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade.

É dentro desta conjuntura que se fundamenta a criação do Plano Brasil Maior, cujo conjunto de medidas envolve, entre várias outras, as propostas nesta Medida Provisória examinada. Nesta linha, a MP 540/2011 afirmou a intenção em favorecer

¹⁶¹Exposição de motivos da Medida Provisória 540/2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>

¹⁶²Organização Internacional do Trabalho. **Relatório Mundial Sobre Salários 2010/2011 – Políticas Salariais em Tempos de Crise**. Disponível em: <<http://www.oit.org.br/content/relat%C3%B3rio-global-sobre-os-sal%C3%A1rios-201011>>. Acesso em: 30/11/2014.

a recuperação do setores enfraquecidos, bem como incentivar a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção.

Nesse diapasão, faz-se de suma importância para a compreensão do tema em estudo, apontar que a exposição de motivos da medida provisória em análise ressaltou que uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção. Com isso, afirmo que reduzir os custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda.

Neste sentido, deve-se levar em conta que a MP 540/11 que posteriormente deu origem a Lei 12.546/2011, foi editada num contexto em que o País, através do chamado Plano Brasil Maior, buscava incentivar a econômica brasileira. Tanto é que, em 02/08/2011, a Revista Época online, tratando deste tema, publicou as seguintes palavras da presidenta Dilma Roussef: "O momento hoje exige coragem e ousadia. É preciso proteger a nossa economia, as nossas forças produtivas, nosso mercado consumidor e o nosso emprego, defendendo a indústria brasileira da concorrência desleal e da guerra cambial que reduz as nossas exportações e tenta reduzir o nosso mercado interno"¹⁶³.

Por conta dessas razões, a medida provisória reforçou a importância e a urgência das alterações propostas tendo em vista o planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática esta que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho, bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.

¹⁶³ Revista Época Online. **Governo lança plano para estimular a indústria nacional**. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EMI254091-15223,00.html>>. Acesso em: 30/11/2014.

4.2 O SURGIMENTO DO REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO PARA A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

Ao longo de muitos anos, a discussão acerca da necessidade de substituição da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento, por outra que traga menos impacto para a sociedade, tem sido um tema recorrente no debate nacional.

De início, toma-se por base o artigo 22, I e III da Lei 8.212/1991¹⁶⁴ que fixava os encargos previdenciários das empresas em 20% 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 e aos contribuintes individuais.

A partir daí, pode-se inferir que a alíquota de 20% sobre a base de cálculo da contribuição patronal, resultava em altas cargas tributárias para empresas que possuíam um rol significativo de trabalhadores, o que inevitavelmente induzia práticas que afrouxavam as relações trabalhistas e conseqüentemente aumentavam o índice de desemprego.

Desse modo, algumas medidas no sentido de desonerar a folha de pagamento foram concretizadas ainda na década de 1990, dentre elas, a instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o Simples, instituído pela Lei 9.317/96 e posteriormente chamado de Simples Nacional pela LC 127/2007, a fim de efetivar os artigos 170, IX¹⁶⁵ e 179 da CF¹⁶⁶, proporcionando que as empresas

¹⁶⁴ BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: 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.III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

¹⁶⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

enquadradas nos limites estabelecidos optem pelo sistema simplificado que consolida diversos tributos em um único e que é calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta.¹⁶⁷ Neste mesmo intuito, o Decreto 3.048/99, em seus artigos 200¹⁶⁸ e 201, IV¹⁶⁹, previu a substituição da cota patronal sobre a folha de salários de trabalhadores rurais pela contribuição sobre a comercialização da produção rural.¹⁷⁰

Nesta linha, convém ressaltar a aprovação da Emenda Constitucional nº 20/1998, que incluiu o parágrafo 9º no artigo 195 da Constituição Federal o que possibilitou que as contribuições previdenciárias patronais sobre a folha pudessem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. Hoje, por conta da alteração provocada pela EC 47/2005 a base de cálculo pode variar também conforme o porte da empresa ou em função da condição estrutural do mercado de trabalho.¹⁷¹

Outro passo em favor da desoneração foi a edição da EC nº 42/2003, que incluiu os parágrafos 12 e 13 no mesmo artigo 195 da CF¹⁷², modificação esta que possibilitou a substituição gradual, parcial ou total da contribuição patronal incidente sobre a

¹⁶⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

¹⁶⁷ Kertzman Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 9. ed. Editora Juspodivm. Salvador. 2012, pág. 232-233.

¹⁶⁸ BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Art.200: A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso I do art. 201 e o art.202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, é de: I-dois por cento para a seguridade social; e II- zero vírgula um por cento para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

¹⁶⁹ BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de IV-dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do **caput** e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural

¹⁷⁰ Kertzman Ivan. *Op.cit.*, p. 222-225.

¹⁷¹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 195. § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

¹⁷² BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 195:§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do **caput**, serão não-cumulativas. §13. Aplica-se o disposto no §12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

folha de salários por contribuição específica incidente sobre a receita ou faturamento, a ser aplicada de forma não cumulativa, com o objetivo de reduzir a carga tributária das empresas e aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional, além de induzir o aumento de contratação de empregados.

Percebe-se que, da maneira como os parágrafos acima citados foram redigidos, a pretensão destes é não somente substituir a base de cálculo da tributação previdenciária patronal, mas a própria hipótese de incidência, uma vez que efetivada a alteração, as empresas que auferirem receitas ou faturamento estarão obrigadas ao pagamento do tributo substituto, independentemente da contratação de trabalhadores.

Em seguida, merece destaque a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 233/2008 que, a fim de implementar uma reforma tributária, propôs entre outras providências, a substituição parcial das contribuições previdenciárias por um tributo incidente sobre a receita, sendo este, o do Imposto sobre Valor Adicionado Federal-IVA-F, por ela criado.

Veja-se ainda que o artigo 11 da citada proposta diz que a contribuição do artigo 195, I da CF, será gradativamente reduzida,¹⁷³, entretanto, não define o percentual de dedução da contribuição patronal nem de acréscimo da alíquota de IVA-F. Sabe-se, contudo, que a intenção, divulgada à época pelo Governo, era que a redução fosse de um ponto percentual ao ano, durante seis anos, da alíquota de 20% e chegar em 14%.¹⁷⁴

É neste contexto que o Governo, pressionado pela sociedade e por setores empresariais, permanece na busca da redução dos custos tributários sobre a mão-de-obra.

Nesta linha, foi editada a Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei 12.546 de 14 de dezembro de 2011. Inicialmente, essa Lei alterou o caput

¹⁷³BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição 233/2008, de 28 de fevereiro de 2008: Art. 11.Lei definirá reduções gradativas da alíquota da contribuição social de que trata o art. 195, I, da Constituição, a serem efetuadas do segundo ao sétimo ano subsequente ao da promulgação desta Emenda.Parágrafo único: O Poder Executivo da União encaminhará projeto da lei de que trata este artigo no prazo de noventa dias da promulgação desta Emenda.

¹⁷⁴ PAES, Nelson Leitão. Reforma Tributária - **Os Efeitos Macroeconômicos e Setoriais da PEC 233/2008**. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-41612011000200011&script=sci_arttext.

dos artigos 7º e 8º constantes na MP que lhe deu origem, ampliando o prazo de vigência da contribuição substitutiva para dezembro de 2014 pois, como visto anteriormente a MP 540/2011 definia o prazo para até dezembro de 2012, e no mais, manteve intacta as demais disposições referentes a nova contribuição sobre a receita bruta das empresas que prestavam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação - TI e Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC, passando estas a contribuir com a alíquota de 2,5% sobre o valor da receita bruta auferida, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos de 1,5% para as empresas que fabricavam os produtos classificados na Tipi aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.¹⁷⁵

Em seguida, a Lei 12.715/12 originária da Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012, estendeu a diversos outros setores a substituição do pagamento da contribuição patronal incidente sobre a folha de salários pela nova contribuição de 2,0% e de 1,0% para as empresas que fabricam os produtos listados na Tipi, incidente sobre a receita bruta, alterando assim, o caput dos artigos 7º e 8º no que se refere às alíquotas.¹⁷⁶

Pontua-se como um fato extremamente significativo para o presente estudo, o Decreto 7.828, de 16 de outubro de 2012 que regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os artigos 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, estabelecendo no

¹⁷⁵ BRASIL. Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011: Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2014, a contribuição devida pelas empresas que prestam exclusivamente os serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), referidos no § 4º do art. 14 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008, incidirá 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 art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento). Art.8º - até 31 dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei 8212 de 1991, as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 2006.

¹⁷⁶BRASIL. Lei 12.715, de 17 de dezembro de 2012: Art. 55 - A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações: Art. 7º - Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão 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 art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei.

caput do seu art. 4º¹⁷⁷ que as contribuições calculadas sobre a receita bruta têm caráter impositivo aos contribuintes que exerçam as atividades abrangidas pela Lei 12.546/2011.

Salienta-se que a Lei nº 12.844/2013, objeto de conversão com emendas da Medida Provisória nº 610/2013, incluiu em seu art. 13¹⁷⁸, novos setores submetidos ao Regime Diferenciado de tributação e reformou a redação anterior dada ao caput do artigo 8º pela Lei 12.715/2012.

Vale notar que, em 27 de fevereiro de 2013, o Plenário do Senado havia aprovado o Projeto de Lei de Conversão 1/2013 (proveniente da Medida Provisória 582/2012), que dentre outras alterações, incluiu na Lei 12.546/2011 o dispositivo, que permitiu que as empresas pudessem optar ou não pelo regime da desoneração da folha de pagamentos, de acordo com os seus interesses, bastando para isso, no início de cada exercício, efetuar o primeiro recolhimento da contribuição patronal, nos termos da legislação anterior (artigo 22, incisos I e II da Lei 8.212/91), condição que prevaleceria até o final do exercício.

No entanto, este dispositivo legal foi vetado pela Presidenta. Continuando, assim, obrigatória a adoção do regime de desoneração da folha de pagamento pelos contribuintes que exerçam as atividades constantes na Lei 12.546/2011.

Em outubro de 2014, foi aprovada a MP nº 651/2014, que alterou novamente a redação dos artigos objeto de estudo, retirando o prazo de vigência até dezembro de 2014 e tornando a substituição da base de cálculo da contribuição patronal, que antes era temporária, definitiva.¹⁷⁹

¹⁷⁷ BRASIL. Decreto nº 7.828 de 16 de outubro de 2012.: Art. 4º As contribuições de que tratam os arts 2º e 3º têm caráter impositivo aos contribuintes que exerçam as atividades neles mencionadas.

¹⁷⁸BRASIL. Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013: Art. 13- A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:Art. 8º- até dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota, de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no anexo I.

¹⁷⁹BRASIL. Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014: Art. 41. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art.7º Contribuirão 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.

Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, 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, as empresas que

Em 13 de novembro de 2014, o vice-presidente Michel Temer sancionou, com vetos o projeto de lei de conversão aprovado pelo Congresso Nacional, no lugar da Medida Provisória 651/2014, dando origem a Lei 13.043/2014.

Atualmente vigente a referida Lei, trata da contribuição substitutiva patronal nos artigos. 50¹⁸⁰, 51¹⁸¹ e 52¹⁸². Com relação aos vetos relacionados a este tema, verifica-se na mensagem nº 384, de 13 de novembro de 2014 que os dispositivos vetados desonerariam setores da economia, sem apresentar os cálculos de impacto orçamentário-financeiro devidos, estando assim, em desacordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁸³.

fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

¹⁸⁰ BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 novembro de 2014.: Art. 50. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 7º Contribuirão 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 2% (dois por cento):

XII - (VETADO);

XIII - (VETADO).

"Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), 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, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

"Art. 9º

II -

c) reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

X - no caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da contribuição à medida do efetivo recebimento.

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

¹⁸¹ BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 novembro de 2014.:Art. 51. Ficam excluídos do Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, os produtos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011:

I - 1901.20.00;

II - 1901.90.90;

III - 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10.

¹⁸² BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 novembro de 2014. Art. 52. (VETADO).

¹⁸³Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;II - estar acompanhada de medidas de compensação,

Assim, diante o histórico acerca da alteração da base de cálculo patronal e de todo o contexto em que ela foi inserida, não se poderia esperar uma consequência diversa que não à conversão da MP 651/2014 na Lei 13.043/2014, que, dentre outras medidas, mantém o caráter obrigatório da contribuição patronal substitutiva e converte-a em um regime de tributação permanente.

4.3 O REGIME ATUAL DOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546/2011

Atualmente, os caputs dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/ 2011 vigoram com a redação dada pela MP 651/2014 convertida na Lei 13.043/2014 que, como dito anteriormente, dentre outras medidas, tornou permanente a desoneração da folha.

Com o recente texto proposto, não resta prazo específico para a vigência dos referidos dispositivos da Lei nº 12.546, de 2011, que tratam da incidência das contribuições previdenciárias, de forma que sua vigência torna-se permanente, (até que outra lei a revogue) tendo em vista os resultados atingidos pela medida no que tange ao incentivo às exportações e à geração de empregos nos setores beneficiados.

Conforme a exposição de motivos da MP 651/2014, observa-se que a implantação, em caráter permanente, da desoneração da folha baseia-se no fato de que a suposta redução do custo do trabalho, gera impactos positivos sobre o emprego, já que significa um alívio do custo com encargos sociais suportados pelo empregador. Deste modo, afirma-se que a redução desses custos representa um forte estímulo à contratação de novos empregados ou a sua formalização, uma vez que o custo previdenciário foi deslocado para a receita bruta.

De outro lado, com relação aos setores que enfrentam crises, a medida busca atuar como fator para a diminuição das demissões, o que significa geração de saldo positivo líquido de empregos.

Destaca-se, ainda, dentre as razões para a adoção da substituição da base de cálculo patronal, que esta política da desoneração não se limita apenas ao emprego,

no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

mas também acarreta efeitos positivos para a produção e a competitividade da indústria brasileira. Nesta linha, é importante pontuar que a contribuição substitutiva não incide sobre as exportações, mas incide sobre as importações, neste último caso, na situação de desoneração baseada em produtos.

De acordo com esta lógica, pode-se dizer que a medida também favorece a recuperação da balança comercial brasileira no setor industrial, com impactos positivos balança comercial industrial que vinha passando por um processo de deteriorização nos últimos anos. Assim, a desoneração permanente da folha e a consequente melhoria das condições de competição da indústria nacional pode refletir uma redução no déficit comercial do setor, o que sinaliza melhoria no fluxo de divisas e impactos positivos adicionais no controle inflacionário no Brasil.

Diante destas considerações é natural concluir que a desoneração favorece a maior integração da indústria brasileira com as cadeias produtivas internacionais, já que a redução do custo de produção auxilia as filiais brasileiras na competição por fábricas e desenvolvimento de novos produtos. Assim, a medida não apenas aumentou a capacidade de competição das empresas brasileiras como um todo, mas também permitiu às filiais nacionais melhores condições de competição interna na busca por atrair novas fábricas, centros de pesquisas e projetos para o território nacional.

Não é a toa que a mídia já divulgou muitas matérias referentes aos impactos da desoneração da folha, em uma delas, vinculada no site do governo, “Portal Brasil”, foi relatado que o Secretário de Política Econômica, Márcio Holland, afirmou que “a medida contribuiu para manutenção e criação de postos de trabalho; formalização do emprego; redução de rotatividade; melhoria da competitividade e do fluxo de caixa das empresas; e estímulo às exportações”. Além disso, a mesma matéria informou que durante a reunião da Comissão Tripartite de Desoneração da Folha de Pagamentos, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) apresentou o resultado de uma pesquisa realizada com os setores contemplados com a desoneração da folha. De acordo com o estudo, há um ano, a expectativa do setor

era a de aumento do emprego nas empresas na ordem de 18%. Um ano depois, essa expectativa passou para 63%.¹⁸⁴

Logo, o ato de tornar permanente a desoneração da folha, relaciona-se com o objetivo de que as empresas adotem um horizonte de longo prazo em seu planejamento, trazendo previsibilidade aos investimentos a serem realizados.

Uma vez visualizado o breve histórico acerca de como se originou a substituição da base de cálculo da contribuição patronal instituída pela Lei 12.546/2011 e os motivos pelos quais essa alteração tornou-se permanente, o estudo volta-se agora aos setores que hoje estão submetidos, obrigatoriamente, a esse Regime diferenciado e na análise dos efeitos práticos surtidos, a fim de visualizar se os objetivos iniciais foram realmente almejados.

Em linhas gerais e de acordo com o artigo 7º da Lei 12.546/2011, verifica-se que contribuem sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 2%, as empresas que atuam nos setores de Serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) que se dediquem exclusivamente aos serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774; Teleatendimento, Hoteleiro; transporte rodoviário coletivo de passageiros enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0, ferroviário de enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0 e metroferroviário, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0; Construção Civil enquadradas nos grupos da construção de edifício, instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções, obras de acabamento, outros serviços especializados para construção; Construção de Obras de Infraestrutura enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0.; Comércio Varejista, Industrial (Enquadradas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Itens Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660/11, nos códigos indicados).

Observa-se, por fim, que o disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas

¹⁸⁴ Porta Brasil. **Mantega diz que desoneração da folha ajuda a reduzir custo de produção.** Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/01/mantega-diz-que-desoneracao-da-folha-ajuda-a-reduzir-custo-de-producao>>. Acesso em: 30/11/2014.

de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total, como consta no § 2º do dispositivo.

Por sua vez, o artigo 8º da Lei analisada, dispõe que contribuem sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1%, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660/11 nos códigos referidos no Anexo I, aplicando-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa e para tanto devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; também se aplica às empresas de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos; de transporte aéreo, marítimo, por navegação de cabotagem, por navegação de longo curso, navegação interior de passageiros em linhas regulares; navegação de apoio marítimo e de apoio portuário; empresa de manutenção e reparação de embarcações; de varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II desta Lei, exceto às empresas de varejo dedicadas exclusivamente ao comércio fora de lojas físicas, realizado via internet, telefone, catálogo ou outro meio similar e às lojas ou rede de lojas com características similares a supermercados, que comercializam brinquedos, vestuário e outros produtos, além de produtos alimentícios cuja participação, no ano calendário anterior, seja superior a 10% (dez por cento) da receita total; que realizam operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados, enquadradas nas classes 5212-5 e 5231-1 da CNAE 2.0; de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0; de transporte ferroviário de cargas, enquadradas na classe 4911-6 da CNAE 2.0; e jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0.

Diante o exposto, busca-se, no tópico seguinte, uma análise acerca da relação da desoneração da folha de pagamento e o seus impactos econômicos, tributários e sociais.

4.4 O REGIME DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO PROPOSTO PELOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546 E SEUS IMPACTOS SOCIAIS.

Como demonstrado no capítulo anterior, não é de hoje os debates travados em torno da “necessidade” de substituir a contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento, por outra, que traga “menos” impacto para a sociedade, no caso específico, sobre a receita bruta da empresa.

Afinal de contas, diante de tudo que já foi dito, é inegável que os custos trabalhistas e tributários sobre a folha de pagamento no país trazem um importante impacto para a atividade empresarial e para a própria economia.

Entretanto, garantir de forma indubitável que a substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal influenciará diretamente para o acréscimo do trabalho formal e, com isso, impor essa alteração sem mais opções, é uma atitude arriscada.

Nesta linha, Fábio Zambitte Ibrahim representa parte da doutrina que defende que o tributo previdenciário deve permanecer com a base de cálculo original, posto que a sua alteração poderia levar ao enfraquecimento do Sistema Previdenciário. Segundo ele, o problema do desemprego não será solucionado ou atenuado com a desoneração da folha de pagamento posto que as contratações de novos empregados pelas empresas dependem de outros fatores, como aumento de demanda, de crédito disponível, melhora das taxas de juros etc, e que não é papel da previdência social a geração de empregos com o aviltamento de seus recursos.

185

Para o citado doutrinador, a substituição da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento seria algo imprudente, pois a incidência por esta base possibilita a quantificação atuarial dos recursos necessários à manutenção dos ingressos do trabalhador quando de seu afastamento, temporário ou definitivo, do mercado de trabalho. Ou seja, a substituição da base de cálculo poderia quebrar

¹⁸⁵IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p. 118.

este liame e, tragicamente, possibilitar o desvio de recursos da previdência para outros seguimentos.¹⁸⁶

Com isso, preza-se o argumento de que a desoneração da folha de pagamento levaria a um agravamento do suposto “déficit” da previdência, não sendo capaz de gerar novos postos de trabalho.

Em sentido contrario, Leandro Paulsen, comentando o §13º, do art. 195, da Constituição Federal, opina no sentido de que a carga tributária sobre a folha de pagamento por trabalho prestado por pessoa física está muito elevada, o que estimula a informalidade das relações de trabalho.¹⁸⁷

Em que pese o coerente entendimento acima citado, a alteração proposta pela Lei 12.546/11, ou melhor, imposta, nem sempre trará benefícios para as empresas “aderentes”.

Nesta linha, é imprescindível lembrar que, de acordo com o que foi visto no tópico 3.1, infere-se que a essência da Lei 12.546/2011 encontra-se explícita nas próprias diretrizes do Plano Brasil Maior, nascido, como já visto anteriormente, em um contexto de sustentação de crescimento econômico, em um contexto mundial adverso, com o claro objetivo de fortalecer principalmente a indústria nacional, de modo a beneficiar e fortalecer os setores contemplados por meio de medidas como a desoneração da folha de pagamento.

Com base nisso, observa-se o caráter essencialmente extrafiscal da alteração do regime de tributação, trazido pela Lei em comento, uma vez que, a finalidade desta modificação é, dentre outras, aquecer a economia, gerar emprego e renda e aumentar a competitividade e produtividade da indústria, induzindo assim, o comportamento das empresas, de modo que estas formalizem suas as relações de emprego e modernizem seus investimentos. Seguindo esta lógica, fica evidente que, por meio da majoração tributária, a referida Lei não atingirá suas metas.

Assim, faz-se de suma importância analisar esta modificação obrigatória do regime de tributação das contribuições das empresas, sob a ótica da interpretação

¹⁸⁶ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014, p. 118.

¹⁸⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p.606.

teleológica, contida no artigo 5º¹⁸⁸ da Lei de Introdução ao Código Civil, que tem por critério a finalidade da norma, ou seja, de acordo com essa técnica, ao se interpretar um dispositivo legal deve-se levar em conta as exigências econômicas e sociais que ele buscou atender e conformá-lo aos princípios da justiça e do bem comum.

