

**CENTRO UNIVERSITÁRIO METODISTA DO IPA**  
**Curso de Direito**

**Vanderlei Pantaleão de Melo**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES PÚBLICOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

**PORTO ALEGRE**

**2012**

**Vanderlei Pantaleão de Melo**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES PÚBLICOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito no Curso de Direito do Centro Universitário Metodista do IPA.

Orientador: Prof. Me. Adler dos Santos Baum

PORTO ALEGRE

2012

**Vanderlei Pantaleão de Melo**

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NAS  
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES PÚBLICOS DO  
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

O presente **Trabalho de Conclusão de Curso** submetido à banca examinadora integrada pelos professores abaixo firmados, foi julgado e aprovado para obtenção do grau de Bacharel em Direito no **Curso de Direito do Centro Universitário Metodista do IPA**.

Porto Alegre, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012

\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Adler dos Santos Baum  
Orientador

\_\_\_\_\_  
Prof.

\_\_\_\_\_  
Prof.

\_\_\_\_\_  
Prof.

## **LISTA DE SIGLAS**

IPTU – Imposto Predial Urbano

IPERGS – Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul

IR – Imposto de Renda

CF – Constituição Federal

ITR – Imposto Territorial Rural

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

CTN – Código Tributário Nacional

ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

TJRS – Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é estabelecer um entendimento de como são instituídos os tributos em nosso ordenamento jurídico e saber até que ponto o Governo do Estado do Rio Grande do Sul pode legislar, estabelecendo cobrança de contribuições previdenciárias, de forma progressiva, para que possamos entender se é possível haver progressividade na cobrança de tributos e como isso seria possível, e se essa competência para instituí-lo é da União, Estados, Distrito Federal ou municípios. Por meio de pesquisas e estudos doutrinários, procuramos estabelecer um entendimento mais claro sobre como foi instituído o instituto da previdência social, seu objetivo e quem seria o destinatário final do serviço. E ainda, ao analisarmos a constituição Federal em seu art. 145 § 1<sup>a</sup>, quanto ao comando do “sempre que possível”, sendo este o enfoque principal e na forma como deve ser aplicado e respeitado pelo legislador. E ao ser analisado juntamente com a capacidade contributiva, capacidade econômica e igualdade, como seria aplicado respeitando os limites legais, tendo sempre como ponto de partida a visão da doutrina. O fundamental e mais importante que foi buscado no decorrer do trabalho é até que ponto o Estado do rio grande do Sul pode estabelecer por lei infraconstitucional uma forma progressiva de cobrança de tributo, contribuição previdenciária, sendo que já existe na forma atual uma proporcionalidade de pagamento. E ainda, até que ponto a cobrança progressiva de tributo vai interferir na capacidade econômica do contribuinte e se dessa maneira a cobrança estaria diminuindo e restringindo direitos fundamentais desse grupo de pessoas.

Palavras-chave: Progressividade. Capacidade contributiva. Capacidade econômica. Competência. Entendimento doutrinário.

## ABSTRACT

The objective of this work is to establish an understanding of how taxes are imposed on our legal system and to what extent the Rio Grande do Sul can legislate, setting collection of social security contributions, in a progressive way, so that we can understand if there may be progressivity in tax collections and how this would be possible, and if that power to institute it is the Union, States, Federal District and municipalities. Through research and doctrinal studies, we sought to establish a clearer understanding of how the institute was established Social Security, your goal and who would be the final recipient of the service. And yet, when analyzing the Federal Constitution in its article. 145 § 1 st, about the command "whenever possible", which is the main focus and how it should be applied and respected by the legislature. And to be analyzed along with the ability to pay, and equal economic capacity, as would be applied respecting the legal limits, always taking as its starting point the view of the doctrine. The fundamental and most important was sought in this work is to what extent the State of Rio Grande do Sul may establish by law infraconstitucional a progressive recovery of tax, social security contributions, which already exists in the current form one progressive payment . And yet, the extent to which progressive collection of tribute will interfere with economic capacity of the taxpayer and thus the charge was decreasing and restricting fundamental rights of older persons.

Keywords: Progressivity. Ability to pay. Economic capacity. Competence. Doctrinal understanding.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
<b>1 ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DO SURGIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, NO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (IPERGS).....</b>	<b>10</b>
1.1 SUJEITO ATIVO.....	12
1.2 SUJEITO PASSIVO.....	13
1.3 FATO GERADOR E A DIFERENÇA PARA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.....	14
1.4 LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.....	23
1.5 BASE DE CÁLCULO.....	29
<b>2 UMA LEITURA CONSTITUCIONAL DA INCIDÊNCIA PROGRESSIVA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS .....</b>	<b>30</b>
2.1 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE.....	30
2.2. A LIMITAÇÃO DO ART. 145, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS.....	35
2.3 UMA LEITURA CONSTITUCIONAL SOBRE A PROGRESSIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.....	44
<b>3 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>57</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar os princípios que regem o Direito Tributário e que estão esculpidos na Constituição Federal. Tendo como enfoque especial, o da capacidade contributiva, igualdade e progressividade, com uma visão doutrinária que possibilite estabelecer um entendimento uniforme sobre a possibilidade de haver ou não uma forma de cobrança de tributo que não tem previsão constitucional.

O grande objetivo enfrentado neste trabalho é estabelecer e saber se uma norma infraconstitucional pode tratar de questões que envolvam e atribua forma diferente de cobrança de tributo? Desta forma, pelo que estabelece a Constituição Federal não poderia, o Estado do Rio Grande do Sul, estabelecer forma de cobrança progressiva de contribuição previdenciária que não está prevista na carta maior.

Ao ser analisado o art. 145, § 1º da CF, em que estabelece o “sempre que possível” o imposto deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, e ao seguir este entendimento a grande maioria da doutrina entende que não é uma faculdade estabelecida pelo ordenamento jurídico, mas sim, um dever fazer do legislador, que desta forma estaria diminuindo as diferenças e traçando uma maior igualdade entre os contribuintes.

Ao ser desenvolvido o estudo buscar-se-á saber de que forma a Constituição Federal autoriza e prevê a progressividade de alguns tributos, dentre eles o imposto de renda e o imposto territorial urbano que são autorizados expressamente nos artigos da Constituição Federal, que autoriza a forma diferenciada de incidência e cobrança de tributação. Passando logo após para uma apresentação de como se dá o fato gerador, hipótese de incidência, lançamento, sendo estabelecida qual a devida finalidade a ser dada pela tributação arrecadada.

Em um segundo momento será analisado a lei infraconstitucional que instituiu uma forma progressiva de contribuição previdenciária, pelo Estado do Rio Grande do Sul e o ajuizamento de uma ação direta de inconstitucionalidade que foi proposta pelo ministério público estadual, que entende ser inconstitucional os artigos 11 e 12 da lei 13.757 e 13.758 que preveem a instituição da progressividade das contribuições previdenciárias de 11% para 14%, violando os princípios da

capacidade contributiva e limitando a capacidade econômica desta classe de pessoas.

Ao final poderá ser estabelecida uma interpretação conforme a legislação em vigor e uma visão da doutrina que possibilite chegar a um entendimento de que as progressividades de tributos tem que ser estabelecidas com base no que estabelece o ordenamento maior, não sendo possível uma interpretação distinta do que nela estabelece. E até que ponto são delimitadas as competências legislativas de cada ente federativo.

Sendo assim, o referido trabalho não tem o objetivo de dizer o direito e nem tão pouco, trazer uma verdade única, mas sim fazer uma análise constitucional acerca do quanto é possível, leis infraconstitucionais, tratem de matéria tributária e de que forma o legislador usando indevidamente do processo legislativo, viola e conseqüentemente retira do contribuinte a sua capacidade de subsistência e com isso aumentando a desigualdade que é perseguida em nosso ordenamento jurídico, o qual determina que deve ser dado tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, com o objetivo de diminuir, afastar cada vez mais as grandes desigualdades existentes.

## **1 ASPECTOS RELEVANTES ACERCA DO SURGIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, NO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (IPERGS)**

A Previdência brasileira, como a concebemos hoje, teve origem em 1923 com a Lei Eloy Chaves. A partir desta Lei, a proteção social no Brasil passou a contar com uma instituição que oferecia pensão, aposentadoria, assistência médica e auxílio farmacêutico. Até o ano de 1923, as instituições concediam apenas um ou outro benefício, hoje a pensão e a aposentadoria são benefícios indispensáveis para que se caracterize uma instituição previdenciária.

Na década de 30, o sistema previdenciário reestruturou-se, mantendo as bases corporativas. A relação entre Estado e classe operária foi organizada, mediante a interligação de três sistemas: sindicatos, Justiça do Trabalho e política previdenciária. Ao final da década de 40, tínhamos dez vezes mais segurados do que em 1934.

O Instituto de previdência do Estado do Rio Grande do Sul<sup>1</sup> (IPERGS) foi fundado em oito de agosto de 1931, através do Decreto 4.842, pelo interventor Federal General José Antônio Flores da Cunha, tendo a denominação de IPERGS que se instala e tem a sua primeira sede no então edifício imperial situado na praça da Alfândega. O primeiro presidente do IPEGS foi o Engenheiro Egydio Hervê.

O IPERGS nasceu com o intuito de amparar a família do servidor público. Anteriormente à existência do instituto, a caixa de Aposentadorias e Pensões dos Funcionários públicos e a sociedade Amparo Mútuo dos Funcionários Públicos Estaduais e municipais do Rio Grande do Sul (foi incorporada ao IPERGS em 1932), tratavam dos benefícios previdenciários aos funcionários públicos.

Conforme estabelecia, o artigo 2º do decreto de criação do IPERGS estabelecia que “*o instituto terá por fim desenvolvem a previdência e assistência em*

---

<sup>1</sup> [www. Ipê.rs.gov.br](http://www.ipê.rs.gov.br) – Site IPERGS – Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul. Acesso em 22-08-2012.

*favor dos funcionários do Estado, dos municípios e das classes proletárias, mediante a concessão de pensões, empréstimos e pecúlio”.*

Inicialmente, o IPERGS tinha sua estrutura fundamentada num plano de pensões, mas passou a operar principalmente em sistemas de seguros de vida. Em 1940, é lançada a pedra fundamental a sede própria, pelo Presidente Getúlio Vargas.

A partir da década de 60 houve uma ampliação da prestação de serviços que eram prestados aos funcionários públicos como: as farmácias, convênios firmados para o financiamento de imóveis com recursos do BNH, e com esses recursos foram financiados conjuntos habitacionais em porto Alegre e interior do Estado. Em 1966, ocorreu uma grande reestruturação do instituto, concedendo novos benefícios, inclusive assistência médica que, em 1967, abrangia 1.010 vidas. Os benefícios da previdência eram o foco. Foram criados auxílio Natalidade e o Pecúlio Post Mortem.

