



**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO**

**Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em  
Direito Tributário e Finanças Públicas**

**DULCEMAR PIANISSOLLI FUTURO**

**Princípio Constitucional da Isonomia  
Tributária Aplicada ao Contribuinte  
Individual**

**Brasília - DF  
2009**

**DULCEMAR PIANISSOLLI FUTURO**

## **Princípio Constitucional da Isonomia Tributária Aplicada ao Contribuinte Individual**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Damares Medina  
Coelho

**Brasília- DF  
2009**

**DULCEMAR PIANISSOLLI FUTURO**

## **Princípio Constitucional da Isonomia Tributária Aplicada ao Contribuinte Individual**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público sob a orientação da Professora Damares Medina Coelho.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_, com menção\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_).

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof. Dr.

Instituto Brasiliense de Direito Público

---

Integrante: Prof. Dr.

Instituto Brasiliense de Direito Público

---

Integrante: Prof. Dr.

Instituto Brasiliense de Direito Público

## DEDICATÓRIA

*A Deus, minha única salvação.*

*Agradeço a meu querido esposo Antonio Carlos, à minha amiga Socióloga Doutora Maria Zélia Borba Rocha e à minha orientadora Doutora Damares Medina Coelho que contribuíram para a realização desse trabalho.*

*Dai, pois, a César o que é de César, e a  
Deus o que é de Deus.*

*Jesus Cristo (Lc 20:25)*

## RESUMO

Esta monografia tem por objetivo de estudo o Princípio da Isonomia Tributária aplicado à tributação previdenciária do Contribuinte Individual - segurado da Previdência Social - quando presta serviços à entidade imune às contribuições sociais. Estudo realizado a partir de análise de conteúdo de bibliografia específica e da aplicabilidade legal. Ressalta do estudo a existência de tratamento diferenciado entre o Contribuinte que presta serviços a empresas em geral e o Contribuinte que presta serviços a Entidade Beneficente de Assistência Social e que não foram encontrados critérios constitucionais que justifiquem o tratamento diferenciado. Conclui-se que essa discriminação na norma tributária previdenciária fere o Princípio da Isonomia Tributária.

Palavras-chave: Isonomia Tributária, Contribuinte Individual. Imunidade Constitucional, Previdência Social.

## **ABSTRACT**

This thesis aims to study the Principle of Isonomy Tax for taxing pension Individual Taxpayer - insured Social Security - when providing services to the entity immune to social contributions. This study arose from the content analysis of research literature and legal applicability. It appears from the study that there is differential treatment between the Taxpayer that provides services to businesses in general and the Taxpayer provides services the Charity of Social Welfare and which have not been found constitutional criteria justifying differential treatment. Concluded that this discrimination in social security tax rule violates the Principle of Equality Tax.

Keywords: Isonomy Tax, Individual Taxpayer. Constitutional Immunity, Social Security.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

### **ABREVIATURAS**

art. por artigo

CF/88 por Constituição Federal de 1988

CPP por Contribuição Patronal Previdenciária

Cf. por confronto ou confira

### **SIGLAS**

ADIN – Ação Direita de Inconstitucionalidade

EC – Emenda Constitucional

EBAS – Entidades Beneficentes de Assistência Social

ICMS por imposto sobre circulação de mercadoria e serviços

IPI por imposto sobre produtos industrializados

IR por Imposto de Renda

LC – Lei Complementar

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

RGPS – Regime Geral de Previdência Social

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1 PRINCÍPIO DA ISONOMIA .....	2
1.1 Princípio da Isonomia Tributária.....	3
1.1.1 Critérios justificadores do tratamento diferenciado.....	5
1.2 Princípio da Equidade no Custeio da Seguridade Social.....	11
1.3 Princípio da Solidariedade.....	12
2 CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.....	15
2.1 Contribuinte individual – Definição.....	15
2.2 Contribuição Patronal Previdenciária sobre os rendimentos pagos ao contribuinte individual.....	15
2.2.1 Imunidade Constitucional das Entidades Beneficentes de Assistência Social.....	16
2.3 Contribuição Previdenciária do contribuinte individual.....	18
2.3.1 Retenção da contribuição do contribuinte individual por tomador/contratante em geral.....	19
2.3.2 Retenção da contribuição contribuinte individual por tomador/contratante beneficente - Entidades Beneficentes de Assistência Social.	19
3 VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	21
3.1 Jurisprudências e precedentes.....	30
CONCLUSÃO.....	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35
ANEXO A – Recurso Especial nº 788.957 - PR (2005/0165357-2).....	40
ANEXO B - Recurso Especial nº 788.758 - RS (2005/0167074-9).....	43

## INTRODUÇÃO

Neste trabalho, pretendemos analisar a tributação do contribuinte individual – segurado da Previdência Social -, que presta serviços à entidade imune às contribuições sociais patronais, face ao Princípio Constitucional da Isonomia Tributária. Buscamos amparo constitucional para justificar o tratamento diferenciado dado a esse contribuinte.