Neste sentido, observa-se o entendimento de Karl Larenz acerca da hipótese de lacuna oculta de regulamentação, que ocorre, segundo o autor, nos casos em que a lei não prevê uma “ordenação de vigência negativa”, ou seja, regra restritiva. A lacuna não é patente, mas sim, oculta, posto que existe uma regra positiva dentro da qual cabe a situação de fato. Falta, todavia, a esperada restrição da regra, que dela excetua a situação.¹⁸⁹

Ainda com o mesmo autor, a solução encontrar para suprir a lacuna existente na norma, se dá por meio da redução teleológica, pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com sentido da lei.¹⁹⁰

Tal entendimento é perfeitamente aplicável à tese em estudo posto que a alteração da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais imposta pela Lei nº 12.546/2011, dentro do contexto que foi criada, deveria, em suma, culminar na redução, desoneração da carga tributária das empresas cuja atividade fosse abrangida pela referida Lei, para assim, efetivar os objetivos extrafiscais inicialmente pretendidos.

Fortalecendo a premissa construída acima, ressalta-se que, apesar de um dos motivos da substituição trazida pela Lei 12.546/2011 ser a proteção dos direitos sociais do trabalho, estudos, baseado na pesquisa do PNAD, do IBGE, apontam que os trabalhadores informais recebem remunerações mínimas equivalentes aos com carteira de trabalho registrada, possuindo também a mesma média de jornada de trabalho.¹⁹¹

¹⁸⁸BRASIL. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.: Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

¹⁸⁹LARENZ Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991, p. 434.

¹⁹⁰*Ibidem*, p. 451.

¹⁹¹NERI, Marcelo Cortes. Informalidade. In: **Ensaio Econômicos**. N. 635, dezembro de 2006. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/550/2170.pdf?sequence=1> último acesso em: 31/10/2014, p. 22-23.

Assim, torna-se inevitável indagar: o que o empregador ganha com a política de contratação informal dos seus empregados, já que muitos dos benefícios trabalhistas também são concedidos aos empregados não formalizados?

Ivan Kertzman afirma que o maior ganho do empresariado com a informalidade está na sonegação dos tributos sobre a folha de pagamento, já que, grande parte dos direitos trabalhista é preservado nas relações informais.¹⁹²

Diante deste contexto, é preciso ter em mente que as empresas que investem em compra de máquinas e equipamentos e que conseqüentemente aumentam sua produtividade, serão extremamente prejudicadas, em razão da alta carga tributária que serão compulsoriamente submetidas, o que ao invés de amenizar, pode incrementar o nível de informalidade nas relações trabalhistas.

Neste sentido, Cláudio Tessari afirma que para as empresas que possuem um número reduzido de empregados, a contribuição previdenciária substitutiva trouxe tão somente malefícios, pois estão tendo sua eficiência econômica comprometida.¹⁹³

Dentro deste contexto, imagina-se um empresário que reserva uma grande quantia de recursos para ampliar os seus negócios para outras áreas por meio de investimentos no ramo da tecnologia e em novos equipamentos e, para que isso ocorra da melhor forma, faz os cálculos de todas as determinantes para o sucesso de seu novo empreendimento. Nesses casos, a tributação sobre a receita, é uma variável, que apesar de desonerar a folha da empresa, por outro lado, pesa contrariamente à escolha de atividades de maior concentração de trabalhadores por faturamento já que seus encargos tributários serão majorados, não havendo benefícios em custear a contratação formal de empregados.

Nesta linha, pode-se dizer que a substituição da base imponible da contribuição previdenciária patronal, neste aspecto, afronta à justiça tributária, posto que alguns setores econômicos, por conta da alta carga tributária, sentem-se desestimulados para realizar contratações formais.

¹⁹²KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 171.

¹⁹³TESSARI, Cláudio. A Lei 12.546/2011, suas alterações, e a possibilidade jurídica das empresas questionarem a mudança da base de cálculo da contribuição previdenciária quando, ao invés de uma desoneração, houver um aumento da carga tributária, recentes decisões judiciais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda. v. 224, maio. 2014, p. 33.

Neste sentido, Ivan Kertzman afirma que a justiça tributária pode ser considerada corolário do princípio da justiça social e traz reflexos em diversos princípios tributários, tais como o princípio da capacidade contributiva, o da igualdade, o da isonomia, o da vedação ao confisco, entre outros.¹⁹⁴

Dito isto, atenta-se para distinção feita entre o aspecto formal e material do Estado de Direito, feita pela teoria jurídica do Estado. De acordo com o aspecto formal, o Estado deve garantir a segurança jurídica dos cidadãos, enquanto que no aspecto material, não basta que as leis editadas sejam válidas, é preciso que elas sejam materialmente justas, incluindo, também, as leis tributárias.¹⁹⁵

Considerando que o Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado, observa-se que o princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja distribuída igualmente entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que os mais ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres.¹⁹⁶

Conclui-se assim, que a justiça fiscal deve ser orientada pelo princípio da capacidade contributiva.¹⁹⁷

Em suma, destaca-se que a intenção aqui, não é negar que a desoneração da folha de pagamento, principalmente nos setores em que há uma maior utilização de mão-de-obra, estimula a formalização do mercado de trabalho, porque, quanto a isso, não restam dúvidas. O que se discute é a constitucionalidade acerca da imposição da alteração da base de cálculo patronal, de modo geral e obrigatório, para diversos setores econômicos, sem levar em consideração as diferenças estruturais e econômicas de cada uma delas, os consequentes encargos tributários que as empresas ficarão sujeitas e como isso pode prejudicar sua garantia constitucional de livre concorrência empresarial.

A fim de suprir essas inquietudes presentes no tema proposto, o capítulo seguinte encarrega-se de demonstrar os motivos que tornam a imposição trazida pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 inconstitucional. E, para isso, contraria a visão

¹⁹⁴KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, p. 173.

¹⁹⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 16.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p.18.

¹⁹⁷ KERTZMAN Ivan. *Op.cit.*, p.174.

dos julgados acima, demonstrando a evidente violação aos princípios da isonomia, vedação ao confisco e livre concorrência, como alicerce para sustentar esta tese.

5 A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PREVISTO NOS ARTIGOS 7º E 8º DA LEI 12.546/2011 E O OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, VEDAÇÃO AO CONFISCO E LIVRE CONCORRÊNCIA

A forma de atuação do Estado para o caso em estudo evidencia a violação a um conjunto de princípios constitucionais que orientam a política tributária nacional, sendo eles: o princípio da isonomia, vedação ao confisco e livre concorrência. Dessa forma, o presente trabalho passa agora a analisar cada um desses princípios infringidos a fim de fortalecer a tese da inconstitucionalidade acerca do regime obrigatório previsto nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011.

Para isso, ressalta-se, primeiramente, que a Constituição Federal é a norma principal do ordenamento jurídico brasileiro, e segundo Gomes Canotilho, esta característica se revela porque as normas de direito constituem uma lei superior que possui o fundamento de validade em si própria, as normas de direito constitucional são normas das normas afirmando-se como fontes de produção jurídica de outras normas.¹⁹⁸

Do referido ensinamento, infere-se que qualquer norma que venha a ser criada, deve estar em conformidade com Constituição Federal, posto que esta se caracteriza por ser a Lei Maior do Ordenamento Brasileiro.

Nesta linha, atenta-se para os ensinamentos de Robert Alexy no sentido de que tanto regras quanto princípios são normas, pois ambos são razões para juízos concretos de dever-ser, ainda que de espécie muito diferente.¹⁹⁹

Uma vez entendidos como normas, Humberto Ávila define e distingue regras de princípios. Segundo ele, as regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre focada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da criação normativa e a dos fatos. Os princípios, são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com

¹⁹⁸ CANOTILHO José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 689.

¹⁹⁹ ALEXY Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros editores Ltda., 2006, p. 87.

pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²⁰⁰

No que se refere a distinção entre as regras e os princípios, destaca-se a teoria clássica do Direito Público, que difunde a ideia de que os princípios são normas de alto grau de abstração, destinando-se a um número indeterminado de situações, e de generalidade, posto que dirigem-se a um número indefinido de pessoas e que por conta disso, demandam uma aplicação influenciada por elevado grau de subjetividade do aplicador. De outro lado, as regras por destinarem-se a um número, quase, determinado de situações e de pessoas, refletem o baixo grau de abstração e de generalidade, exigindo assim, uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do interprete.²⁰¹

Uma vez visualizada o conceito e as similaridade e distinções entre as regras e os princípios, afirma-se que as normas atuam sobre as outras normas do mesmo sistema jurídico, especialmente definindo-lhes o seu sentido e seu valor, enquanto que os princípios, por conta do caráter finalístico imediato, visam estabelecer um estado ideal de coisas a ser buscado, que se refere a outras normas do mesmo sistema, notadamente das regras.²⁰²

Logo, conclui-se que os princípios são normas importantes para a compreensão do sentido das regras.

Uma vez certificada à força normativa dos princípios, afirma-se que os princípios da isonomia, vedação ao confisco e livre concorrência estão expressamente previstos na Constituição de 1988, integrando os direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. Nesta linha, Misabel Derzi entende que esses princípios possuem, no poder judiciário, não apenas o legislador negativo, mas também o legislador positivo-supletivo, sempre que a omissão do Poder Legislativo afetar a plenitude do seu exercício.²⁰³

²⁰⁰ ÁVILA Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009, p. 78-79.

²⁰¹ *Ibidem*, p.84.

²⁰² *Ibidem*. p 97.

²⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 848.

5.1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Dentre os princípios que serão abordados neste capítulo, fala-se primeiramente do princípio da isonomia, também chamado de princípio da igualdade, que está genericamente previsto no caput do art. 5º²⁰⁴ da Constituição Federal, dispondo que o legislador deverá editar leis com conteúdos isonômicos, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida das suas desigualdades.

Da análise do supracitado dispositivo, Humberto Ávila aponta que, o princípio da isonomia, da forma que é previsto, parece, a primeira vista, redundante. Isto porque, o dispositivo não só declara que “todos são iguais perante a lei”, mas, além disso, que devem sê-lo “sem distinção de qualquer natureza”, e garantindo-lhes “a inviolabilidade do direito à igualdade”. Com isso, o autor ensina que o dispositivo protege duas formas de igualdade: a igualdade perante a lei, também conhecida como igualdade formal, e a igualdade na Lei, também chamada de igualdade material.²⁰⁵

Nesta linha, Celso Antônio Bandeira de Mello, entende que o alcance do princípio da igualdade não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, devendo considerar também que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia.²⁰⁶

A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei, ou seja, os cidadãos, e os contribuintes em particular, devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Dito de outra forma, a igualdade em seu aspecto formal, faz referência à igualdade perante a lei, exigindo uniformidade na sua aplicação, independente do seu conteúdo.²⁰⁷

²⁰⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

²⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p.73/74.

²⁰⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2012, p. 9.