Em 1969, foi iniciada a obra da nova sede que tinha como objetivo reunir os diversos órgãos administrativos do instituto, que se distribuíam em treze estabelecimentos, além da sede. Em 1970, o número de vidas atingidas pela assistência médico-hospitalar já atingia dezesseis mil vidas. Em 5 de agosto de 1972 a sede do IPERGS transferiu-se para seu prédio atual que, com seus 13 andares, centraliza todos seus setores e seus funcionários.

Atualmente, o IPERGS concentra-se na gestão da saúde e previdência do servidor público. Desde 2005 é, oficialmente, o gestor do Regime Próprio de Previdência Social, responsável pelo pagamento de mais de R\$ 6 bilhões em aposentadorias e pensões dos servidores estaduais. O IPE-Saúde possui mais de novecentos mil segurados em seu plano de saúde, atuando junto a uma rede de mais de 7.600 médicos, 337 hospitais e 453 clínicas credenciados.

Atualmente a previdência do Estado do Rio Grande do Sul<sup>2</sup> é regida pela Legislação vigente tendo seu sistema composto por leis e decretos: **Lei 12.395/05** - Reestrutura o Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS, **Decreto 41.989/02** - Suspende a concessão de benefícios previdenciários distintos

---

<sup>2</sup> [www.ipê.rs.gov.br](http://www.ipê.rs.gov.br) – Site IPERGS – Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul. Acesso em 22-08-2012.

dos previstos no Regime Geral de Previdência Social, por força de dispositivos legais federais, e dá outras providências. **Lei 12.134/04** - Dispõe sobre o IPE-SAÚDE e dá outras providências.

Por ser o destinatário das Contribuições dos servidores do Estado do Rio Grande do Sul, o Instituto de Previdência do Estado, tem que manter e regulamentar as formas de prestação do serviço e como fazer para haver melhoras nesta atividade que é uma contraprestação e um retorno, prestado pelo sujeito ativo da relação de benefício que são os servidores do Estado.

### 1.1 SUJEITO ATIVO

Pessoa jurídica de Direito Público Interno, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, segundo a definição do Código Tributário Nacional (CTN), é a União, ou o Estado, ou o D.F., ou Município, diretamente ou por delegação a entidade pública instituída por qualquer dessas pessoas.

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal<sup>3</sup>, compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais. O parágrafo único desse mesmo dispositivo, porém, permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem contribuição, a ser cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social. Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete instituir e cobrar contribuição destinada ao custeio de previdência e assistência social, de seus servidores. (AMARO, 2011, pag. 318)

Da obrigação tributária decorre obrigação para o sujeito passivo e direito subjetivo para o sujeito ativo. O sujeito ativo da relação existente entre Estado e segurado é aquele que vai recolher o valor e posterior prestar o serviço.

Há quem sustente que o sujeito ativo da obrigação tributária pode ser uma pessoa jurídica de direito privado, e até mesmo uma pessoa física. O art. 119 do

---

<sup>3</sup> Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo no previsto no art. 195, § 6ª, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo

CTN<sup>4</sup> estaria revogado, ou seria inconstitucional. Mas não nos parece que seja assim. Na verdade, só as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da obrigação tributária. (AMARO, 2011)

A Constituição atribui às pessoas jurídicas de direito público competência para instituir tributos. É a competência tributária *própria*. Quem a tem pode instituir e arrecadar o tributo, praticando todos os atos a esse fim necessários, desde a edição da lei até os atos materiais de cobrança do tributo. É a essa competência tributária própria que se refere o Código Tributário Nacional ao estabelecer que ela compreende a competência legislativa plena. Só as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de Poder Legislativo, são titulares da competência legislativa própria.

As contribuições para a seguridade social caracterizam-se especificamente pelo fato de terem destinação constitucional estabelecida e não integrarem o orçamento da União Federal, posto que constituem a forma pela qual a sociedade financia, diretamente, a seguridade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal de 1988<sup>5</sup>. Tais contribuições, por isto mesmo, não se confundem com as demais *contribuições sociais*, cujo produto tem a destinação que lhe der a lei. (MACHADO, 2005. pag. 149)

## 1.2 SUJEITO PASSIVO

A identificação de quem seja o sujeito passivo das contribuições previdenciárias, como em princípio ocorre com qualquer tributo, depende do exame da hipótese de incidência de cada uma delas, especificamente consideradas.

Em se tratando de contribuições de seguridade social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delinear o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas.

---

<sup>4</sup> Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

<sup>5</sup> 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 sócias:

Finalmente, em se tratando de contribuições de seguridade social, “tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delinear o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas”. (Machado, 1997, pag. 310)

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo, como vimos, tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.

Sujeito passivo da obrigação principal, diz em seu art. 121<sup>6</sup>, é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. O objeto da obrigação principal, recorde-se é o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. É sempre um *dar*, um *pagar*. O sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer multa. (MACHADO, 2005)

### 1.3 FATO GERADOR E A DIFERENÇA PARA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Na visão de Luciano Amaro, “no que pesa a *interpretação do fato gerador*, e ao tratar da interpretação benigna, vimos que o código Tributário Nacional cuidou não apenas da interpretação da norma, mas também da valorização dos fatos”. No art. 118<sup>7</sup>, que estamos analisando, o Código igualmente regula a valorização de fatos concretos. Referindo-se, não obstante, à *interpretação* da definição legal do fato gerador, o dispositivo declara que se deve abstrair a validade jurídica dos *atos efetivamente praticados*, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, e os *efeitos dos fatos* efetivamente ocorridos. (AMARO, 2010. pag. 303)

Como o fato gerador concreto só pode ser o espelho do fato gerador abstrato, o preceito legal tentou explicitar que o modelo legalmente definido (por exemplo, prestação de serviços) se considera correspondido concretamente (ou

---

<sup>6</sup> Art. 121 do CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

<sup>7</sup> A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

seja, realizado), ainda que o fato efetivamente ocorrido tenha sido viciado por alguma ilicitude (por exemplo, tratava-se de serviço para cuja prestação o indivíduo não estava legalmente autorizado). (AMARO, 2010)

Se, de um lado, não se pode desprezar a situação de fato (o fato gerador), sem cuja ocorrência não cabe falar do nascimento do dever de prestar tributo, por outro lado há importantes efeitos que surtem com o lançamento, e que não se limitam a *formalizar*, ou *quantificar*, ou *liquidar*, ou *tornar certa* a obrigação tributária.

E por ser o fato gerador o acontecimento enquadrado na hipótese de incidência é que estabelece a possibilidade de cobrança por parte do sujeito ativo.

Geraldo Ataliba, Expressando a ideia de que a norma jurídica é ente de outro nível, diverso da lei, afiança:

“Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo se apresenta sob variados aspectos cuja reunião lhe dá identidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que enumere e especifique a todos, mas normalmente os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico.” (ATALIBA, 2000. pag. 181 e 182)

O problema nominativo não é o mais importante, se bem que haja limites semânticos para a escolha das designações que o observador atribui aos fenômenos. “Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de hipótese, antecedente, suposto, ante-suposto ou pressuposto à revisão fática, pois todos estes vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do direito”. (CARVALHO, 2010. pag. 311)

Vimos, quando tratamos da teoria da norma jurídica tributária, que a sua hipótese de incidência é constituída pela descrição do fato e que é exatamente a ocorrência desse fato que provoca a incidência do dever jurídico previsto no

comando ou consequência da norma. Vimos, ademais, que este fato jurígeno, embora uno, pode ser decomposto logicamente em aspectos: 1) material; 2) espacial; 3) temporal; 4) pessoal. Vale dizer, o fato, além de um substrato (aspecto material), está referido ao tempo, ao espaço e às pessoas com ele envolvidas (aspectos pessoal, temporal e espacial). Evidentemente os fatos são ricos e apresentam inúmeras facetas. (ATALIBA, 2000. pag. 182)

Para Carlos Valder do Nascimento, a redação é tautológica. “O que se quis dizer foi que o *fato descrito* em lei (legalidade), contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação (fato-tipo ou tipicidade), constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal”. Uma vez que dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente. Pelo visto, duas acepções emergem da expressão *fato gerador* utilizada no artigo. (NASCIMENTO, 1999, pag. 261)

Entendendo que o fato gerador possui uma dupla acepção é que Navarro Coelho, nos apresenta em sua visão como ocorre:

*Primus* – Fato Gerador como *descrição de uma situação jurígena* feita pelo legislador (fato gerador abstrato).

*Secundus* – Fato Gerador como *situação jurígena* que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas (fato gerador concreto). (NAVARRO COELHO, pag. 637)

Essa dupla acepção da expressão “fato gerador”<sup>8</sup> tem levado muitos autores daqui e d’alhores e criticá-la e a propor nomes diversos para identificar as duas realidades, ou seja, o fato gerador como previsão (descrição de fato jurígeno) e o fato gerador como fato jurígeno que já se realizou no mundo.

Geraldo Ataliba, “propõe que se chame de *hipótese de incidência* o fato gerador descrito nas leis e de *fato imponível* este mesmo fato quando já ocorrido no mundo. Grande é o rol de autores, e variada a terminologia que adotam”. Importante é a percepção da questão. De resto, a imprecisão terminológica é praga antiga e

---

<sup>8</sup> Art. 114, do CTN. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

universal a assolar a linguagem do objeto, ou seja, a linguagem das leis (objeto de estudos, dos juristas de um modo geral). (ATALIBA, 2000)

Tenha-se em mente, agora, não as asserções doutras, mas o mecanismo jurídico dos fatos geradores ocorrendo a todo estante (a fenomenologia da incidência tributária)

Os termos que fazem com que saibamos como é caracterizado, no mundo dos acontecimentos, as terminologias usadas para denominar e estabelecer em que momento é ocorrido o fato gerador e de que modo será entendido no nosso cotidiano?

Na verdade não fica claro na discussão doutrinária como fica caracterizado e o momento que incide a hipótese de incidência, certo é que tem que haver a previsão legal, e dessa forma haverá o dever de recolher o valor correspondente ao percentual incidente sobre a remuneração do sujeito passivo da contribuição.