O tema tem relevância social na medida em que alcança uma categoria de mão-de-obra em potencial, gerando reflexos diretos na sua capacidade de subsistência. Ademais, Previdência e Isonomia são temas sempre atuais, visto que, ambos estabelecidos na Constituição Federal, têm como objetivo o bem estar e a justiça sociais e, sendo nosso país um Estado Democrático de Direito, os cidadãos buscam constantemente no Judiciário a aplicação de seus direitos à igualdade.

Pretendemos também contribuir para o debate jurídico na medida em que a isonomia é um princípio básico no regime democrático e este se aperfeiçoa quando se busca harmonizar as normas legais e infralegais com o sistema constitucional.

O trabalho está dividido em três capítulos, no primeiro, por meio de análise bibliográfica, trataremos do Princípio da Isonomia e do Princípio da Isonomia Tributária e faremos menção ao Princípio da Equidade no custeio da Seguridade Social e ao Princípio da Solidariedade na busca dos critérios constitucionais justificadores do tratamento diferenciado.

No seguinte, faremos a explanação da legislação correlata às contribuições patronais e do segurado contribuinte individual exemplificando o tratamento diferenciado.

E no último, investigaremos por meio da regra matriz de incidência tributária – ferramenta proposta pelo professor Paulo Barros de Carvalho -, a existência de *discrimen* em um dos elementos que compõem a regra matriz, além da análise da norma tributária correlata. Por fim, o resultado da integração entre os capítulos.

## PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Princípios constitucionais são os valores éticos, religiosos e culturais que nortearam a ação do poder constituinte originário<sup>1</sup> e continuam parametrizando a aplicação das normas jurídicas em nosso ordenamento jurídico. Ataliba assim expôs sobre a submissão aos princípios constitucionais:

(...) princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos).

Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; tem que ser prestigiados até as últimas conseqüências.” (*apud* CARRAZA, 2007. p. 47).

Dentre os princípios consagrados em nossa Constituição Federal de 1988 (CF/88) está o Princípio da Isonomia, mandamento nuclear de todo o nosso sistema constitucional (Lacombe, *apud* BALEEIRO, 1999).

Em plena harmonia com o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades sociais e regionais, o princípio da isonomia está previsto no *caput* do art. 5º da CF/88, abrindo o capítulo dos direitos individuais, *in verbis*:

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

Também, explícito está no objetivo fundamental de promover o bem de todos sem discriminação, previsto no inciso IV do art. 3º da CF/88, e implícito no objetivo fundamental de construir uma sociedade livre, justa e solidária já que, “Sem igualdade não há república, não há Federação, não há democracia, não há justiça” como nos ensina o excelentíssimo Juiz Américo Masset Lacombe (*apud* BALEEIRO, 1999, p. 194).

---

<sup>1</sup> Paulo Gustavo Gonet Branco assim define: “Poder constituinte originário, portanto, é a força política consciente de si que resolve disciplinar os fundamentos do modo de convivência na comunidade política.” (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008).

Esse princípio, conforme nos ensina Mello: “Tem duplo objetivo, o de propiciar garantia individual contra perseguições e o de tolher favoritismos”, (2009, p. 23). A Lei, como sabemos, é instrumento regulador da vida social e não deve ser usada como fonte de privilégios ou perseguições, daí o legislador e o aplicador estão sob sua limitação.

E como mandamento nuclear do nosso sistema constitucional, não poderia deixar ser aplicado na seara tributária até porque, se somos uma República, todos devem ser alcançados pela tributação dado que essa forma de governo não se coaduna com a existência de privilégios tributários (CARRAZZA, 2007).

É certo que o princípio republicano requer que a tributação alcance a todos, pessoas físicas e jurídicas, mas de forma isonômica e justa.

### **1.1. Princípio da Isonomia Tributária**

O Princípio Constitucional da Isonomia Tributária está previsto no art. 150 da CF/88, *in verbis*:

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

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar, a qual veda a discriminação arbitrária entre contribuintes que estejam em situação equivalente.

Esse princípio deriva do princípio constitucional da igualdade e nada mais é do que tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais (MENDES, *et. al.*, 2008).

A igualdade aqui não é o mesmo que identidade, isto é a paridade absoluta entre os comparados, pois não somos idênticos. A igualdade tributária é determinada em função de elementos, características ou circunstâncias que tornam

o indivíduo (pessoas físicas ou jurídicas) equivalente juridicamente a outro. Apropriadamente o texto constitucional utiliza a expressão “situação equivalente”.

Sobre equivalência assim nos ensina Ives Gandra:

A equivalência é uma igualdade mais ampla, a que se poderia chamar de eqüipolência... A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na eqüipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente.(...) Os desiguais, em situações de aproximação devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual, em matéria tributária, visto que na igualdade absoluta, na equivalência, não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor, etc...) (MARTINS, 2007, p. 263 - 265).