²⁰⁷ ÁVILA, Humberto. *Op.cit., loc.cit.*

Já a igualdade material, segundo Regina Helena Costa reporta-se a igualdade na lei, significando, nesse caso, o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida.²⁰⁸

Tratadas as duas acepções do princípio da igualdade, Humberto Ávila conclui que para realizar a igualdade, a lei não só deve garantir a sua aplicação uniforme, como também conter um conteúdo isonômico. Ou seja, será considerada isonômica aquela lei que não diferencie os contribuintes senão por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação atreladas a finalidades constitucionalmente postas.²⁰⁹

Acrescenta-se que, segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, de acordo com o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e assimilado pelos sistemas normativos vigentes, a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas sim, instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos.²¹⁰

Em decorrência da sua relevância, o princípio constitucional naturalmente influenciou a inserção do princípio tributário específico na Constituição de 1988, qual seja, o da igualdade de todos perante o fisco, ou igualdade tributária, previsto no art. 150, II²¹¹ da CF, sendo esta uma isonomia material.²¹²

Ao tratar desse princípio, faz-se importante ressaltar que o fato de o supracitado dispositivo vedar, na relação tributária, “o tratamento desigual perante os contribuintes que estejam em situação equivalente” e não “o tratamento igual aos contribuinte que se encontrem em situações desiguais”, em nada interfere na tese defendida, conforme demonstrado a seguir.

A isonomia no que se refere ao exercício de ocupação profissional ou função, deve ser analisada, na esfera tributária, juntamente com o princípio da capacidade contributiva, pois uma determinada função, por exemplo, deve ter tratamento igual,

²⁰⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.75.

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2008, p. 76-77.

²¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. Malheiros Editores Ltda. 3 ed, atualizada, 19ª tiragem. São Paulo. P 10.

²¹¹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

²¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.382.

mas no mundo fático, um contribuinte pode ter condições de recolher o tributo e outro não.²¹³ Ou seja, a desigualdade não pode ocorrer por conta da função ou da ocupação profissional exercida, mas da capacidade contributiva.

Junto ao que foi dito, observa-se que segundo Regina Helena Costa, a igualdade está na essência da noção de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela.²¹⁴

Do mesmo modo, Misabel Derzi, afirma que o princípio da capacidade contributiva é suporte para vários outros e destaca especialmente a igualdade e a vedação ao confisco. No que tange à relação com o princípio da isonomia, é incontroverso que a relação de desigualdade ou igualdade-justiça supõe necessariamente a comparação, de modo que através dela a lei deve criar deveres tributários iguais para aqueles economicamente iguais e diferentes, mais onerosos, para os outros desiguais e, mais favorecidos, na medida dessa desigualdade.²¹⁵

Nesta mesma linha, atenta-se para as palavras de José Marcos Domingues de Oliveira ao dizer que o critério de igualação ou desigualação deve ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas, logo, os contribuintes que possuem riquezas devem ser tratados igualmente, ou seja, tributados identicamente na medida em possuírem igual riqueza.²¹⁶

Corroborando com os autores acima citados, Leandro Paulsen afirma que o princípio da capacidade contributiva é a norma-diretriz para a concretização da isonomia na tributação, no que diz respeito aos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.²¹⁷

Assim, a partir do momento em que a Lei 12.546/2011 impõe a alteração da base de cálculo da contribuição patronal, sem entretanto observar o princípio da capacidade contributiva, ela torna-se incompatível com o princípio da isonomia tributária.

²¹³FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “Confisco” Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda., v. 80, maio. 2002, p. 11.

²¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2003, p.41.

²¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1100/1101.

²¹⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário- Capacidade Contributiva- Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1.ed. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar, 1988, p. 41.

²¹⁷ PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 83.

Neste contexto, Humberto Ávila aponta que a Constituição estabelece um modelo de igualdade particularista, ao prever o dever de obediência à capacidade contributiva sempre que isso for possível, ao determinar, apenas como exceção, a tributação com base em presunções e ainda assim vinculadas à dimensão real do fato gerador, e ao atribuir poderes aos entes federados por meio de regras que descrevem os aspectos materiais da hipótese de incidência.²¹⁸

Assim, o referido autor entende que esse tratamento particularizado faz com que o contribuinte deva ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, quer mediante a consideração das suas peculiaridades (capacidade contributiva subjetiva), quer através da análise das particularidades das operações que concretamente pratica (capacidade contributiva objetiva). Ressalta-se, contudo, que este modelo particularista não é puro, posto que existe a possibilidade do contribuinte não ser avaliado de acordo com suas circunstâncias, caso estas não puderem ser verificadas, o que geraria, devido a falta de precisão, mais generalização do que individualização.²¹⁹

Seguindo esta lógica, reforça-se que a imposição de alteração da base de cálculo, trazidas pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, deve ser combatida. Isto porque, ainda que a aplicação da norma de forma geral se justifique, e que a maioria dos casos reflita nesta norma geral, a aplicação indistinta da norma provoca efeitos diferentes nos contribuintes.

Tratando deste princípio, Humberto Ávila sustenta que o Direito Tributário Brasileiro, especificamente por adotar um sistema mesclado de justiça individual e de justiça geral, não permite que o uso de padrões fiscais, ainda que sejam geralmente corretos, pois podem gerar efeitos concretos excessivamente díspares. Reforça a ideia dizendo que mesmo que o padrão fiscal reflita a média dos fatos geradores de determinado tributo e, por isso, seja válido, não deve ser aplicado para determinados casos em que a desigualdade decorrente da sua utilização é, de alguma forma, significativamente disparatas.²²⁰ Assim, pode-se dizer que a desconsideração de algumas particularidade pode provocar uma aplicação injusta da lei.

²¹⁸ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 194.

²¹⁹ *Ibidem*, loc.cit.

²²⁰ *Ibidem*, p. 23.

Da análise do tema em estudo, verifica-se ainda que, ao elencar as empresas contidas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, o legislador ignorou a particularidade de cada uma delas, e os efeitos que elas sofreriam decorrentes desta alteração, presumindo erroneamente que elas seriam igualmente beneficiadas.

Ocorre que, muitas dessas empresas tiveram sua carga tributária majorada, por conta de possuir um número reduzido de trabalhadores e uma receita significativa.

Além disso, deve-se levar em conta que muitas vezes o custo envolvido com a atividade está relacionado a outros fatores, ou seja, o faturamento da empresa, nem sempre expressa sua capacidade econômica, posto que dele ainda serão deduzidos diversos gastos para se chegar ao lucro.

Infere-se, portanto, que, a aplicação do novo regime de substituição pode, por diversas razões, provocar uma elevação dos encargos tributários afetando diretamente o poder econômico da empresa e conseqüente a sua capacidade contributiva.

Com base nos argumentos acima expostos, concluí-se que o princípio da isonomia tributária não deve ser analisado isoladamente, posto que ele anda de mãos atadas não só ao princípio da capacidade contributiva como também com o ideal de justiça fiscal, assegurando dessa forma, que cada contribuinte contribua para o Fisco na medida de suas condições, ou seja, aqueles que possuem igual capacidade econômica devem contribuir com a mesma parcela de riqueza, os que possuem reduzida capacidade contributiva, devem ser tratados diferentemente, contribuindo de forma diversa, por se tratarem de riquezas diferentes.

Dito isto, verifica-se as empresas prejudicadas com a aplicação do novo regime substitutivo, configuram uma particularidade que foi desconsiderada pelo padrão legal, e que está gerando uma discrepância entre a finalidade almejada pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 e os efeitos reais por eles produzidos.

Logo, fica evidente que, da maneira como os referidos dispositivos estão sendo aplicados, diga-se, de forma obrigatória, está violando inteiramente o princípio da isonomia tributária, reforçando assim, seu caráter inconstitucional.

5.2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

É sabido que o Brasil possui uma das cargas tributárias mais altas quando comparado com os demais países²²¹, principalmente em decorrência da política econômica adotada pelo Governo Federal, ao longo dos últimos anos, que aumentou as alíquotas, base de cálculo e criou tributos, com o intuito de elevar a arrecadação e angariar mais recursos, para cobrir os “rombos” da máquina estatal.²²²

Entretanto, o exercício do poder tributário, no ordenamento brasileiro, encontra-se aliado a uma série de princípios que devem ser acatados pela legislação infraconstitucional.²²³ Dentre eles, foca-se agora no estudo do princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV²²⁴ da CF que protege os contribuintes contra o abuso do Fisco.

O problema deste princípio, segundo Paulo de Barros, reside em delimitar o que é confiscatório. Aquilo que para alguns tem efeitos de confisco, para outros pode apresentar-se como forma autêntica de exigência tributária. Por conta da complexidade do tema, e da nebulosidade das soluções propostas pela doutrina até o momento, o autor conclui que este princípio oferece somente uma direção axiológica, cuja função principal é a de advertir o legislador dos tributos acerca da existência de um limite para a carga tributária.²²⁵

Em que pese a existência de uma certa imprecisão acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIn 2010-2-DF²²⁶, reconheceu expressamente

²²¹ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. **Estudo da relação da carga tributária versus retorno dos recursos à população em termos de qualidade de vida**. Divulgado em 03 de abril de 2014. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>> Acesso em 30/11/2014.

²²² FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “Confisco” Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda., v. 80, maio. 2002, p. 7.

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 207-208.

²²⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, p. 213-214.

²²⁶, BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010 MC/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso De Mello. Julgado em: 30/09/1999.

o efeito confiscatório na contribuição previdenciária dos aposentados, e com isso, passou a nortear as decisões sobre a mesma matéria. É Transcreve-se parte do voto do Ministro Carlos Mário Velloso:

É que a Constituição não tolera a utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Como se chega a essa conclusão? Qual seria o conceito de “tributo com efeito de confisco”? o conceito é indeterminado, caso em que o juiz laborará em área que chamaríamos de “área cinzenta”. Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento. Este é, também, o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins (“Comentário a Constituição do Brasil”, Saraiva, vol.IX, págs. 161 e segs.), como lembrado pelo Sr. Ministro Relator. Ademais, o efeito de confisco se caracterizaria, sobretudo, no fato, por exemplo, de o servidor, em razão da exigência fiscal, ter que se privar de bens ou utilidades de que vinha se utilizando.

Da análise do supracitado dispositivo, convém mencionar o entendimento de Aires Barreto no sentido de que “a Constituição não veda o chamado tributo excessivo ou o tributo proibitivo, senão apenas aqueles que podem produzir efeito de confisco”²²⁷.

Divergindo da opinião acima, Estevão Horvath compreende que a Constituição veda sim o tributo excessivo ou proibitivo, posto que, ao proteger a propriedade privada, a carta magna já está proibindo que o ônus da tributação comprometa de forma abusiva a renda e o patrimônio do contribuinte, sendo este pessoa física ou jurídica. Acredita também que o alcance da expressão constitucional “efeito de confisco” é amplo, pretendendo dizer na verdade, que a tributação, sob qualquer de suas manifestações, não pode ser utilizada com efeito de confisco.²²⁸

A visão de Estevão Horvath parece a mais acertada, vez que a tributação utilizada com efeito de confisco pode gerar um ônus significativo para o sujeito passivo envolvido na relação jurídica tributária, influenciando diretamente não só na sua capacidade contributiva, como também, no caso das empresas contribuintes, no seu desempenho econômico.

Assim, pode-se afirmar que sempre que um tributo se tornar excessivamente oneroso, violando o direito da propriedade, os princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da igualdade, retirando o patrimônio do contribuinte, quer seja transferido ao Fisco ou reduzido em razão da exacerbada cobrança de um tributo ou

²²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 97.