A incidência é dinâmica. O fenômeno se dá como a seguir nos apresenta Navarro Coêlho (2007):

Acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide. Demiúrgico, ao incidir, produz efeito no mundo real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência, em direito tributário, é para imputar a determinadas pessoas o *dever de pagar somas de dinheiro ao Estado*, a título de tributo. Esse, precisamente, é o comportamento desejado pela ordem jurídica. (COÊLHO, 2007, pag. 673)

E Alfredo Becker (1963), sólido, finaliza:

“Toda e qualquer regra jurídica (independentemente de sua natureza, civil, comercial, etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito de conduta) cuja incidência fica condicionada à realização dessa hipótese de incidência”. (BECKER, 1963, pag. 289)

É preciso, no entanto, aprofundar um pouco mais a teoria do fato gerador, de modo a abrir o entendimento sobre a própria obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e seus correlatos direitos e deveres, como decorrem do CTN. “Ao tema, analisando em primeiro lugar o fato gerador abstrato ligado ao comando também abstrato da norma tributária”. (BECKER, 1963)

Seguindo nesta mesma linha e tendo o entendimento de que existe uma especificidade entre as Contribuições previdenciárias e assistenciais sinalagmáticas, e na visão de Sacha Calmon, que:

Dentre as sociais ressaltam as previdenciárias, pagas por todos os segurados proporcionalmente aos seus ganhos, para *garantirem serviços médicos, auxílios diversos e aposentadorias*. Estas são as verdadeiras contribuições que podem ser incluídas na espécie dos tributos vinculados a uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte. Os fatos geradores são prestações do Estado, eventuais (auxílios diversos, serviços médicos a qualquer momento e, por último, aposentadorias e pensões *ad futuram*). Para obter tais prestações do Estado, específicas e pessoais, os segurados obrigatórios pagam contribuições compulsórias ao mesmo. Nas contribuições previdenciárias, o caráter sinalagmático da relação jurídica é irrecusável. Nas demais contribuições, inclusive as sociais, este aspecto inexistente. São idênticas, estas últimas contribuições, aos impostos. São impostos afetados a fins determinados com o nome de contribuições. (BECKER, 1963, pag. 450)

A Constituição Federal adotou a Teoria dos tributos vinculados ou não a uma atuação estatal para repartir entre os entes federativos os impostos discriminados, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições pessoais para o seguro social, os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais e as sociais *lato sensu*.

O que pode ser entendido nesta que é a finalidade da arrecadação da contribuição é que o Estado, ao estabelecer o fato gerador, e recolher o respectivo valor tem que prestar o serviço ao qual está vinculado.

Resta claro, assim, que a *finalidade*, nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária. Os fins constitucionalmente predeterminados

revelam uma diretriz constitucional. “Nem o legislador, nem o administrador podem destinar ou tredestinar o *produto da arrecadação das contribuições*, sob pena de crime de responsabilidade e nulidade do ato administrativo, ainda que normativo, no caso do Executivo”. No caso do Legislativo, a lei será considerada inconstitucional, por ser contrária à Constituição. O constituinte sempre soube que as contribuições tinham natureza de imposto. Tanto que, para criar outra, além das que declinou no art. 195<sup>9</sup>, exigiu o rito jurídico próprio dos impostos residuais (extensão da fórmula para criar imposto novo às contribuições sociais novas). (BECKER, 1963, pag. 450)

O entendimento de Luciano Amaro, é que:

Poucas expressões no direito tributário têm sido tão violentamente censuradas quanto “fato gerador”, que se emprega para se designar a situação que enseja a aplicação do mandamento previsto na lei tributária, dando nascimento ao dever concreto de pagar tributo. (AMARO, 2011, pag. 283)

A Constituição, para finalizar, contém regra expressa no art. 34, § 3º, do ato das Disposições Constitucionais Transitórias autorizando a União, os estados e os municípios a editarem as leis necessárias à instituição do sistema tributário no âmbito das respectivas competências. (AMARO, 2011)

O Supremo Tribunal federal assentou tese segundo a qual as contribuições do art. 195 desnecessitam de lei complementar prévia às leis ordinárias institutivas e modificativas, por isso que a própria Constituição já delineava os fatos geradores, os contribuintes e implicitamente as bases de cálculo. A contrário senso, tal não é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico. Quanto a estas, a Constituição é lacônica, diz apenas que a União é competente para instituí-las e que são instrumentos de intervenção.

---

<sup>9</sup> 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.

E como nos explica em seus ensinamentos Wagner Balera e Cristiane Mussi, “que nos coloca diferenças existentes entre a hipótese de incidência e o fato gerador, antes de tratarmos do financiamento direto e indireto do sistema de seguridade social, é preciso discorrer acerca da hipótese de incidência normativa”. (BALERA e MUSSI, 2008)

A proposição normativa é formada no antecedente, pela hipótese ou descritor e, no consequente, pela consequência ou prescritor. No descritor, um fato do mundo é regulado pelo legislador, tornando-se fato jurídico. Já o prescritor, segundo Paulo de Barros Carvalho, “nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objeto, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor. (...) Ao preceituar a conduta(...), o consequente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o evento”. (CARVALHO, 2000)

“A hipótese de incidência refere-se à descrição hipotética do fato que, se e quando ocorrido, dará surgimento a uma obrigação tributária. Esse fato, comumente designado “fato gerador”, será aqui qualificado como “fato imponible”, da obrigação tributária”. (CARVALHO, 2000)

Para que ocorra o fato gerador (*in concreto*), deve estar previsto em lei. Essa previsão legal é chamada de hipótese de incidência.

Ao conceituar o fato, o legislador estabeleceu critérios para identificá-lo. Assim, surgiram os seguintes critérios: material, temporal, espacial (presentes no antecedente normativo) e quantitativo e pessoal (presentes no consequente normativo).

Para que surja a obrigação tributária, torna-se necessária a estrita correlação entre a hipótese de incidência legalmente constituída e o fato ocorrido no mundo fenomênico. Ocorre, então, a denominada subsunção do fato imponible à hipótese de incidência.

Ainda que tenhamos a perspectiva de que a relação existente entre o fato e a hipótese é um acontecimento que está ligado ao motivo que a determinou, não é

possível imaginar que aconteça uma atividade da administração que não esteja prevista na incidência da lei, seguindo com este entendimento é que Aliomar Baleeiro nos coloca que “o Fato Gerador é o vínculo da obrigação tributária que a prende a um ou mais fatos jurídicos, como manifestação da capacidade econômica dos contribuintes, não foi produto da investidura de qualquer jurista ou homem de Estado”. Surgiu da prática antiga, como consequência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza. (BALEEIRO, 2005, pag. 454)

Mesmo que tentemos seguir no entendimento de que a hipótese de incidência está atrelada obrigatoriamente a regulamentação legal que determina como e quando pode incidir determinado fato que gerará alguma consequência no mundo do ordenamento Tributário, desta forma acontecendo e autorizando o fato gerador.

Seguindo neste mesmo pensamento é que Alexandre Barros castro, “entende por hipótese de incidência a situação descrita abstratamente na lei tributária, destacada pelo legislador dentre os inúmeros fatos ocorridos no mundo fenomênico”, ante a disposição social em normatizá-la, a qual, uma vez materializada, enseja o surgimento da obrigação tributária. (CASTRO, 2002, pag. 51)

É óbvio, portanto, que a hipótese de incidência tributária antecede no tempo à atividade de tributar, sendo imprescindível à tributação. No plano concreto situa-se o fato imponível. É ele um fato juridicamente relevante, ocorrido no mundo fenomênico, como acontecimento fático e material que corresponde àquela descrição abstratamente descrita na norma tributária. (CASTRO, 2002)

Entende-se por hipótese de incidência a situação descrita abstratamente na lei tributária, destacada pelo legislador dentre os inúmeros fatos ocorridos no mundo fenomênico, ante a disposição social em normatizá-la, a qual, uma vez materializada, enseja o surgimento da obrigação tributária.

Para Alexandre Barros Castro existe incidência quando:

Claro está que por incidência queremos indicar a ação ou efeito de incidir, de fazer recair, ir sobre, abarca etc. Com efeito, o vocábulo em questão que significar a ocorrência ou superveniência de fato que a outro sucede. Ao

primeiro, como vimos, denominamos hipótese, antecedente ou descritor e ao segundo, conseqüente ou prescritor. Na terminologia tributária, “incidência” indica o alcance ou chegada de fato dos efeitos da lei hipoteticamente prevista sobre a situação real, ou seja, é a “tocadura” da norma impositiva sobre o sujeito passivo da obrigação fiscal. (CASTRO, 2002. pag. 50)

Há, no entanto, situações em que nitidamente se impõe a ausência de subsunção do fato imponível ao conceito descrito à hipótese de incidência. A este fenômeno a doutrina tem denominado “não-incidência tributária”. “Significa dizer: o fato ocorrido no mundo fenomênico não contém todas as características e requisitos exigidos pela lei que institui a exação, não se amoldando na integralidade ao tipo hipoteticamente descrito”. (ATALIBA, 2000, pag. 47 e 50)

A hipótese de incidência da norma tributária é formada pela integração de várias leis ou artigos de lei que tratam, em nível do Direito Positivo, de fatos que devem dar origem, quando ocorrentes, a obrigações tributárias. No plano mais amplo da “esquematização jurídica do mundo fático”, os fatos são selecionados pelo legislador tributário segundo o critério de que uns são irrelevantes e outros relevantes para gerar tributação.

Alfredo Augusto Becker (1963) observa que:

“Não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, etc. Tudo isto integra a estrutura lógica de *uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de lei* (fórmula legislativa literal). É preciso não confundir regra jurídica com lei; a regra jurídica é uma resultante de totalidade do sistema jurídico formado pelas leis. (BECKER, 1963, pag. 289)

#### 1.4 LANÇAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

O lançamento como ato administrativo da aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, devendo reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a Conseqüentemente, a sua função não é, absolutamente,

criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN.

Nos ensinamentos de Sacha Calmon, o que se passa é coisa fácil de entender. “O Direito, ao projetar as normas de conduta, espera que os seus destinatários as cumpram. Algumas normas desnecessitam da mediação da Administração pública (do Poder Executivo) para serem cumpridas”. As normas de Direito Privado, em sua maior porção, devem ser cumpridas pelas partes sem qualquer intervenção estatal. Nas áreas do Direito Público, porém, a intrusão do Estado é praticamente inevitável. O Direito Administrativo e o Direito Tributário existem para regular, regradar e disciplinar as atuações do Estado e estatuir os direitos e deveres dos administrados. É o que ocorre com as atividades estatais inerentes ao lançamento, instituto típico do Direito Tributário. O fato gerador, a obrigação, os sujeitos passivos, o *quantum* a pagar, como pagar, onde e quando sugerem documentações e registros. Mas toda generalização em Direito deve ser evitada.

Ocorrido o fato gerador que é previsto por uma hipótese de incidência, será devido o tributo relativo ao fator tributável. (SACHA, 2007)

As palavras de Alberto Pinheiro Xavier são altamente esclarecedoras:

“Em nosso entender uma explicação coerente e unitária da função do aludido ato na dinâmica da obrigação do imposto, suscetível de responder a todas as interrogações surgidas no longo debate entre teorias constitutivas e declarativas, só é possível se se partir de ideia de que o lançamento é o título jurídico da obrigação do imposto.

(...)

De fato, o lançamento, uma vez revisto e, pois, definitivo, obriga ao pagamento. Em caso de resistência, inscrito em dívida ativa, torna-se título executivo extrajudicial”. (XAVIER, 1977. pag. 294 e 296)

O lançamento é ato<sup>10</sup>. Antes dele há um procedimento preparatório. Depois dele podem ocorrer, também, procedimentos revisionais, visando confirmar, no todo ou em parte, a sua integralidade, por iniciativa do contribuinte ou do Estado, nos casos previstos em lei. É direito do contribuinte discutir o lançamento e o crédito, o seu *quantum* e outros aspectos a ele ligados. É dever do Estado não apenas acudir aos reclamados do administrado, como também aproveitar os dizeres do artigo para autocontrolar-se.

Seguindo no entendimento de Navarro Coêlho, o lançamento:

Não pode ser – por impossibilidade lógica – *procedimento* (sucessão encadeada de atos). É ato. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. (NAVARRO COÊLHO, 2007, pag. 755)

A natureza jurídica do lançamento, portanto, é a de *ato administrativo* de aplicação da lei aos casos concretos (processo de concreção normativa) a cargo da Administração Pública (poder executivo). (SACHA, 2007)

O papel do lançamento para Sacha Calmon é:

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reportar-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Consequentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato

---

<sup>10</sup> Atualmente existe na doutrina uma grande divergência, entre o lançamento por homologação e ex officio, pois nesta última é entendido que o sujeito passivo já possui todos os dados necessários e a atividade é considerada contínua, possibilitando que seja feito o lançamento.

gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN.

O que se passa é coisa fácil de entender. O direito, ao projetar as normas de conduta, espera que os seus destinatários as cumpram. Algumas normas desnecessitam da mediação da administração pública (do poder executivo) para serem cumpridas. As normas de direito privado, em sua maior porção, devem ser cumpridas pelas partes sem qualquer intervenção estatal (NAVARRO COELHO, 2007, pag. 750)

Para Alexandre Barros Castro, “o art. 142<sup>11</sup> do Código Tributário Nacional define lançamento tributário como sendo o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade porventura cabível”. Nesse sentido, o lançamento tributário é absolutamente necessário, pois sem ele a obrigação tributária não atinge os efeitos previstos em lei. (CASTRO, 2002. pag. 57)

Aquiescemos integralmente com Luciano Amaro, ilustre professor da Universidade Mackenzie, quando em sua erudita e profunda obra traça as características basilares do instituto em apreço:

“...a prática do lançamento é necessária para que o sujeito ativo possa exercitar atos de cobrança do tributo, primeiro administrativamente e depois (se frustrada a cobrança administrativa) através de ação judicial, precedida esta de outra providência formal, que é inscrição do tributo como dívida ativa. (CASTRO, 2002, pag. 58 apud AMARO, 1998, pag. 322)

Isso se dá em duas diferentes situações. Na primeira, a lei prevê esse ato do sujeito ativo como requisito necessário de exigibilidade da obrigação tributária, sem o qual o sujeito tributário ativo não pode exercer nenhuma medida para a cobrança

---

<sup>11</sup> Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

do tributo, nem está ainda o sujeito passivo adstrito a efetuar o pagamento da obrigação. Quando o lançamento é feito e notificado ao sujeito passivo, este deve pagar o tributo no prazo legalmente assinalado, sob pena, de o sujeito ativo prosseguir com as medidas legais tendentes à satisfação de seu direito, inclusive através da coerção judicial”. (CASTRO, 2002)

Para Luciano Amaro o fato gerador é dito instantâneo quando:

O fato gerador do tributo é dito instantâneo quando sua realização se dá num momento de tempo, sendo configurado por um ato ou negócio jurídico singular que, a cada vez que se põe no mundo, implica a realização de um fato gerador e, por consequência, o nascimento de uma obrigação de pagar tributo. Tal se dá, Por exemplo, com o imposto de renda incidente na fonte a cada pagamento de rendimento, ou com o imposto incidente na saída de mercadorias, na importação de bens, na realização de uma operação de compra de câmbio, e em tantas outras situações, nas quais um único ato ou contrato ou operação realizada, concretamente, um fato gerador de tributo, que se repete tantas vezes quantas essas situações materiais se repetirem no tempo. (AMARO, 2011. pag. 293)

E desta forma ocorrido o fato gerador e efetivando o ato formal previsto em lei e sendo cientificado o sujeito passivo que é o responsável pelo pagamento do referido tributo, a esse ato dá-se o nome de *lançamento*.

Alfredo Augusto Becker:

Assinala que a necessidade do lançamento para que a obrigação tributária seja exigível configura uma *anormalidade* na fenomenologia do nascimento do direito subjetivo, pois, em regra, a relação jurídica nasce com seu “conteúdo jurídico máximo: direito, pretensão (exigibilidade), coação, e correlativos dever, obrigação, sujeição”; vale dizer, nascido o direito do credor, a pretensão (exigibilidade) e a coerção (possibilidade de usar de meios constritivos legais para obter a satisfação do direito) compõe o complexo de efeitos irradiados pela ocorrência do fato jurígeno, não obstante o exercício da pretensão e da coerção possa, eventualmente, submeter-se a um prazo, tal qual se dá, no direito privado, quando o

vendedor, entregando embora a coisa alienada, deve guardar o prazo que sustenta que, com o lançamento, tem-se o requisito da *atendibilidade*, pois a *exigibilidade* dependeria do vencimento do prazo de pagamento. (BECKER, 1972)

Por conseguinte, ou porque a lei exige o lançamento como condição para que a obrigação tributária se torne exigível, ou porque, devendo ela ser cumprida sem que se requeira tal condição, o pagamento não é realizado, cabe ao sujeito ativo (para habilitar-se à adoção de medida tendente a obter a satisfação do seu direito) proceder ao lançamento e notificar o sujeito passivo para que pague no prazo assinalado, sob pena de não o fazendo, sujeitar-se à cobrança judicial (precedida da formalidade da inscrição da dívida). (AMARO, 2011, pag. 360)

Após minucioso exame das várias construções doutrinárias sobre cada uma das posições, constitutiva e declarativa, denunciando equívocos, exageros ou omissões de ambas, Alberto Xavier apresenta o lançamento, sendo:

*Como título jurídico abstrato da obrigação tributária.* Parte na ideia de que o lançamento exerce uma função de ato complementar, do qual depende a *plena intensidade dos efeitos do fato gerador*, e constrói a *teoria dos graus sucessivos de eficácia*, sustentando que, com a ocorrência do fato tributário (fato gerador), a obrigação tributária ganha *existência*; com o lançamento, ela torna-se *atendível* (no sentido de que o sujeito passivo está habilitado a efetuar o pagamento do tributo, e o credor, a recebê-lo). Embora veja no lançamento um título jurídico *abstrato* da obrigação tributária, Alberto Xavier teve presente que o sujeito passivo, não obstante efetuado o lançamento, tem o direito de discutir a própria existência da obrigação tributária subjacente, o que comprometeria a autonomia do título abstrato. Por isso, distinguiu a situação jurídica *abstrata*, surgida com o lançamento, para dizer que essas situações são *autônomas*, “já por terem fontes distintas, já porque a autonomia é da própria essência da abstração”, mas são também *complementares*, dado que a situação jurídica abstrata tem sua fonte num ato declarativo da situação jurídica subjacente, e, por isso, elas “reagem uma sobre a outra”. (XAVIER, 2004)

Por ter a administração pública dados do seu administrado e ter como fato gerador uma situação permanente que possibilite que seja feito o lançamento, pela administração, de ofício como é previsto pelo art. 149 do CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, tendo como previsão no inciso I que prevê a consecução do lançamento de ofício por determinação da lei de incidência. A escolha dessa forma de lançamento (como, de resto, a das demais) não é aleatória, devendo levar em conta a natureza do tributo. Como regra, o lançamento de ofício é adequado aos tributos que possuam uma atividade contínua e a administração tem as informações necessárias para que possa efetuar o devido lançamento. (XAVIER, 2004)

### 1.5 BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Como regra, compete à lei instituidora do tributo definir as alíquotas aplicáveis, para que se possa identificar, em cada situação material concreta, o montante do tributo devido. (AMARO, 2011, pag. 185)

Porém, para certos tributos, a Constituição cria balizamentos (ou prevê sua criação por outras normas, infraconstitucionais), impondo à lei tributária a necessidade de conformar-se com os limites estabelecidos na Constituição ou naquelas normas.

A Constituição Federal estabelece limitações quanto à base de Cálculo, no art. 145, § 2º veda a utilização de base de cálculo própria de imposto para a exigência de taxas<sup>12</sup>.

Esse dispositivo objetiva evitar que, sob o rótulo de taxa, se disfarce a criação de imposto fora do campo de competência assinalado à pessoa política.

Os impostos da *competência residual* não podem ter base de cálculo nem fato gerador próprios dos impostos discriminados na Constituição (art. 154, I).

A base de cálculo da Contribuição Previdenciária leva em conta a dedução do valor já pago ao Imposto de renda que possui sua própria hipótese de lançamento e base de cálculo.

---

<sup>12</sup> A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos

E desta forma Alfredo Augusto Becker nos apresenta como deve ser a base de cálculo:

“Quando a base de cálculo não se confunde com o pressuposto material da incidência, é essencial que os fatores ou circunstâncias adotados pela lei como base de cálculo sejam elementos integrantes ou decorrências necessárias daquele pressuposto. A não ser assim, poderá ocorrer a descaracterização do próprio imposto, que poderá ter alterada a sua própria natureza jurídica pela adoção de uma base de cálculo incompatível com ela. Se, por exemplo, a lei mandasse calcular o imposto de vendas e consignações, sobre o valor do estoque, estaríamos claramente em face de um imposto sobre o patrimônio, de vez que a base de cálculo não seria adequada ao pressuposto de incidência deste último tributo. Por outras palavras, na hipótese figurada, o desvirtuamento da natureza jurídica do imposto decorre de uma inversão da ordem natural das coisas. Normalmente, a base de cálculo é que passa a definir o pressuposto material da incidência. E como é sabido que esse pressuposto é que dá ao tributo a sua natureza jurídica, esta última terá passado a ser a que corresponde à base de cálculo adotada, em vez, de ser a do tributo que o legislador quis instituir. (BECKER, 1972. pag. 333)

Sendo assim, a base de cálculo a ser adotada é aquela que tem previsão na lei que a institui, devendo incidir a alíquota prevista, e o montante a ser calculado leva em consideração a dedução da cobrança do percentual do imposto de renda, não podendo o ente público instituir uma cobrança diferenciada da que tem previsão legal.

## **2 UMA LEITURA CONSTITUCIONAL DA INCIDÊNCIA PROGRESSIVA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

### **2.1 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE**

A progressividade como instrumento do Estado Democrático de Direito para atenuação das díspares situações concretas, a questão da justiça ou da injustiça diz respeito a todos os ramos do Direito, é claro. A função redistribuidora da renda está em grande parte absorvida pelos gastos públicos nacionais, eliminadores das injustiças sociais, da miséria e financiadores do pleno emprego e da seguridade social. Além disso, a relação entre preços e salários e a participação destes na renda nacional são importantes fatores diretamente intervenientes no grau de justiça social.