²²⁸ HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 49.

da própria carga tributária, estar-se-á diante de uma situação de tributo confiscatório.²²⁹

Considerando que, para desempenhar suas atividades, o Estado gera altíssimos gastos públicos, e que, estes, por sua vez, devem ser financiados pelos cidadãos, que são, de resto, a razão de ser do próprio Estado, e para eles devem convergir todos os benefícios trazidos mediante o exercício de tais misteres. Infere-se que, nada mais justo que fazer com que os cidadãos participem das despesas públicas, contribuindo para elas na medida da sua capacidade econômica.²³⁰

Nesta linha, Harada afirma que o princípio da capacidade contributiva, igualmente, deve ser levado em conta na avaliação do efeito confiscatório de um tributo. Ultrapassado o limite da capacidade econômica do sujeito passivo, configuraria o confisco. A capacidade contributiva por sua vez, deve ser examinada de acordo com o princípio da razoabilidade da tributação, verificando se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os outros princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, liberdade de iniciativa, da função social da propriedade e etc.²³¹

Do mesmo modo, José Eduardo Melo leciona que haverá ofensa ao princípio em análise sempre que o tributo “absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo constatado, principalmente pelo exame da alíquota, da base de cálculo e mesmo da singularidade dos negócios e atividades realizadas”.²³²

Desse modo, a capacidade contributiva é elemento essencial para se aferir se o legislador portou-se dentro dos limites constitucionais para configurar um tributo.

De forma um pouco mais precisa, Aliomar Baleeiro entende que tributos confiscatórios são aqueles que absorvem todo o valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de uma atividade lícita e moral.²³³

²²⁹FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “Confisco” Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda., v. 80, maio. 2002, p. 8.

²³⁰HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.

²³¹HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 386

²³²MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 87-89.

²³³BALEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.385.

Assim, a vedação à tributação com efeito de confisco reforça a ideia de um sistema tributário justo, impedindo o excesso de tributo ou que se alcance alguém que não praticou o fato ou não demonstrou capacidade contributiva, ou seja, ocorre confisco quando se supõe existente uma riqueza que, na realidade, não existe.²³⁴

Nesta linha, afirma-se, que nenhuma espécie tributária pode impedir a sobrevivência econômica e financeira do contribuinte, de forma a colocá-lo como dependente da vontade estatal. Por isso, a vedação instituída ao confisco é uma garantia constitucional do contribuinte que deve ser protegida.

No caso em estudo, a Lei 12.546/2011 impôs que as empresas de prestação de serviços listadas passassem a recolher contribuição previdenciária com alíquota de 2% sobre sua receita bruta, enquanto as fabricantes dos produtos listados passassem a recolher com alíquota de 1% sobre sua receita bruta.

Ocorre que, não obstante o fato de tal alteração beneficiar muitas empresas brasileiras, na medida em que reduz o montante pago a título de tal contribuição, especialmente quando se trata de empresa com grande número de funcionários, este não é um resultado uníssono.

Conforme vem sendo demonstrado ao longo do trabalho, muitas empresas, como por exemplo, as que terceirizam parte de sua atividade, pequenas prestadoras de serviço e outras que possuem alto faturamento e baixo número de funcionários acabam por se prejudicar, na medida em que o valor pago a título de contribuição previdenciária acaba aumentando.

A nova sistemática, destarte, acabou sendo benéfica para uns, mas, para outros, acabou sendo extremamente prejudicial, tendo em vista que resultou na majoração da carga tributária, resultado este contrário ao objetivado pela lei. Frente a tal cenário, e conforme visto no tópico anterior, a Lei nº 12.546 acaba tratando as empresas com valor reduzido de folha de salários de forma desigual frente às demais empresas incluídas na nova sistemática.

Neste sentido, submetidas a majoradas cargas tributárias, tal medida, muitas vezes, acarreta uma indisposição financeira para as empresas, ao verem afetados os seus recursos e conseqüentemente a sua manutenção no ramo empresarial, vez que o

²³⁴ HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p.67.

aumento das despesas inviabiliza novas contratações e investimentos, consistindo assim, em clara lesão aos primados da capacidade contributiva e da vedação à tributação com efeito de confisco.

Logo, pode-se dizer que o regime de tributação instituído pela Lei nº 12.546 é desproporcional e desarrazoado às empresas com poucos funcionários, considerando que o meio eleito (substituição da base de incidência de contribuição previdenciária de folha de salários para receita bruta) mostra-se inadequado para promoção do fim pretendido pelo legislador (fomentar alguns setores da economia).

Com base neste raciocínio, resta evidente que a submissão obrigatória aos dispositivos 7º e 8º da Lei nº 12.715/12 fere frontalmente as garantias do contribuinte e vai na direção oposta das políticas governamentais cuja intenção era fomentar o crescimento dos referidos setores e incentivar a formação de relações de trabalho.

5.3 PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA NA ORDEM ECONÔMICA

A partir da análise do texto constitucional atual, observa-se, por meio do caput do art. 170, e do inciso IV²³⁵, que o ordenamento jurídico brasileiro filiou-se ao sistema econômico caracterizado pela livre iniciativa, pelas leis de mercado e pela livre concorrência.

Do exame do referido dispositivo, verifica-se que ao prescrever que a “livre iniciativa” é fundamento da Ordem Econômica e que a “livre concorrência” é um de seus pressupostos, a Carta Magna traz duas informações importantes sendo elas: ambas as expressões não são sinônimas e que não se caracterizam como finalidades da Ordem Econômica, pois esta é assegurar a existência digna de todos.

Visto isso, destaca-se que a Constituição, ao prescrever a ordem econômica, previu como seu objetivo: assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social; como base fundante: a intersecção entre livre iniciativa e a valorização do trabalho humano; e, como princípios retores da ordem econômica: a soberania

²³⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
IV - livre concorrência;

nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.²³⁶

A fim de entender a essência do princípio da livre concorrência, busca-se, primeiramente, contrapô-lo ao princípio da livre iniciativa, afastando, logo de início, qualquer dúvida quanto à relação de identidade que, porventura, poderia ser reputada a ambos.

De acordo com João Glicério Oliveira Filho, O princípio da livre iniciativa está umbilicalmente ligado ao princípio da legalidade, tendo em vista que para que haja intervenção do Estado e para que essa seja legítima, somente pode ser dada mediante lei e, logicamente, dentro dos parâmetros constitucionais.²³⁷

Este princípio deve ser compreendido como a possibilidade de atuação particular no domínio econômico sem embaraços do poder público. Ou seja, é parcela de liberdade, desdobrada como liberdade ao exercício de atividade econômica, seja pela possibilidade de livre escolha das profissões, conforme art. 5º, XIII²³⁸ da CF, como pelo exercício, em sentido amplo, de quaisquer atividades econômicas, como disposto no parágrafo único²³⁹ do art. 170 da CF.²⁴⁰

De modo complementar, Paulo Sandroni entende que a iniciativa privada representa o regime em que as empresas competem entre si, sem que nenhuma delas gozem da supremacia em virtude de privilégios jurídicos, força econômica ou posse exclusiva de certos recursos.²⁴¹

Ressalta-se, entretanto, que apesar de ser fundamento da República Federativa do Brasil (art.1º, IV da CF), a livre iniciativa encontra limitações. Sabe -se que a

²³⁶ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 172

²³⁷ OLIVEIRA FILHO, João Glicério. **A hierarquização dos Princípios da Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988**. 2012. Tese (Doutorado)- Universidade Federal da Bahia, p. 34.

²³⁸ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

²³⁹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 170 da Constituição Federal: Parágrafo único: É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

²⁴⁰ BONFIM, Diego. *Op.cit.*, p. 173-174.

²⁴¹ SANDRONI, Paulo. **Novíssimo dicionário de economia**. 2. ed. São Paulo: Best Seller, 1999, p.118- 119.

liberdade de iniciativa nunca foi admitida de forma absoluta desde a sua primeira positivação. Isso porque, a própria Constituição Federal de 1988 no caput do art. 170 estabeleceu que a ordem econômica guiar –se -ia conforme os ditames da realização da justiça social e do bem-estar coletivo, para que se garanta uma existência digna a todos.²⁴²

Fábio Comparato leciona que a liberdade de iniciativa possui um duplo sentido visto que, garante, de um lado, a livre criação ou fundação de empresas, ou seja, a liberdade de acesso ao mercado, e de outro, protege-se também, a livre atuação das empresas já existentes, isto é, a liberdade de atuação aliada ao direito de permanência no mercado.²⁴³

No que se refere ao princípio da livre concorrência, pode-se dizer que este impede que haja uma concorrência desenfreada e ilimitada, portando-se, propriamente, como fomentador negativo de uma concorrência exagerada incapaz de gerar ganhos econômicos à sociedade como um todo, sempre tendo em mente que a ordem econômica prevista pela Constituição tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.²⁴⁴

André Ramos Tavares acrescenta que o princípio da liberdade de concorrência pressupõe vários empreendedores competindo em situação de igualdade. Dessa forma, não se admite nenhuma forma de monopólio ou de distorção das regras de mercado livre. Da própria estrutura semântica, entende-se que o princípio da Liberdade de Concorrência pressupõe disputa e liberdade para disputar. Nesse sentido, conceitua-se o princípio como sendo “a abertura jurídica concedida aos particulares para competirem entre si, em segmento lícito, objetivando o êxito econômico pelas leis de mercado”.²⁴⁵

Dito isto, percebe-se que sem a presença da livre iniciativa não há de se falar em livre concorrência, surgindo, neste ponto, a identificação da relação entre os dois

²⁴² OLIVEIRA FILHO, João Glicério. **A hierarquização dos Princípios da Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988**. 2012. Tese (Doutorado)- Universidade Federal da Bahia, p. 34.

²⁴³ COMPARATO, Fábio Konder. Regime constitucional do controle de preços no mercado. In: CLÉVE, Clemerson Merlim; BARROSO Luiz Roberto (Orgs.). **Direito Constitucional: constituição financeira, econômica e social**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 438-439.

²⁴⁴ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 176.

²⁴⁵ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Método, 2003, p. 255.

princípios, uma relação de desdobramento artificial em que o segundo tem a função de delinear a atuação do primeiro, numa função circular de autoingerência.²⁴⁶

Pode-se dizer que a liberdade de iniciativa assegura aos agentes econômicos o direito de escolher a atividade que desejam empreender, entretanto, estas devem estar de acordo com as regras estabelecidas no ordenamento jurídico, impedindo, desse modo, o exercício irrestrito de qualquer liberdade de conteúdo econômico. Fala-se, portanto, que não há uma limitação da livre iniciativa pelo princípio da livre concorrência, e sim, delineamento por ambos os princípios da ordem econômica posta.

Neste sentido, embora não se confunda com a livre iniciativa, a livre concorrência está indissociavelmente interligada aquela. Livre concorrência traz como significação o combate ao monopólio e às distorções de mercado, bem como ao fomento da disputa entre os competidores, buscando-se ao final que todos atuem em situação de igualdade na busca da venda do seu produto.²⁴⁷

Aponta-se, ainda, que a livre concorrência, sendo uma manifestação da liberdade de iniciativa, foi assegurada na Constituição por meio do seu artigo 173, §4º²⁴⁸, que prevê que a repressão ao abuso do poder econômico com intuito de dominar os mercados, de eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros.

Logo, a fim de garantir a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, o ordenamento jurídico ratifica a liberdade de iniciativa, desde que essa liberdade não gere distúrbio na livre concorrência, bem como respeite os demais princípios de funcionamento da ordem econômica.

Neste sentido, Calixto Salomão Filho entende que é preciso garantir que a concorrência se desenvolva de forma leal, isto é, que sejam respeitadas as regras mínimas de comportamento entre os agentes econômicos, que objetivam garantir que o sucesso relativo das empresas no mercado dependa exclusivamente de sua eficiência e não de sua 'esperteza negocial', ou seja, da sua habilidade de atrair

²⁴⁶BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 175.