A progressividade no direito Tributário, princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte, é apenas um instrumento entre tantos outros à disposição do Estado (Democrático de Direito) para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária. É instrumento utilizado de forma ampla, especialmente no imposto de renda das pessoas físicas ou naturais. (AMARO, 2011. pag. 185)

A Constituição estabelece que, como regra, compete à lei instituidora do tributo definir as alíquotas aplicáveis, para que se possa identificar, em cada situação material concreta, o montante do tributo devido.

A Constituição Federal obriga à progressividade no imposto de renda (art. 153, §2º, I). A leitura superficial do art. 145, § 1º, da Constituição federal parece restringir a tributação à mera proporcionalidade nos demais impostos. Entretanto, graduar “segundo a capacidade econômica do contribuinte” é dito que, aliado aos arts. 1º a 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. O conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do *status quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes.(ÁVILA, 2010)

Neste entendimento é que Humberto Ávila, nos diz que:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Para concretizar este objetivo, a renda e os rendimentos devem ser progressivamente tributados. A progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º). A Constituição determinou expressamente que o imposto sobre a renda

deve ser instituído de acordo com os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (art. 153, § 2º). A própria constituição, portanto, estabeleceu a progressividade desse imposto. As leis ordinárias que o têm regulado instituíram, porém, apenas duas alíquotas: 15% e 27,5%. (ÁVILA, 2010. pag. 379)

É claro que a eficácia da progressividade é relativa, discutível, no que tange à redistribuição de renda, além de estar limitada pelo princípio que veda o confisco e pela tendência irreduzível (é para alguns necessária) da acumulação de capital, destina aos investimentos e crescimentos da produção nacional. Entretanto, como o conceito de igualdade é uno e que a graduação dos impostos aliada aos gastos financeiros dos serviços públicos, especialmente da seguridade social, levará a uma maior justiça social. (ÁVILA, 2010)

No IPTU temos a previsão da progressividade estabelecida no art. 156,§1º, que é taxativo ao dizer que à lei municipal cabe determinar a progressividade do imposto<sup>13</sup>. A disposição é sábia porque cada município apresenta problemas específicos que exigem a adequação da propriedade imóvel urbana aos reclamos do progresso e do bem-estar dos munícipes, mormente quando o direito do proprietário a obstar ou a dificultar o ordenamento urbano, descumprindo, assim, a sua função social.

Sendo desta forma que Sacha Calmon Navarro Coelho, nos apresenta a possibilidade de progressividade estabelecida na Constituição Federal, sendo:

Dessarte, não vemos antinomia entre a Constituição e o código tributário Nacional no que concerne à enunciação do “*fato gerador*” do IPTU. Não enxergamos, noutras palavras, excesso no Código Tributário Nacional, que teria ido além do enunciado pelo constituinte ao agregar à propriedade, esta constante da redação da carta, a posse e o domínio útil (e que aparecem no texto da lei complementar tão-somente).

---

<sup>13</sup> . Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

A hipótese de incidência básica do IPTU, portanto, harmonizados a Constituição e o Código Tributário Nacional, é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou o direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma “quase-propriedade” (propriedade de *fato ex vi lege*)

Este é o núcleo da hipótese de incidência do IPTU, sua materialidade ou, noutro giro, seu aspecto material. (NAVARRO COELHO, 2007. pag. 393)

O imposto continua com o feitio que ostentava sob a Constituição de 1967, acrescido agora de poder *extrafiscal* como instrumento de política urbana.

A progressividade do IPTU, em tese, não esbarra no princípio do não-confisco, que lhe é inoponível, desde que esteja sendo corretamente aplicada. Fora daí, aproposita-se o controle jurisdicional.

Por ter as contribuições destinadas à seguridade social uma característica peculiar do regime jurídico que possui uma finalidade destinada a determinado grupo de trabalhadores, e *ser exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público.* (NAVARRO COELHO, 2007. pag. 294)

Têm-se aqui *atividades específicas* (do Estado ou de outras entidades) em que a nota da *divisibilidade* (em relação aos indivíduos) não é relevante para a caracterização da figura tributária específica. Ou seja, a atividade a cuja execução se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetiva ou eventualmente. Vale dizer, a existência ou não dessa referibilidade (da atividade ao contribuinte) é um dado acidental (que pode ou não estar presente) e não essencial (ou seja, não indispensável na identificação da exação). O que sobressai é a destinação do tributo àquela atuação específica. (ÁVILA, 2010. pag. 134)

A base de cálculo do IPTU é definida por lei “valor venal do imóvel” e a lei municipal assim deverá dispor<sup>14</sup>, porém, se o decreto se exceder em relação aos índices oficiais, o excesso, e só ele, será declarado indevido.

---

<sup>14</sup> CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 15ª edição. 2003. “Esse valor real, individualizado para cada imóvel, é fixado por lei, e pode sofrer modificações de um ano para outro, em virtude de vários fatores. Para tanto, faz-se necessário editar nova lei, nos termos do § 1º do art. 97 do CTN. Todavia,

É desta forma que Humberto Ávila, nos coloca que:

A Constituição atribui às leis complementares diferentes funções. Exatamente em razão de cumprir diferentes funções é que as leis complementares não podem ser unilateralmente descritas. Por isso, também a sua hierarquia não é unitária. Ela depende da função desempenhada pela lei complementar. Quando a lei complementar institui normas gerais, ela se situa, na hierarquia normativa, entre a Constituição e a lei ordinária. Quando, porém, a lei complementar possui a função de instituir determinados impostos, de especificar limitação ao poder de tributar ou regras de competência, ela não ocupa um lugar entre a constituição e a lei ordinária. Sua eficácia é, pois, direta. (Ávila, 2010, pag. 135)

O imposto de transmissão causa mortis e doação (ITCD), por sua vez que tem como fato gerador ou jurígeno do imposto é a transferência patrimonial apenas na aparência. Na verdade o que se tributa são os acréscimos patrimoniais obtidos pelos donatários, herdeiros (inclusive meeiros, sendo o caso) e legatários. Se inexistisse este imposto, a tributação desses acréscimos certamente se daria na área do imposto de renda. A contraprova do que hora se afirma reside no singelo fato ofertado pela análise das legislações estaduais. Quase todas, senão todas, estipulam a seguinte regra, por força do próprio CTN:

“Nas transmissões *causa mortis* e nas doações ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários, donatários e cessionários”. (NAVARRO COELHO, 2006. pag. 544)

A base de cálculo do imposto sobre herança e doações é o valor do acréscimo patrimonial. As alíquotas são fixadas pelos legisladores estaduais, competindo ao Senado Federal fixar as máximas (tetos).

As alíquotas são progressivas para realizar o princípio da capacidade contributiva e para graduar a carga com igualdade, pelo merecimento. É dizer, os parentes próximos merecem mais que os distantes e desta forma, estaria preservando o que estabelece a Constituição Federal. (SACHA, 2006)

a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não implica majoração do tributo, podendo ser feita por meio de decreto, a teor do § 2º do art. 97 do CTN.

Sobre o assunto, discorre Ricardo Lobo Torres<sup>15</sup>:

Se é manifestadamente inconstitucional a exigência de imposto de renda sobre ganhos de capital não realizados, cumpre examinar se seria legítima a incidência concomitante do imposto de renda federal e do imposto de transmissão *causa mortis* estadual, verdadeira ou camuflada.

A capacidade contributiva – o princípio de legitimação dos impostos segundo o art. 145 da CF – não pode ser invocada. O de cujus não enriqueceu nem obteve acréscimo patrimonial. Os herdeiros e legatários já vão pagar o imposto *causa mortis* verdadeiro, fundado na capacidade contributiva, e não terão qualquer ganho de capital suscetível de ser objeto do tributo federal.

## 2.2 A LIMITAÇÃO DO ART. 145, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS

Como expressa Luciano Amaro, “o princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, §1º, da constituição, onde se prevê que, “sempre que possível”, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (AMARO, 2011. pag. 161 e 162)

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. É certo que a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o interprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor

---

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. “A Incidência do imposto de Renda na Transferência de Direito Propriedade”. In revista *Dialética de Direito Tributário*, nº 32, pag. 82

interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. (AMARO, 2011, pag. 144).

O entendimento do dispositivo, sempre que possível, pode até ser entendido como uma possibilidade que tem o legislador de estabelecer uma tentativa de buscar e atingir objetivos que estejam implícitos, na própria Constituição Federal.

O art. 145, § 1º, que fala em pessoalidade e no sempre que possível, não é norma permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. (DERZI, 2004. pag. 116). E quando será impossível<sup>16</sup>?

Para Humberto Ávila, é necessário que seja levado em consideração alguns elementos que devem ser analisados tenham sua finalidade e atinja os objetivos pretendidos como:

Sempre que seja falado em igualdade ou até mesmo tenha uma comparação deve ter uma relação que envolva dois sujeitos com base numa medida de comparação que é utilizada para atingir determinada finalidade. Para que a igualdade seja minimamente realizada, é preciso que a utilização da medida de comparação preencha alguns requisitos: que leve em consideração características existentes dos contribuintes; que contemple propriedades relevantes para a promoção da finalidade eleita; que não tenha sua utilização vedada, direta ou indiretamente, pelo ordenamento constitucional; que não seja fundada em algum elemento cuja existência seja essencial para a realização de um princípio constitucional fundamental. Além disso, é preciso que exista, entre a medida de comparação e a finalidade, uma relação de pertinência e congruência: a

---

<sup>16</sup> A doutrina costuma apontar a hipótese dos impostos que são suportados pelo consumidor final, como exemplo de tributação objetiva. É que nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe o tributo aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Torna-se muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio da seletividade para o IPI e para o ICMS, nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III.

medida de comparação deve estar relacionada com a finalidade; a medida de comparação deve ser fundada em características relevantes entre os contribuintes, sem que outras características tão ou mais relevantes para a realização da finalidade sejam desprezadas; e a medida da comparação deve envolver um elemento cuja existência permita concluir pela promoção de finalidade. Sem esses elementos, o princípio da igualdade a rigor não se realiza. (ÁVILA, 2010, pag. 277)

O princípio da capacidade contributiva que tem a finalidade de estabelecer uma maior igualdade inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência e com isso limitando seus direitos.

Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

“A capacidade econômica correspondente a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se, e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação” (AMARO, 2011, pag. 161)

Nesta mesma concepção Aliomar Baleeiro, ao mencionar a Constituição Federal de 1988 que afastou a discussão sobre a natureza das contribuições parafiscais em geral, deixando irrefutavelmente reconhecido o seu caráter tributário. Como expressa Luciano Amaro “O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145,§1<sup>17</sup>, da constituição, onde se prevê que, “sempre que possível”, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a estes objetivos, identificar, respeitados os

---

<sup>17</sup> BRASIL, [Constituição de 1988].

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (BALEEIRO, 2005. pag. 570)

O tratamento oferecido pelo Estado deve ser no sentido de que haja uma forma de diminuir as desigualdades e que a tributação não tire das pessoas a capacidade de exercer com dignidade as demais relações que as incluam na sociedade, sendo assim não pode haver por parte do poder público afronta as garantias elencadas na Carta Magna.

O conceito de igualdade, porém, não é de fácil determinação. Autores ilustres pretendia demarcá-lo, encontrando acerbos dificuldades, pois os valores não podem ser objetivados. Em função de sua plasticidade, amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas, o que torna penosa a indicação precisa de seu conteúdo. Celso Antônio Bandeira de Mello tem importante contribuição ao estudo dos obstáculos que se interpõem no caminho de um exame científico e aprofundado acerca desse tema. (BALEEIRO. 2007)

A contribuição que delimita e retira do contribuinte a sua capacidade de ter condições de subsistência e tratamento igual, de certa forma faz com que não esteja em acordo com o que determina o ordenamento jurídico, pois ao retirar do contribuinte mais que ele possa suportar, de alguma forma não faz ou proporciona a igualdade.

E por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela não há falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurígeno. O que ocorre é simples<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> “Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. Assim, mesmo os “impostos de mercado”, “indiretos”, não se prestam a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com retrações, e nos impostos sobre a renda, principalmente nestes, que a efetividade do princípio é plena pela adoção das tabelas progressivas e das deduções pessoais”.

A expressão sempre que possível elencada no parágrafo primeiro do art. 145, da Constituição Federal e que tendo as contribuições previdenciárias um caráter especial que vincula o poder público a seguir e respeitar os parâmetros estabelecidos no ordenamento para que não seja o contribuinte prejudicado por praticas que o deixem em situação de diminuição de capacidade contributiva. (NAVARRO COELHO, 2006)

Ocorre que depois de plasmar a regra do art. 145, §1º, o constituinte de 1988, dada a extrema constitucionalização do Direito Tributário e o cariz exauriente do nosso sistema de repartição de competência tributária, ele próprio definiu os fatos geradores e, indiretamente, os contribuintes de todos os impostos e contribuições sociais do sistema tributário, optando pela tributação indireta sobre o consumo e a impessoalidade. Como princípios abrangentes postos na Seção dos Princípios Gerais do Sistema Tributário inserto na Constituição de República, alguma validade haverão de ter sob pena de faltar efetividade à Lei Maior<sup>19</sup>.

Anote-se o seguinte:

A) Os destinatários são os legisladores das três ordens de governo. Nesse sentido, os princípios atuam informando a discricção do Legislador;

B) Depois disso os princípios atuam para, condicionando o legislador, adequar a tributação obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseados em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos a respeitar as pessoas (deduções necessárias no imposto de renda, créditos fiscais legítimos no ICMS e assim por diante). Servem ainda para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade. (NAVARRO COELHO, 2007. pag. 82)

Misabel Derzi, nos seus comentários à obra de Baleeiro – *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, discorre com precisão:

“Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal).

---

<sup>19</sup> BRASIL [Constituição de 1988].

Não obstante, a *capacidade relativa ou subjetiva* refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus cargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

Por isso interessa mais, dentro das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza, posto na hipótese de incidência e pré-delineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada.

O princípio da capacidade econômica, do *ponto de vista objetivo*, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. Igualmente o mesmo princípio constrange a lei a permitir o abatimento dos gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte, de onde promanam os rendimentos. O rígido sistema constitucional de competência tributária, assentado em campos privativos de atuação dos entes políticos estatais, e o princípio da capacidade econômica impedem uma miscigenação legal entre renda, rendimento e faturamento.

*Do ponto de vista subjetivo*, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de imposto. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da personalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõe os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.” (DERZI apud SACHA, 2007. pag. 83).

Para Luciano Amaro, desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o *campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos). (AMARO, 2010)

E como podemos observar, as limitações fazem com que haja uma maior segurança, pois garantem que seja respeitado o que estabelece a Constituição Federal.

Bem, como já sabemos o emissor das leis complementares é o Congresso Nacional, que também edita as leis ordinárias federais, para que tenhamos a aprovação de uma lei complementar necessário será a maioria absoluta (que é o primeiro número inteiro após a metade da totalidade dos membros que compõem o Congresso Nacional), embora já saibamos que as leis complementares, em tema de tributação, têm por objetos materiais: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais, é oportuníssimo vislumbrar como operam as leis complementares dentro do sistema (interconexão normativa). (SACHA, 2007)

Pois bem, desta maneira as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia contida (conferindo-lhes normatividade plena).

Com os impostos, que são tributos não-vinculados a uma atuação não estatal, pois os seus fatos geradores (fatos jurídicos) são realidades estranhas a qualquer atividade estatal referidas ao obrigado, faz-se necessário que o constituinte *indicasse o seu fato gerador, nominasse-os e os atribuísse de modo privativo a cada uma das pessoas políticas*, de maneira a evitar que uma invadisse, por inexistência de limites, área de competência reservada às outras. De notar, no particular, a um simples perpassar d'olhos pelo Sistema Tributário da Constituição, que os impostos estão agrupados por ordem de governo. Há impostos, com nome e fato gerador, reservado a União, aos estados, inclusive ao Distrito Federal e aos municípios, de forma sistemática e explícita no corpo da CF. (BALEEIRO, 2005)

Nem poderia ser de outra forma. No campo dos impostos, *o constituinte dá nome à exação já indicando a área econômica reservada*: renda, circulação de mercadorias, propriedade predial urbana, propriedade de veículos automotores, transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos etc. Isto dito, verifica-se que o sistema brasileiro de repartição de competências tributárias, cientificamente elaborado, é extremamente objetivo, rígido e exaustivo, quase perfeito. *A chave da*

*abóboda do sistema está fora da Constituição*, pois a utilização da técnica comum e privativa de atribuição de competências tributárias, por tipo de tributo, às pessoas políticas, tem escora na teoria dos tributos vinculados e não-vinculados, sem a qual não se compreenderia o labor constituinte. Esta teoria está magnificamente exposta no pequeno grande livro do Prof. Geraldo Ataliba. (SACHA, 2006, pag. 76)

Temos que a competência para a instituição de tributo pelo Estado através de Lei infraconstitucional não está de acordo com o que preceitua a Constituição Federal e dessa forma existe uma violação e uma usurpação de competência reservada a União que estabeleça uma cobrança progressiva de contribuição.

Existem em nosso ordenamento princípios e normas que limitam a atuação do Estado no exercício de tributar e a competência faz-se dentro de balizamentos, que didaticamente, são estudados como “limitações constitucionais no poder de tributar”, rotulo que, aliás, não é suficientemente compreensivo, já que “limitações” existem também em normas *infraconstitucionais*. (COÊLHO, 2007, pag. 169)

O nosso Ordenamento estabelece restrições que delimitam e balizam a atuação do legislador, fazendo com que seja seguido, de forma a respeitar os limites legais.

O que estabelece a Constituição Federal é que as *Contribuições Especiais* são aquelas instituídas e elencadas nos arts. 149 e 195 do Ordenamento Pátrio. E dividem-se em duas subespécies, a saber, as do art.149, denominadas *contribuições sociais*, e as *contribuições de seguridade social*. As primeiras, a seu turno, dividem-se em contribuições de intervenção específica, e contribuições profissionais, que são instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas. Já as contribuições de seguridade social caracterizam-se por ser o instrumento pelo qual a sociedade financia, diretamente, a seguridade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal. (MACHADO, pag. 46)

Para Aliomar Baleeiro é desta forma que pode ser entendido:

A igualdade, a capacidade contributiva, a pessoalidade e a vedação do não confisco que se apresenta na Constituição Federal de 1988, estabelece que não são mais princípios implícitos, mas expressos e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. E como direitos e

garantias fundamentais são também auto-aplicáveis, efetivos e voltados à concretização do Estado Democrático de direito. Têm, no Poder judiciário, não apenas o legislador negativo, mas também o legislador positivo supletivo, todas as vezes em que a omissão do Poder Legislativo comprometer a plenitude de seu exercício. (BALEEIRO, 2005. pag. 521)

Portanto, o cumprimento dos ditames constitucionais esbarra exatamente no sentimento pernicioso dos exagerados contrastes. Essa felicidade parece ser irreduzível nas sociedades capitalistas, cujo desempenho econômico depende da acumulação para os grandes investimentos. Além disso, o Direito Tributário, por meio da progressividade, parece ter conseguido apenas uma redistribuição dos mais altos salários em favor dos mais baixos.

O desafio da Constituição de 1988 está exatamente na sua eficácia. A igualdade é pilar básico do Estado Democrático de Direito e deve o legislador diminuir ao máximo as desigualdades existentes. (BALEEIRO, 2005, pag. 534)

Como já havia frisado em muitos momentos, o conceito unívoco de igualdade formal, a relação de desigualdade (assim como a de justiça) supõe necessariamente a comparação entre pelo menos dois termos, que são as realidades comparadas e o critério de comparação, De modo que a igualdade é sempre uma relação interpessoal, segundo a qual as pessoas iguais recebem porções iguais das coisas a serem partilhadas, enquanto aquelas desiguais não de receber parcelas desiguais dessas mesmas coisas. “A regra da igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente os desiguais na medida em que se desigualam”. (AMARO, 2011)

Algumas dessas normas referem-se à desigualdade entre contribuintes, outras, à isonomia entre os entes políticos da Federação.

O art. 145, § 1º, contém a primeira grande proibição de distinguir entre iguais, específica do Direito Tributário. Ao assegurar a pessoalidade e a graduação segundo a capacidade econômica, esse dispositivo veda a distinção entre aqueles que demonstrem possuir as mesmas forças econômicas. A capacidade econômico-contributiva do contribuinte é aquela que se encontra após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio. Tais considerações, com os caracteres que têm de pessoalidade e de graduabilidade, na

medida da igualdade ou da desigualdade, só tem aplicação ampla nos impostos sobre a renda, o patrimônio e seus acréscimos. (BALEEIRO, 2005)

### 2.3 UMA LEITURA CONSTITUCIONAL SOBRE A PROGRESSIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

A progressividade no direito tributário, princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte, é apenas um instrumento dentre tantos outros à disposição do Estado (Democrático de Direito) para a construção de uma sociedade mais livre, justa e solidária.

E para Aliomar Baleeiro o princípio da igualdade é invocado quando:

Para justificar as desigualdades de tratamento e favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir as grandes disparidades e favorecer a igualação das condições concretas.

A Constituição obriga a progressividade no imposto de renda (art. 153, § 2º, I). A leitura superficial do art. 145, § 1º, da Constituição Federal parece restringir a tributação à mera proporcionalidade nos demais impostos. Entretanto, graduar “segundo a capacidade econômica do contribuinte” é dito que, aliado aos arts. 1º a 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. O conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do *estatus quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes.