²⁴⁷OLIVEIRA FILHO, João Glicério. **A hierarquização dos Princípios da Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988**. 2012. Tese (Doutorado)- Universidade Federal da Bahia, p. 66.

²⁴⁸BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei: § 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

consumidores de seus concorrentes sem que isso decorra de comparações baseadas exclusivamente em dados do mercado.²⁴⁹

Seguindo esta linha, o princípio da livre concorrência é definido como o princípio jurídico capaz de preservar uma compatibilidade concorrencial entre os agentes econômicos, guiando-os a uma igualdade de condições de competir.²⁵⁰

A igualdade, nesse caso, é das condições de competitividade e não dos competidores, que poderão se destacar seja abaixando o valor dos preços, melhorando as condições de pagamento, ou pela melhoria do produto e serviços comercializados.²⁵¹

Permite-se, portanto, que haja uma desigualdade entre os competidores, o que o ordenamento impede na verdade, é que essa desigualdade seja fruto de uma atuação estatal.²⁵² Assim, como desdobramento do princípio da livre concorrência, fala-se do princípio da neutralidade concorrencial do Estado, que tem como função garantir que o ente estatal não interfira negativamente na efetivação da livre concorrência, garantindo então um tratamento estatal em igualdade de condições aos concorrentes.²⁵³

Neste contexto, Daniel Giotti de Paula, entende que o princípio da neutralidade concorrencial do Estado se manifesta também na esfera tributária, dando espaço para o princípio da neutralidade tributária.²⁵⁴ Este princípio, segundo Diego Bonfim, deve ser entendido como um delimitador do exercício da competência tributária com anseios fiscais, impondo a aplicação da neutralidade concorrência do Estado, tendo em vista o dever estatal de tratar com imparcialidade os agentes econômicos encontrados numa mesma situação, não gerando, dessa forma, através dos seus tributos privilégios desproporcionais que possam violar o princípio da livre concorrência, entendido aqui como princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômicos, competidores de um mesmo mercado.²⁵⁵

²⁴⁹ SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 93-94.

²⁵⁰ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 210.

²⁵¹ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 180.

²⁵² *Ibidem*, p.180/181.

²⁵³ *Ibidem*, p 201.

²⁵⁴ PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 153. Jun. 2008, p. 23.

²⁵⁵ BONFIM, Diego. *Op.cit.*, p. 206.

Nesta linha, observa-se que o art. 146-A²⁵⁶ da CF reforça o princípio da neutralidade concorrencial tributária, almejando que a tributação não gere uma situação de desequilíbrio entre os concorrentes.²⁵⁷

Em paralelo ao que já foi tratado anteriormente, mais especificamente no tópico 4.1, tem-se que o artigo acima citado, seria uma decorrência do artigo 150, II da CF, que proíbe o tratamento desigual da tributação, posto que nele foi conferido competência ao legislador para criar critérios especiais de tributação, com o intuito de prevenir o desequilíbrio concorrencial da tributação, evitando que haja, por algum motivo, uma situação de privilégio para um agente econômico ou grupo de agentes econômicos.²⁵⁸

Destaca-se que a constatação de diferentes condições entre competidores em idêntica situação já seria um elemento caracterizador de ofensa ao princípio da livre concorrência, impondo a equalização de tal situação. Nesse sentido, o princípio da livre concorrência garante uma igualdade de condições para os agentes econômicos atuantes de um mesmo mercado, extraindo-se daí o dever de o Estado tratar com igualdade de condições os agentes econômicos, de acordo com os princípios da neutralidade do Estado e do princípio da neutralidade tributária.²⁵⁹

Obviamente, a manifestação do princípio da livre concorrência na seara tributária é limitada, tendo em vista a incidência de outros valores consagrados ou outros princípios constitucionais, podendo haver, em certos casos, tratamento desigual entre dois concorrentes, sem que seja violado o princípio da livre concorrência.²⁶⁰

Desse modo, para que haja, verdadeiramente, ofensa ao princípio da livre concorrência, é necessário não só a constatação da presença de condições desiguais entre os concorrentes, como também uma vantagem competitiva de tão alto grau, que gere, ou que seja capaz de gerar, uma restrição ao exercício de

²⁵⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília 05 de outubro de 1988: Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

²⁵⁷ PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 153. Jun. 2008, p. 23.

²⁵⁸ *Ibidem*, loc.cit.

²⁵⁹ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p.181

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 181/182.

atividade econômica por parte de determinado concorrente, prejudicando, em última análise, a livre iniciativa e a sociedade como um todo.²⁶¹

Conclui-se, portanto, que ao estabelecer a livre concorrência como princípio, a Constituição adota claramente uma opção, impondo que a estruturação da ordem econômica ocorra com a presença de mercados funcionando sob a dinâmica concorrencial. Dessa forma, a política econômica e o conjuntos de normas infraconstitucionais dela decorrentes devem obedecer a esse princípio, buscando conformar os mercados de tal modo em que se visualize a manutenção dos níveis concorrenciais e, para tanto, a diversidade de agentes econômicos nos diferentes mercados de grande importância.²⁶²

Neste contexto, busca-se a intersecção entre o regime imposto pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 e o princípio da livre concorrência.

Para isso, afirma-se que a alegação de violação ao princípio da livre concorrência no caso concreto, não tem como objetivo, atingir uma concorrência perfeita, visto que esta não existe no mundo real. Busca-se a proteção de uma concorrência praticável, que se realiza no mercado das desigualdades econômicas, das grandes empresas.

Neste sentido, José Marcos Domingues de Oliveira ensina que a tributação, em cotejo com os diversos princípios constitucionais, dentre eles o da livre concorrência, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, a ponto de inviabilizar ou mesmo inibir o exercício da atividade profissional ou empresarial lícita.²⁶³

O que se questiona aqui não é a legalidade da instituição ou não de critérios especiais de tributação para as empresas elencadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, até porque, como já foi visto, o próprio art. 195 parágrafo único da CF permite que sejam criadas “contribuições sociais” com alíquotas ou base de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica.

O que se discute na verdade, é o fato das empresas relacionadas aos referidos artigos 7º e 8º, se enquadrarem nas mesmas situações de diversas outras, e lhes

²⁶¹ BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 182.

²⁶² CARNEIRO, Wálber Araujo. Direito à Livre Concorrência. In: LEÃO, Adroaldo; PAMPLONA Rodolfo Filho. (Coord.). **Direitos constitucionalizados**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 438.

²⁶³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário- Capacidade Contributiva- Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1. ed. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar, 1988, p. 42.

serem impostas um tratamento diferenciado, violando o art. 150, II da CF, como já demonstrado, e conseqüentemente, afetando o seu direito à livre concorrência.

Como já foi tratado ao longo do estudo, a alteração da base de cálculo da contribuição patronal da folha de pagamento para a receita bruta da empresa, nem sempre lhe trará benefícios, posto que, somente nas empresas que possuem um grande número de mão-de-obra, e pouco investimento em material, é que se verá uma redução na carga tributária. Do contrário, as empresas que possuem poucos empregados e muitos investimentos em equipamentos serão “presenteadas” com encargos tributários exorbitantes.

Desse modo, havendo aumento de carga tributária, os estabelecimentos empresariais se verão abarrotados de despesas, o que enseja a redução dos gastos com investimentos, influenciando diretamente o seu desempenho econômico e até mesmo a sua manutenção no mercado, frente à qualidade e segurança econômica das demais empresas que se mantêm inabaladas ou até mesmo, beneficiadas, pelas compelidas alterações.

Situações como estas, deixam claro que quando as empresas forçadas a adotar esse novo regime de tributação obtiverem uma majoração na carga tributária, terão seu direito a livre concorrência violado, vez que, essas circunstâncias tendem a gerar uma incompatibilidade concorrencial entre os agentes econômicos prejudicados e os beneficiados.

Desse modo, pode-se inferir que a contribuição substitutiva imposta pela Lei 12.546/2011 quando resulta em oneração para os contribuintes, não só fere o princípio da livre concorrência como também vai na contramão dos objetivos por ela mesma almejados, vez que as empresas prejudicadas com o novo regime, perdem em termos concorrenciais, surtindo o efeito reflexo da redução de empregos e conseqüentemente o enfraquecimento do mercado interno.

5.4 UMA ANÁLISE CRÍTICA DE ALGUNS JULGADOS

Diante de tudo que já foi explanado neste trabalho, fica evidente que a aplicação obrigatória dos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 a todas as empresas ali listadas, sem analisar a consequência prática gerada em cada uma delas é inconstitucional.

Em consonância com a premissa acima defendida, têm-se observado, conforme se demonstrará a seguir que o judiciário está cada vez mais abarrotado com causas cujo pedido é a exclusão do regime de substituição da base de cálculo patronal e o retorno para o regime previsto no art. 22, I e III, da Lei 8.212/91. Ou seja, é visível que diante dos prejuízos gerados pela Lei 12.546/2011, no que se refere à desoneração da folha, muitas empresas rogam por voltar a recolher suas contribuições previdenciárias sobre a folha de salários dos seus funcionários.

Em que pese toda a argumentação desenvolvida no capítulo anterior, acerca da possibilidade dos impactos sociais serem controversos aos objetivos da alteração trazida pela Lei 12.546/2011, o fato do referido diploma legal não prever nenhuma exceção à substituição da base de cálculo patronal, tem conduzido muitas decisões judiciais a decidirem nesta mesma linha. É o que acontece, por exemplo, nos julgamentos, da Ação Ordinária com pedido de antecipação de tutela nº 23566-16.2014.4.01.3300²⁶⁴ e do Agravo de Instrumento nº 08026782220134050000²⁶⁵, que negaram o pedido de exclusão do regime tributário instituído pela Lei em comento.

Passa-se então a analisá-los. A referida Ação Ordinária, foi proposta pela empresa Liga Engenharia Ltda em face da União Federal, na 16ª Vara da Seção Judiciária do Estado da Bahia, a fim de se obter a exclusão do regime de substituição tributária instituído pela Lei 12.546/2011.

Nas suas razões, a Autora defende, em síntese, que é empresa do ramo da construção civil, que aufera renda através da execução de obras e edificações, e pelo projeto desenvolvimento de orçamentos e projetos e que tem sofrido com a enorme carga fiscal imposta ao setor industrial nacional. Relatou ainda, que para

²⁶⁴ BAHIA. Justiça Federal. Ação Ordinária nº 0023566-16.2014.4.01.3300.16º Vara Federal. Juíza Substituta: Camile Lima Santos, Data de Julgamento: 08/08/2014.

²⁶⁵ BRASIL. TRF-5. Agravo de Instrumento: 8026782220134050000. Quarta Turma. Relator: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, Data de Julgamento: 14/01/2014.

enfrentar a crise econômica mundial, o governo federal lançou o programa “Plano Brasil Maior”, consubstanciado na Lei 12.546/2011, com o objetivo de desonerar as empresas de determinados setores estratégicos da economia nacional. Sustentou que muitas empresas foram beneficiadas, enquanto outras, como ela, que é uma construtora de pequeno porte, sofreram significativa majoração do tributo como efeito da norma, aumentando o recolhimento referente a contribuição patronal de R\$ 23.649,21-equivalente a antiga base de cálculo- para R\$ 63.851,29-equivalente a 2% sobre sua receita bruta. Por fim, a Empresa alegou não só que o novo regime está subtraindo todo o lucro dos seus acionistas e, ao invés de estimular o desenvolvimento das suas atividades sociais está inviabilizando o funcionamento da pessoa jurídica, bem como que ao criar uma situação de desvantagem para ela, o novo regime incorreu em desvio de finalidade e afrontou o princípio da isonomia.