E por que, ainda nesse caso, se continua a falar em princípio da igualdade? Porque, em nenhum momento, essa concepção material contradiz a concepção unânime de igualdade formal. Os economicamente mais debilitados são classificados como “seres de uma outra categoria essencial” que não podem ser tratados da “mesma maneira e modo” (por meio de alíquota proporcional, p. ex.), que os economicamente mais fortes.

É claro que a eficácia da progressividade é relativa, no que tange à redistribuição da renda, além de estar limitada pelo princípio que veda o confisco e pela tendência irredutível (e para alguns necessária) da

cumulação de capital, destinada aos investimentos e crescimentos da produção nacional. Entretanto, como o conceito de igualdade é uno, lembra lapatza que a graduação dos impostos aliada aos gastos financiadores dos serviços públicos, especialmente da seguridade social, levará a uma maior justiça social. (BALEEIRO, 2005. pag. 541)

A Constituição Federal estabelece que só por lei específica de caráter geral é possível estabelecer formas de progressividade previstas na Carta Maior e o legislador deve respeitar os limites e comandos estabelecidos, sendo desautorizado o poder público Estadual e Municipal a ter iniciativa que crie ou modifique tributação que viole os parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal.

Segundo Misabel Derzi (apud BALEEIRO, 1997, pag. 690-693) nos seus comentários à obra de Baleeiro – *Limitações ao Poder de Tributar*, discorre com precisão:

Diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa ou pessoal).

Emílio Giardina explica que a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios de capacidade econômica. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza. No mesmo sentido, aponta Alberto Xavier. Ele explica que o legislador pode:

“... escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma outra forma mas sempre deverá proceder a essa escolha entre situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo”.

Contribuindo com este entendimento é que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul deferiu liminar para que fossem suspensos, até o julgamento do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade dos artigos 11 e parágrafo único e 12 das leis 13.757 e 13.758, ambas de 18 de julho de 2011, por entenderem que havia afronta aos arts. 14 e 140, caput, da Constituição Estadual c/c 150, I e IV, e 195, §

9º, da Constituição Federal. O colegiado entendeu que o Estado ao agir desta forma estava proporcionando um tratamento, ainda mais diferenciado, pois já existe pela forma proporcional como é cobrada a contribuição uma diferenciação entre quem ganha mais e menos. E desta forma não coadunando com o que estabelece o ordenamento maior que é o disciplinador e legislador ordinário.

Tendo a referida lei criado uma forma de tratamento que viola o princípio da igualdade, e conseqüentemente possuindo a intenção de arrecadação e confisco de valores que certamente deixarão de ser aplicados em necessidades básicas do contribuinte.

Não aceitando esse tipo de diferenciação foi que a entidade representativa de classe dos servidores do Estado do Rio Grande do Sul, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, com intuito de ser declarada a inconstitucionalidade da Lei que fixava alíquotas maiores do que as atualmente cobradas.

E foi desta forma que o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul começou a julgar e deferiu liminar na forma que segue:

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTS. 11 E 12 DAS LEIS COMPLEMENTARES ESTADUAIS Nº 13.757 E 13.758, DE 18 DE JULHO DE 2011, QUE DISPÕEM, RESPECTIVAMENTE, SOBRE O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES MILITARES E CIVIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM 14% PARA OS INTEGRANTES DO REGIME FINANCEIRO DE REPARTIÇÃO SIMPLES, COM DEDUÇÕES DIFERENCIADAS NA BASE DE CÁLCULO. APRECIÇÃO DO PEDIDO LIMINAR PELO COLEGIADO. ART. 213, *CAPUT*, DO REGIMENTO INTERNO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LIMINAR DEFERIDA, COM EFEITO *EX TUNC*. SUSPENSÃO DOS EFEITOS DOS REFERIDOS DISPOSITIVOS LEGAIS. OFENSA AOS ARTS. 19 E 140, *CAPUT*, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL C/C ARTS. 150, II E IV, E 195, § 9º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL<sup>20</sup>.**

---

<sup>20</sup> [WWW.tjrs.jus.br](http://WWW.tjrs.jus.br). Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Acessado em 20.05.2012

I - Em que pese tenha sido estabelecida uma alíquota única de 14%, as deduções diferenciadas na base de cálculo acabaram por instituir um regime de contribuição progressiva, fazendo com que sejam mais onerados os servidores que recebem remuneração mais alta.

II - O tratamento diferenciado dado aos integrantes de uma mesma categoria jurídica, sob o argumento de que quem ganha mais tem que contribuir com mais, como se isso já não ocorresse na sistemática de percentual único incidente sobre uma base de cálculo variável, implica violação ao princípio constitucional da igualdade, do qual é derivado o princípio da isonomia tributária.

III - O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, ou seja, deve ser levada em consideração toda a carga tributária incidente sobre o contribuinte. Além dos descontos efetuados na folha salarial (contribuição previdenciária e IR), anualmente, paga-se IPTU e IPVA, além dos repasses indiretos de ICMS, II, IPI, IOF, PIS, COFINS, CSL, CIDE, COSIP, ISS e outros tributos incidentes sobre produtos, mercadorias, bens e serviços.

IV – O aumento da exação tributária deve observar padrões de razoabilidade e ser estabelecido em bases moderadas, o que não ocorre no caso em apreço, já que não demonstrada a efetiva necessidade da elevação para o percentual de 14% para os servidores civis e militares integrantes do Regime Financeiro de Repartição Simples.

**LIMINAR DEFERIDA. UNÂNIME.**

**ATRIBUÍDO EFEITO *EX TUNC*, POR MAIORIA.**

Desta forma votou o Relator DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH:

Afirma que restou violada a regra constitucional da igualdade tributária, pois foram estabelecidas deduções diferenciadas para servidores do mesmo Regime de Repartição Simples, alterando a base de cálculo respectiva de cobrança do tributo, o que é coibido pelo artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, bem como maculado o princípio da isonomia, previsto nesse mesmo dispositivo, que veda aos entes federativos a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Salienta que a normativa inquinada onerou parcela dos contribuintes que, além de ver descontada a contribuição proporcionalmente a seus ganhos, foi submetida a uma segunda exação, ao não ser beneficiada pelo índice de dedução previsto no artigo 12, novamente em razão do valor de sua remuneração, acarretando verdadeira duplicidade tributária, um *bis in idem* que desfigura a sua natureza de contribuição vinculada.

Assinala que a sistemática estabelecida pelas Leis Complementares nº 13.757/2011 e 13.758/2011, com a cobrança de contribuição previdenciária em patamares diferenciados, feriu os princípios da isonomia e da capacidade contributiva e, por conseguinte, o princípio do não-confisco, este último instituído no inciso IV do artigo 150 da Carta Magna. Giza que também restou violado o princípio constitucional da razoabilidade, pois a alíquota fixada em 14%, somada ao imposto de renda, importa, para aqueles atingidos pela alíquota de 27,5% do imposto de renda, a tributação de 41,5%, resultando, em última análise, na usurpação de quase metade da renda de parte dos servidores estaduais.

O que pode ser entendido pelo princípio da razoabilidade no caso em questão é que o legislador ao criar ou modificar tributos deve respeitar a capacidade econômica do contribuinte, não fazendo com que o tributo torne-se algo que limite ou diminua as possibilidades de subsistência de quem arca com a tributação.

A Constituição Federal estabelece em seu art. 145, §1º, que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Se assim e analisando as leis editadas pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul, não nos parece que tenha sido levado em consideração ou sido avaliado a possibilidade de desoneração dos servidores.

Na concepção de Roque Antônio Carrazza, o dispositivo “sempre que possível” deve ser entendido de outra forma, ou seja, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou um simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu grado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. (CARRAZZA, 2002)

A fim de explicar o que vem a ser capacidade econômica objetiva e subjetiva, é que Sacha Calmon nos apresenta:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir, o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte. (SACHA CALMON, 2007, pag. 84)

O sentido desta norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamentos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a regra-matriz do imposto (traça na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.

Há impostos, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a *carga econômica* deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. (CARRAZZA, 2002)

Desta forma é que Paulo de Barros Carvalho nos coloca que:

“O direito só opera no campo do possível”. Daí podermos dizer que o tópico em questão é totalmente inócuo, já que, quando nos termos da Constituição, não fosse possível, o imposto não teria, mesmo, como ser pessoal e graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte.

A maioria dos impostos, todavia, precisa necessariamente observar o princípio da capacidade contributiva.

Na verdade, quando o legislador ordinário tiver opções, deverá, obrigatoriamente, ao criar *in abstracto* o imposto, atender aos reclamos do

princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá imprimir à exação caráter pessoal, graduando-a segundo a aptidão econômica do contribuinte. Estamos percebendo que, no Brasil, *capacidade contributiva* é o mesmo que *capacidade econômica*. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades.

Em resumo, onde há campo para a criação de imposto pessoal não pode surgir imposto preocupado apenas com o montante de dinheiro a arrecadar. (CARRAZZA, apud, MACHADO, 2002)

As Leis do Estado do Rio Grande do Sul 13.757 e 13.758 ambas de 18 de julho de 2011, em seus artigos 11 e 12 trazendo em suas redações uma alíquota de contribuição de 14%, que incidirá sobre os proventos percebidos pelos servidores civis, inativos e pensionistas não seguem o que estabelece e prevê a Constituição Federal em seu artigo 145, §1º, desta forma não pode ser entendido que o intuito almejado pela legislação Estadual não seja outra que não a de arrecadação e tentativa de suprir um déficit adquirido no passado, anterior a Constituição de 1988, e uma acumulação de receita ocasionando uma conseqüente diminuição de capacidade econômica dos servidores estaduais.

Ao fazer a distinção de tributos e analisar as formas de como o Estado pode instituir e fazer a cobrança e arrecadação dos mesmos é que Aliomar Baleeiro nos coloca que:

Quando os tributos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz. (BALEIRO, 2005. pag. 346 e 347)

Por outro lado, o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter iniludivelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado. A escolha dos instrumentos de imposição, na prática, tem obedecido tanto à inspiração econômica quanto a considerações políticas.