Contrariando o pleito da autora, a Juíza substituta Camile Lima Santos, indeferiu o pedido de exclusão em sede antecipação da tutela, sob o fundamento de que a CF/88, em seu art. 195,§13º, previu para fins de financiamento da Seguridade Social, a desoneração gradual da folha de pagamentos por uma contribuição incidente sobre a receita ou faturamento, estando assim, alinhada ao mandamento constitucional, a Lei 12.546/2011, resultado da conversão da MP 540/2011, alterou a matriz previdenciária de determinados setores da economia com vistas à substituição gradual da folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita. Em seguida, reforçou que o mencionado diploma legal não tem o propósito específico de aumentar ou reduzir a carga tributária, mas, dentre outras medidas, desonerar a folha de salários, visando o incentivo na criação de empregos formais e o favorecimento da produção, revelando-se, portanto, política pública de caráter extrafiscal, com vistas a estimular a empregabilidade, a competitividade e a formalização da mão de obra, não havendo que se cogitar, a princípio, em desvio de finalidade.

Com relação à alegação da autora, no sentido de que a norma causou-lhes prejuízos, a magistrada entendeu que, como a Lei 12.546/2011 não previu nenhuma exceção quanto à obrigatoriedade da substituição, este fato enseja o cumprimento por todas as empresas que se enquadrarem nas situações ali estabelecidas, justamente para se manter a isonomia em relação a todas elas, não havendo que se falar em inobservância dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do

confisco, da não-cumulatividade ou da proporcionalidade. Por fim, concluiu a decisão afirmando que como a autora não logrou comprovar que a nova legislação está inviabilizando o seu funcionamento, tornando falimentar um negócio até então lucrativo, permaneceram ausentes os requisitos concessores da antecipação de tutela.

No mesmo sentido, a Desembargadora Federal Margarida Cantarelli negou provimento ao supracitado Agravo de Instrumento, proferindo o voto nos seguintes termos:

Não obstante a alegação da recorrente no sentido de que a norma causou-lhe prejuízos, a Lei nº 12.715/2012 não previu qualquer exceção quanto à obrigatoriedade da substituição, o que enseja o cumprimento por todas as empresas que se enquadrem nas situações ali estabelecidas, justamente para se manter a isonomia em relação a todas elas, não havendo que se falar em inobservância dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do confisco, da não-cumulatividade ou da proporcionalidade

Da análise deste julgado, cumpre-se questionar se é realmente necessário que a empresa chegue, primeiramente, ao estado de inviabilidade comercial, ou até mesmo de falência, para lhe seja concedida alguma opção mais benéfica? Partindo deste pressuposto, pode-se dizer que quando o judiciário nega que as empresas prejudicadas com o novo regime imposto pela Lei 12.546/2011 voltem a contribuir de acordo com o regime que lhes era anteriormente aplicado (cuja contribuição era de 20% sobre a folha de salários dos seus funcionários, prevista no art. 22, I e III da Lei 8.212/91), ele age de modo a dificultar os objetivos que levaram o Governo Federal a adotar a substituição das contribuições previdenciárias patronais.

Pode-se dizer, portanto, que em sentido oposto, às razões de sua criação, os artigos 7 e 8º da Lei 12.546/2011 figuram, em casos como este, como instrumento de majoração de tributos na já inflada carga tributária das empresas.

Visto isso, ressalta-se que o presente estudo defende uma flexibilização da imposição do regime de tributação trazido pelos artigos, nos casos em que haja majoração da carga tributária e conseqüentemente um prejuízo significativo para a continuação da atividade empresarial, a fim de equalizar a relação jurídica tributária entre as empresas e o Fisco e com isso, efetivar os objetivos decorrentes destes dispositivos.

Consoante à tese até então proposta, a Desembargadora Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, no julgamento da Apelação 5001811-23.2013.404.7107/ RS²⁶⁶, deu provimento à Apelação no sentido de permitir que Empresa Apelante, ainda que submetida ao regime tributário da Lei 12.546/2011, prosseguisse recolhendo suas contribuições sobre a folha de salários.

Para tanto, a decisão fundamentou-se na adoção da interpretação teleológica, já tratada no 4.4, firmando entendimento no sentido de que não se trata de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei em tese, e sim de interpretação e integração da norma que apresenta lacuna de regulamentação, devendo assim, ser suprida com a restrição da amplitude da expressão literal da norma, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito, buscando, assim, adequá-la de acordo com seu sentido finalista. Com isso, faz-se pertinente verificar os seguintes trechos transcritos do voto em exame:

(...) Aqui o sentido da substituição da base de cálculo da contribuição, prevista na Lei 12.546/2011, como já referido, está na geração de emprego e renda, e no aumento da competitividade e da produtividade da indústria. No caso da impetrante, a aplicação da lei produz efeito contrário aos propósitos do legislador, surgindo assim, a chamada lacuna oculta de regulamentação, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Assim, com o intuito de integrar a lacuna, deve ser reconhecido à empresa impetrante o direito de permanecer recolhendo a contribuição sobre a folha de salários, nos termos do art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/91, assim como permanecem procedendo as empresas que não foram contempladas pela Lei. 546/2011. (...)

Neste sentido, frisa-se novamente que a intenção do presente trabalho não é negar a aplicação à lei a pretexto de sua inconstitucionalidade, porque conforme já demonstrado, a previsão dos §9º e §13º do art. 195 da CF, autorizam a substituição da base de cálculo da contribuição à seguridade social, da folha de salários para a receita ou faturamento, não havendo portanto que se falar em inconstitucionalidade no regime de substituição prevista nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011.

A inconstitucionalidade defendida aqui, é com relação à imposição obrigatória desta alteração, posto, que diante da ausência de previsão na lei acerca de exceções à sua aplicação, se nada for feito, as empresas que passam a arcar, sem fundamento, com desmedida carga tributária, receberão tratamento anti-isonômicos e confiscatórios que consequentemente ofenderão sua livre concorrência.

²⁶⁶ BRASIL. TRF4, Ap. 5001811-23.2013.404.7107, Primeira Turma. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, data de julgamento: 10/09/2014.

Confirmando as premissas defendidas por este estudo, destaca-se que, em decorrência do reflexo negativo da obrigatoriedade de mudança de regime de contribuição previdenciária, a existência de um projeto de Lei 4.783/2012 que ainda não foi aprovado²⁶⁷, cujo objetivo é alterar²⁶⁸ o art. 7º da Lei 12.546/2011, sob a justificativa de que iniciativa visa tornar facultativa a opção de desoneração das folhas de pagamento das empresas, abrangendo todas as empresas brasileiras e atendendo os princípios constitucionais de universalidade da cobertura; atendimento; uniformidade; equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; irredutibilidade do valor dos benefícios; equidade na forma de participação no custeio; diversidade da base de financiamento; e do caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa com a participação da comunidade em especial de trabalhadores, empresários e aposentados.

²⁶⁷ Situação: Aguardando Parecer do Relator na Comissão de Seguridade Social e Família (CSSF). Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=561834>

²⁶⁸ BRASIL: Projeto de Lei 4.738-A, de 2012: Art. 1º: O artigo 7 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 7o Contribuirão 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 art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento), todas as empresas que optarem por essa forma de contribuição.

I - as empresas efetuarão a opção no recolhimento da primeira contribuição do ano.

II – a opção referida no inciso I terá validade para todo o ano, não cabendo retificação;

§ 1o O disposto neste artigo não se aplica a empresas que exerçam as atividades de representante, distribuidor ou revendedor de programas de computador, cuja receita bruta decorrente dessas atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

§ 2o No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no caput, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

6 CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto anteriormente verifica-se que as empresas que se enquadrarem nas atividades econômicas ou que fabricarem produtos industriais listados pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, estão obrigadas a pagar sua contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

A aplicação obrigatória e indistinta destas normas provoca diferentes efeitos nos contribuintes. Estes, quando prejudicados, configuram uma particularidade que foi desconsiderada pelo padrão legal e que por sua vez, gera uma discrepância entre a finalidade almejada pela proposta da desoneração da folha e os reais efeitos por ela produzidos.

Nesta linha de raciocínio, o presente trabalho conclui que a obrigatoriedade do regime de tributação previsto na Lei 12.546/2011 ofende o princípio da isonomia, que nunca dissociado da capacidade contributiva, estabelece que aqueles que possuem igual capacidade econômica devem contribuir com a mesma parcela de riqueza, enquanto que os que possuem reduzida capacidade contributiva devem ser tratados de forma diversa, por se tratarem de riquezas diferentes.

Esta imposição ofende também o princípio da vedação ao confisco, pois quando o efeito resulta em majoração sua carga tributária, a empresa nada pode fazer, correndo o risco de se prejudicar a ponto de ver sua atividade econômica inviabilizada.

Do mesmo modo, resta clara a afronta ao princípio da livre concorrência já que em decorrência da alta carga tributária a capacidade econômica da empresa tende a reduzir, gerando assim, uma incompatibilidade concorrencial entre os agentes econômicos prejudicados e os beneficiados com o regime.

Logo, não restam dúvidas acerca da inconstitucionalidade da obrigatoriedade do regime instituído pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, algo que não se cogitaria caso estivesse previsto na legislação o direito de optar pelo novo regime.

Assim, enquanto o novo regime de substituição da base de cálculo patronal, não se torna uma faculdade do contribuinte, sugerem-se aqui algumas medidas que possam gerar efeitos positivos, não só reduzindo a carga tributária das empresas

contribuintes como também alcançando de modo mais eficaz a finalidade da alteração imposta.

Como forma de solucionar os diversos prejuízos causados pela imposição do novo regime de tributação e a fim de equilibrar a aplicação dos referidos dispositivos, considerando a realidade fática vivenciada por cada empresa, sugere-se que ao invés de alíquotas fixas, fossem estabelecidas alíquotas variáveis e proporcionais às taxas de faturamento de cada empresa. Isto porque, dessa forma, haveria um respeito à capacidade contributiva de cada empresa já que, as alíquotas incindíveis seriam compatíveis com o nível do seu faturamento, resultando assim em encargos tributários acessíveis, não havendo que se falar em violação à isonomia e à vedação ao confisco nesse caso.

Outra sugestão seria a inclusão de uma regra de opção, parecida com o Sistema do Simples Nacional, porque seria uma forma mais justa de permitir aos contribuintes avaliar a possibilidade de se manterem em seu atual regime ou o substituírem por um mais vantajoso sem sofrerem os efeitos colaterais da redução da carga apenas para alguns.

Isto porque, o Simples Nacional, destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, consiste numa forma de consolidação de diversos tributos em um único, calculado mediante a aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta da empresa. Dentre elas, as que se enquadram nos limites estabelecidos têm a faculdade de optar pelo sistema simplificado, podendo ainda, continuar a contribuir da maneira tradicional, pagando isoladamente todos os tributos para cada ente arrecadador.

Assim, pode-se dizer que o Simples pode ser considerado um microssistema de desoneração da folha de pagamento, pois as empresas optantes deixam de recolher todas as contribuições patronais sobre a folha de pagamento, substituindo-as por uma alíquota incidente sobre seu faturamento.