Impostos confiscatórios e proibitivos que diminuem e limitam a capacidade do contribuinte, e que se atritam com os direitos e garantias fundamentais da propriedade ou do exercício de profissões e atividades lícitas, são tolerados muitas vezes pela jurisprudência norte-americana, como manifestação do poder de polícia, desde que, em caso concreto, se apure sua eficácia na defesa da segurança, saúde e bem-estar do povo. (GRECO, 2004)

A respeito disso é que observa Marco Aurélio Greco:

“As contribuições são diferentes de impostos e taxas porque partem de um conceito básico diverso. Ainda que tenham natureza tributária, isto não lhes retira esta diferença. Enquanto o imposto apóia-se no poder de império (o *casus necessitatis*), ou seja, o Estado precisa de determinado montante em dinheiro para atender às despesas relativas ao exercício de suas funções e, para tanto, exerce (nos limites da Constituição) seu poder de império sobre os contribuintes, nas taxas o conceito básico que as informa não é o do puro império, mas o de benefício (que, segundo alguns é formulado a partir de uma noção de “contraprestação” que seria ínsita à figura). Por sua vez, nas contribuições o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade. Em certa medida, esta visão tripartite encontra semelhança com o conceito de exigências gerais, preferenciais e associativas a que se refere Kruse.” (GRECO, 2004. pag. 83)

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

A definição de imposto, no Direito Tributário, sofreu, por largo tempo, marcantes influências da Ciência das finanças, que, como sabemos, estuda as exações sob a perspectiva econômica. Não é por outro motivo que muitos autores ressaltaram que os impostos servem para custear os serviços públicos indivisíveis, destinados indistintamente a toda coletividade e, nesta medida, usufruíveis *uti civis*

(segurança pública, defesa nacional, iluminação pública etc). “Esta colocação, além de não ser jurídica, nem sempre é correta, já que, de uns tempos a esta parte, serviços públicos divisíveis, considerados fundamentais ao desenvolvimento da coletividade, estão sendo prestados a *preços mínimos*, com o fito de torná-los acessíveis a todos. Para cobrir-lhes os custos tem-se recorrido a outras entradas, dentre as quais merecem destaque as provenientes dos impostos”. (CARRAZZA, 2002. pag. 464)

Para Paulo de Barros Carvalho, sintetizando o que a doutrina de melhor escreveu, observa:

“(…) debalde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. A formulação lingüística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do estado, desenvolvendo autuosidade atinente ao administrado” (CARVALHO, pag. 27, 1989)

Seguindo neste entendimento é que Eduardo Sabbag<sup>21</sup>, entende que o orçamento da seguridade social é composto de receitas oriundas de recursos dos entes públicos (financiamento indireto) – por meio dos impostos – e de receitas hauridas das contribuições específica (financiamento direto). Estas últimas são instituídas por lei, com respaldo constitucional, para o custeio da seguridade social. (SABBAG, 2010)

Desta forma, entende-se que é totalmente inconstitucional a lei do Estado do Rio Grande do Sul que estabelece uma forma progressiva de cobrança de contribuições previdenciárias, sendo uma afronta à própria Constituição Federal, a

---

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário**. 2ª edição. Editora Saraiva, São Paulo. 2010. pag. 515, “A Contribuição de seguridade social constitui modalidade de tributo vinculado, já que objetiva custear a previdência social”.

qual estabelece e delimita quais são os tributos que podem ser cobrados de maneira progressiva e quais as competências e quem pode instituir forma diferente de cobrança de tributação sem incorrer em inconstitucionalidade.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo deste trabalho foi realizar um estudo em que o objetivo principal é saber até que ponto pode ser estabelecido a progressividade em contribuições previdenciárias e como a doutrina e a jurisprudência se posicionam e veem essa possibilidade, e como e que tem a competência para estabelecer e legislar sobre esse assunto.

Inicialmente, procurou-se estabelecer e conhecer como foi o surgimento e a história da previdência do Estado do Rio Grande do Sul, sua instituição, seu objetivo e quem seria o beneficiário dessa instituição. Seguindo nesse propósito, e ao analisar a Constituição Federal de 1988, pode-se constatar que em seus artigos há previsão de progressividade de tributos, mas que são especificados e delimitados, quais são e como deve ocorrer esta forma diferenciada.

Ainda num primeiro momento foi possível observar e distinguir quem é o sujeito passivo, sujeito ativo e quando que ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária, que de acordo com a doutrina, é com a aquisição do rendimento mensal do contribuinte e em que momento ocorre a hipótese de incidência que é o encaixe do fato ocorrido com a previsão na legislação vigente.

E seguindo nesta mesma linha foi observado em quais os tributos (impostos) é autorizada a forma progressiva, pela Constituição Federal, e em sendo estabelecido como fica a observância dos princípios da capacidade contributiva e da capacidade econômica, quando violam e retiram do contribuinte a sua capacidade de ter direitos iguais e tratamento que possibilite manter a sua subsistência e dignidade inviolados. Em seguida foi observado seguindo o entendimento doutrinário a forma e o momento do lançamento, os quais não encontram posição doutrinária plena, pois divergem em lançamento por homologação e de ofício.

A base de cálculo da contribuição previdenciária é estabelecida levando em conta a dedução do imposto de renda e após incidindo a alíquota prevista, de acordo, com o rendimento adquirido mensalmente, pelo contribuinte de forma progressiva. Desta forma, as contribuições ao serem recolhidas pelo ente público retornaram na forma de prestação de serviços e com isso alcançando o seu objetivo final.

A Constituição Federal de 1988, delimita e estabelece em seu art. 145, que o legislador deve ao implantar ou instituir tributação, verificar comandos que tem como objetivo diminuir as desigualdades, como o comando do “sempre que possível” que é entendido pela doutrina como um dever fazer do legislador e não uma mera faculdade, esse comando tem como finalidade respeitar a capacidade contributiva do contribuinte e não delimitar e diminuir a capacidade, tendo a tributação um caráter confiscatório em que retire despropositadamente recursos dos contribuintes.

Por fim, após a edição pelo Governo do Estado do Rio Grande do Sul das leis 13.757 e 13.758 em que prevêm em seus artigos 11 e 12 respectivamente uma forma progressiva de cobrança de contribuição e uma diferenciação de alíquotas, e não se conformando com esse dispositivo a associação dos servidores do estado do rio Grande do Sul e o Ministério Público, ingressaram com Ação Direta de Inconstitucionalidade, entendendo que essa forma progressiva de cobrança de contribuição previdenciária, viola a Constituição Federal, pois a competência para alterar ou estabelecer forma diferenciada de cobrança é da União, por meio de lei Complementar, podendo o Estado concorrentemente tratar desta matéria, desde que respeite os comandos estabelecidos na Constituição Federal.

Ao ser encaminhada a ação direta de inconstitucionalidade ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, e ao ser submetida à apreciação do colegiado que teve o entendimento unânime quanto ao deferir o pedido de liminar, que suspende a cobrança de alíquota diferenciada até o julgamento do mérito e também por maioria, atribuindo efeito ex tunc, fazendo com que o Estado reembolse os valores cobrados a maior, desde a entrada em vigor da norma objeto da lide.

Por todo exposto, e tendo um entendimento que a Constituição Federal é o ordenamento máximo do nosso País e desta forma, diante de todo o material coletado, sigo o que a maioria da doutrina entende ser incompatível com o

ordenamento jurídico, ou seja, a progressividade de tributação é matéria que deve ser tratada por lei Complementar, não cabendo a lei infraconstitucional tratar de aumento de alíquotas ou modificação, pois ao ser tratada desta maneira estaria tratando de forma desigual, sem manter a isonomia e retirando do contribuinte a sua capacidade econômica porque já existe uma carga tributária muito grande e somando-se a este aumento seria um confisco de recursos, e certamente irá comprometer os demais direitos constitucionais do contribuinte como: alimentação, lazer, vestuário, moradia, ou seja, desrespeitando a dignidade da pessoa humana.

E por tudo isso entendo que o Governo do Estado do Rio Grande do Sul, não respeitou a Constituição Federal ao legislar sobre esta matéria tributária, porque a Lei Maior delimita e estabelece quais são as maneiras que deve ser tratada essa matéria.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 6. Edição. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7º edição. Rio de Janeiro. Editora forense. 2005 pag. 539, 540

BALERA, Wagner. MUSSI, Cristiane Miziara. **Direito Previdenciário**. 5ª edição. São Paulo: Editora Método. 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo. Editora saraiva, 1963, pag. 289.

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

BORGES, Souto Maior Borges. **Obrigação Tributária**. 2ª edição. Editora Malheiros. 20000.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª edição. Editora Malheiros. São Paulo. 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª edição. Editora Malheiros. São Paulo. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4ª edição. Editora Saraiva. São Paulo. 1989.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª edição. Editora Saraiva. São Paulo. 2010. pag. 310

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 15ª edição. São Paulo. Editora Atlas s.a. 2003, pag. 324

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e Prática do Direito Processual Tributário**. 2ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2002.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. LAZZARI, João de Castro. **Manual de Direito Previdenciário**. 2ª edição. São Paulo. 2001.

DA SILVA MARTIS, Ives Gandra. BRITO, Edvaldo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 100 anos. Revista dos tribunais. São Paulo. 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: Uma análise da Obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Editora Del Rey. Belo horizonte. 2004, pag. 116

EDUARDO, Sabbag. **Manual de Direito tributário**. 2ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2010, pag. 515

GONÇALVES, Ionas Deda. **Direito Previdenciário**. 2. Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre combustíveis**. Revista Dialética de Direito tributário, São Paulo, 2004, pag. 122

HORVATH JUNIOR, Miguel. **Direito Previdenciário**. 6ª edição. São Paulo. 2007.

JUNIOR, Nery Júnior. Rosa Maria de Andrade Nery. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação extravagante**. 10ª Ed. Editora Revista dos Tribunais. 2008. P.853 e 855

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição. Editora Malheiros. São Paulo. 2010.

MARINS, James. MARINS, Glaucia Vieira. **Direito Tributário Atual**. Curitiba. Editora Juruá. 2000.

MARTINEZ, Wladimir Novais. **Comentário à Lei Básica de previdência Social**. São Paulo. LTr, 2001.

MEIRELLES, Ely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 156.

NASCIMENTO, CARLOS VALDER DO. **Comentários ao Código Tributário nacional**. Rio de Janeiro. Editora forense. 1999, pag. 261,262,263

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Comentários à Constituição de 1988**. 10ª edição. Editora forense. Rio de Janeiro. 2006.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário**. 9º edição. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2007, pag. 393

NAVARRO COELHO, sachá Calmon. **Curso de Direito Tributário**. 10ª edição. Editora forense. Rio de Janeiro. 2009

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 13ª Edição, fl. 423.

PAUSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **IMPOSTOS Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª edição. Porto Alegre. Editora Livraria DO ADVOGADO. 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª edição. Editora Saraiva. 2009. P.919-920.

TORRES, Ricardo Lobo. “**A Incidência do imposto de Renda na Transferência de Direito Propriedade**”. *In revista Dialética de Direito Tributário*, nº 32, pag. 82

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6ª edição. Editora forense. Rio de Janeiro. 2004

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Resenha Tributária. 1977, pag. 294 e 296

[www.hugomachado.adv.br/artigos/ps-iptu](http://www.hugomachado.adv.br/artigos/ps-iptu), **Progressividade e Seletividade do IPTU**, 10.02.1998. acesso em 22.04.2012.

[www.ipê.rs.gov.br](http://www.ipê.rs.gov.br) – Site IPERGS – **Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul**. Acesso em 22-08-2012.