Partindo da premissa acima, o que se propõe na verdade, não é a criação de um sistema específico para as empresas que estejam se prejudicando com a aplicação do regime substitutivo da contribuição patronal, mas, tão somente, que a elas

fossem dado, assim como no Simples, a possibilidade de optar pelo regime que lhes seja mais favorável.

Uma vez sugeridas as possíveis medidas a serem adotadas a fim de beneficiar todas as empresas de forma equilibrada e alcançar de modo efetivo os objetivos que incentivaram a alteração da base de cálculo patronal, centra-se agora na realidade atual, vez que, no momento, o único meio efetivo de se modificar os efeitos decorrentes da Lei 12.546/2011 é na esfera judicial.

Logo, diante de situações em que a imposição da alteração da base de cálculo patronal acarreada pelos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, gerem prejuízos aos contribuintes, defende-se com base no que foi explanado acerca da ofensa aos princípios da isonomia, vedação ao confisco e livre concorrência, e na interpretação teleológica, que o judiciário, tratando de causas que envolvam este tema, parta da análise do caso concreto, e não se limitem apenas a estrita legalidade da norma. Para assim, possibilitar que empresas submetidas ao novo regime possam, efetivamente, ser beneficiadas com a desoneração da folha de pagamento ou, no mínimo, para evitar que sofram prejuízos com a indevida oneração, optando pela regra de incidência de menor onerosidade.

REFERÊNCIAS

ALEXY Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 5. ed. São Paulo: Malheiros editores Ltda, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 10. ed. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009.

ÁVILA, Humberto. "Contribuições na Constituição Federal de 1988". In: Machado, Hugo de Brito (Coord.). **As Contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 308-327.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BAHIA. Justiça Federal. Ação Ordinária nº 0023566-16.2014.4.01.3300.16º Vara Federal. Juíza: Camile Lima Santos, Data de Julgamento: 08/08/2014. Disponível em: <<http://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php>> Acesso em: 30/11/2014.

BALEEIRO Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BONFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL, **Lei 12.715/12**, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica e dá outras providências. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm> Acesso: 30/11/2014.

BRASIL, **Medida Provisória 222/2004**, de 4 de outubro de 2004. Atribui ao Ministério da Previdência Social competências relativas à arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias, autoriza a criação da Secretaria da Receita Previdenciária no âmbito do referido Ministério, e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Mpv/222.htm> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010 MC/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso De Mello. Julgado em: 30/09/1999 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI-MC.SCLA.+E+2010.NUME.+E+19990930.JULG.&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 31/11/2014.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 712185/RS. Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin. Julgado: 01 set. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&seq_uencial=6099938&num_registro=200401804763&data=20090908&tipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 221362/RS. Primeira Turma. Relator: Min. José Delgado. Julgado em: 17/12/1999. Disponível em:< https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199900585500&dt_publicacao=17-12-1999&cod_tipo_documento=3>. Acesso: 30/11/2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal RE 573.675/SC. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 25 mar. 2009. Disponível em:< <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28573675%2E+OU+573675%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k3rs9vk>> Acesso em: 31/11/2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.441 MC/DF. Tribunal Pleno. Relator: Min Sepúlveda Pertence. Julgado em: 28 jun. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347060>> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 146.733. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Julgado em: 29 jun. 1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL, Tribunal Regional Federal- 4. Apelação Cível nº 5001811-23.2013.404.7107. Primeira Turma. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, Julgado em: 10/09/2014. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 31/11/2014.

BRASIL, Tribunal Regional Federal-5. Agravo de Instrumento nº 8026782220134050000. Quarta Turma. Relatora: Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. Julgado em: 14/01/2014. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=pdf&tipo=1&coddoc=347313>>. Acesso em: 31/11/2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRASIL. **Decreto 3.048/99**, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm>. Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Decreto 7.828**, de 16 de outubro de 2012. Regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-014/2012/decreto/d7828.htm> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Decreto nº 3.048**, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm> Acesso em: 31/11/2014.

BRASIL. Decreto nº 7.828 de 16 de outubro de 2012. Regulamenta a incidência da contribuição previdenciária. Sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os artigos 7º a 9º da Lei 12.546/2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/decreto/d7828.htm>. Acesso em: 30/11/2014

BRASIL. **Decreto nº 89.312**, de 23 de janeiro de 1984. Expede nova edição de Consolidação das Leis da Previdência Social. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1984/89312.htm>> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 30/11/2014

BRASIL. **Lei 11.457/07**, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Lei 12.546**, de 14 de dezembro de 2011. Altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona e dá outras providências; Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm> Acesso em: 30/11/2014

BRASIL. **Lei 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF, 24 jul. 1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 30 nov. 2014.

BRASIL. **Lei nº 11.457**, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm> Acesso em: 31/11/2014

BRASIL. **Lei nº 12.844**, de 19 de julho de 2013. Altera a Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA e para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12844.htm> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Lei nº 13.043**, de 13 novembro de 2014. Altera a Lei 12.546 e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm> Acesso em 30/11/2014

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>. Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Medida Provisória nº 540/2011**, de 2 de agosto 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, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Mpv/540.htm> acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Medida Provisória nº 651**, de 9 de julho de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sob a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros; sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros; sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2014/mp651.htm>> Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição 233/2008**, de 28 de fevereiro de 2008. .Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=540729&filename=PEC+233/2008>

BRASIL. Tribunal Regional Federal Apelação Cível nº. 5001811-23.2013.404.7107, Primeira Turma. Relatora: Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère. Julgado em: 10/09/2014. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 30/11/2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 30/11/2014.

BRASIL: **Projeto de Lei 4.738-A**, de 2012. Altera o art 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que dispõe sobre as contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; tendo parecer da Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, pela aprovação deste e do de nº6.450/13, apensado, com substitutivo. Disponível em:

<www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4FA863BFE DC7B155AE9D9202EFA168D8.proposicoesWeb2?codteor=1285496&filename=Avulso+-PL+4783/2012>

CANOTILHO José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARNEIRO, Wálber Araujo. Direito à Livre Concorrência. In: LEÃO, Adroaldo; PAMPLONA Rodolfo Filho. (Coord.) **Direitos constitucionalizados**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 433-443.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 249-259.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 16. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Conceito Editorial, 2014.

COMPARATO, Fábio Konder. Regime constitucional do controle de preços no mercado. In: CLÈVE, Clemerson Merlim; BARROSO Luiz Roberto (Orgs.). **Direito Constitucional: constituição financeira, econômica e social**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 429-445.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2003.

DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição Previdenciária: Medida Provisória n. 22/2004 e o Sujeito Ativo da Relação de Custeio. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda., v. 113, fev. 2005, p. 31-38.

DIAS, Eduardo Rocha. Contribuição Previdenciária: Medida Provisória n. 222/2004 e o Sujeito Ativo da Relação de Custeio. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda. v. 113, fev. 2005, p. 31-38.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim. Visão Crítica do art. 76 do ADCT/DRU. In: SAUZA, Arivaldo de; SANTOS Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Orgs). Direito Tributário. **Estudos Avançados em Homenagem a Edivaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 76-89.

Exposição de motivos da Medida Provisória 540/2011. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>Acesso em: 30/11/2014.

FACIN, Andréia Minussi. Vedação ao “Confisco” Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda., v. 80, maio. 2002, p. 7-19.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 19 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Impetus, 2014.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. O fator gerador da contribuição previdenciária patronal incidente sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas e seu prazo de recolhimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 64, 2001, p. 60-69.

KERTZMAN Ivan. **A desoneração da Folha em pagamento**. 2012. Dissertação. (Mestrado em Direito) - Universidade Federal da Bahia, Salvador.

Kertzman Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 9ª Ed. Editora Juspodivm. Salvador. 2012.

KERTZMAN, Ivan; Sinésio Cyrino. **Salário-de-Contribuição. A base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados**. Salvador: JusPodivm, 2010.

LARENZ Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007, v.1.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. Tomo II: Previdência Social. São Paulo: LTr, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 87-89.

Neri, Marcelo Cortes. Informalidade. In: **Ensaio Econômico**. N. 635, dezembro de 2006. Disponível em:
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/550/2170.pdf?sequence=1>> acesso em: 31/10/2014.

OLIVEIRA FILHO, João Glicério. **A hierarquização dos Princípios da Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988**. 2012. Tese (Doutorado) - Universidade Federal da Bahia.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário- Capacidade Contributiva- Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Livraria e Editora Renovar, 1988.

Organização Internacional do Trabalho. **Relatório Mundial Sobre Salários 2010/2011 – Políticas Salariais em Tempos de Crise**. Disponível em:
<http://www.oit.org.br/content/relat%C3%B3rio-global-sobre-os-sal%C3%A1rios-201011>. Acesso em: 30/11/2014.

Paes, Nelson leitão. Reforma Tributária - **Os Efeitos Macroeconômicos e Setoriais da PEC 233/2008**. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0101-41612011000200011&script=sci_arttext. Acesso em: 30/11/2014.

PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade Concorrencial dos Tributos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 153. Jun. 2008.

PAULA, Rodrigo Francisco de. **Ensaio sobre as contribuições do sistema constitucional tributário: enfoque a partir da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e da esquematização formal da regra-matriz de incidência**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1012, 9 abr. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8218>>. Acesso em: 25 out. 2014.

PAULSEN Leandro; VELLOSO Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie**. 2 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 5 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

Portal Brasil. “Mantega diz que desoneração da folha ajuda a reduzir custo de produção”. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/01/mantega-diz-que-desoneracao-da-folha-ajuda-a-reduzir-custo-de-producao>> Acesso em 30/11/2014.

REALE, Miguel. **Aplicações da constituição de 1988**, Rio de Janeiro: Editora Forense. 1990.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Regulação da atividade econômica: princípios e fundamentos jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2001.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. Emenda constitucional nº 27- Descaracterização das Contribuições Sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda. v. 64, jan. 2001, p.114-122.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo dicionário de economia**. 2 ed. São Paulo: Best Seller, 1999.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União- DRU. In: FISHER, Octávio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 63-79.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Contribuições Sociais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. 2003, p. 251-268.

Souza, Hamilton Dias de. Contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 14 ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. São Paulo: Método, 2003.

TESSARI, Cláudio. A Lei 12.546/2011, suas alterações, e a possibilidade jurídica das empresas questionarem a mudança da base de cálculo da contribuição previdenciária quando, ao invés de uma desoneração, houver um aumento da carga tributária, recentes decisões judiciais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha- Comércio e Serviços Ltda. v. 224, maio 2014, p. 29-39.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

Aos 05 de março de 2015 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaborahy 989 – em Salvador/ Bahia, às 14h, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelado (a) **Juliana Peleteiro Fidelis**, intitulada *A inconstitucionalidade do regime obrigatório de tributação previsto nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011.*, estando presente o (a) Orientador(a) prof.(a) **Laís Gramacho Colares**, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) **Daniela Lima de Andrade Borges** e Prof(a) **Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Laís Gramacho Colares	8,5	
Daniela Lima de Andrade Borges	8,5	
Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi	8,5	

Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Laís Gramacho Colares

Prof. Orientador

Laís Gramacho Colares

Daniela Lima de Andrade Borges

Membro da Banca Examinadora

Daniela Lima de Andrade Borges

Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Membro da Banca Examinadora

Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Salvador, 05 de março de 2015