A professora Derzi, na excelente atualização da obra do professor Aliomar Balleiro, nos ensina que “(...) ninguém é feliz ou infeliz, rico ou miserável, a não ser quando comparado (...)” (BALEIRO, 2006, p. 525). O princípio da isonomia pressupõe a comparabilidade entre indivíduos distintos, para agrupá-los segundo suas semelhanças e dessemelhanças, para só assim dispensar o tratamento legal.

Ainda segundo Derzi, os critérios de comparação se traduzem de cinco maneiras:

1. na proibição de distinguir(universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. na proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e tem como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. no dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No direito tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. no dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;
5. na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso. (BALEIRO, 2006, p. 530)

O destinatário desta limitação do poder de tributar, segundo Carrazza, é tanto o aplicador quanto o legislador:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas igualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente” (2007, p. 90).

Sobre o destinatário da norma de igualdade assim se manifestou Mello: “(...) não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas a própria edição sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.” (2009, p. 9).

Sabemos que entre os contribuintes, pessoa física ou pessoa jurídica, há diferenças que requerem tratamento diferenciado, portanto, como afirma Pausen, “o problema não está em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas sim em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição.”, (2007, p. 194). Da mesma forma, Derzi esclarece que “(...) o problema da igualdade deriva sempre para o problema dos valores jurídicos, a saber: Qual o critério a ser levado em conta, que diferenças devem ser desprezadas? Que características são relevantes para agrupar os objetos em consideração?” (*apud* BALLEIRO, 2006, p. 526).

### **1.1.1. Critérios Justificadores de tratamento diferenciado**

Ferraz afirma que para se aplicar o princípio da isonomia é necessário identificar os legítimos critérios, segundo os quais as pessoas serão discriminadas (*apud* Pausen, 2007, p. 194).

O legislador deve escolher como critério discriminatório um elemento que resida nas pessoas, situações ou coisas que serão discriminadas. Para Mello “é inadmissível, perante a isonomia, discriminar pessoas ou situações ou coisas (...) mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residentes.” Para ele, quando o traço diferencial ou o critério utilizado não residir nas pessoas, situações ou coisas que serão discriminadas, isto é, residir em fator alheio a elas, tal critério não é idôneo para distingui-las. Assim exemplifica a situação: “(...) não pode ser deferido aos magistrados ou aos advogados ou aos médicos que habitem em determinada região do País – só *por isto* – um tratamento mais favorável ou mais desfavorável juridicamente.” (2009, p. 29 - 30).

Tomemos também como exemplo a isenção de Imposto de Renda para pessoas com mais de 65 anos, neste caso o critério discriminativo é o elemento idade que reside exatamente na pessoa discriminada e não em fator alheio a ela. Portanto as pessoas, situações ou coisas desequiparadas precisam possuir características ou traços diferenciados (MELLO, 2009, p. 41).

Mello ainda ensina que não basta o critério discriminatório residir nas pessoas, situações ou coisas que serão discriminadas, é preciso que o critério tenha relação de pertinência lógica com o tratamento diferenciado dispensado. Dá como exemplo lei hipotética que permitisse aos funcionários gordos afastamento remunerado para assistir a congresso religioso e o vedasse a magros. Apesar do elemento escolhido como critério residir na pessoa (compleição corporal), não há nexos plausíveis entre compleição corporal e afastamento para assistir a congresso religioso. Faria sentido entre a compleição corporal e o serviço militar em atividades que reclamem presença imponente, por exemplo, pois nesse caso há correlação lógica entre o critério desigualador e a distinção estabelecida pela norma (2009, p. 38 e 41).

Ainda, segundo Pausen, justifica-se o tratamento tributário diferenciado quando suas razões estão constitucionalmente amparadas e desde que esse tratamento seja apto a alcançar o fim colimado, sendo essas razões as extrafiscais e a capacidade contributiva (2007, p. 194).

Assim, como nos ensina o professor Celso Antonio Bandeira de Mello, as discriminações são compatíveis com a cláusula igualitária quando a correlação lógica entre o critério desigualador e a distinção estabelecida pela norma seja compatível com interesses prestigiados na Constituição (2009, p. 42).

Portanto, não basta escolher como critério discriminatório um elemento que resida nas pessoas, situações ou coisas que serão discriminadas e que tenha relação de pertinência lógica com o tratamento diferenciado dispensado, é preciso também que essa relação de pertinência seja compatível com interesses acolhidos pelo sistema constitucional (MELLO, 2009, p. 43).

Na CF/88 encontramos, na área tributária, a previsão de tratamento

diferenciado em função de:

- Capacidade contributiva - Art. 145, § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

- Incentivo regional - Art. 151, I:

É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

- Incentivo ao cooperativo - Art. 146, III, c: “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.” e art. 174, § 2º: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”.

- Porte da empresa - Art. 146, III:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

- Ramo de atividade - Art. 195, § 7º:

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:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

- Isenções e remissões - Art. 150, § 6º:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou

contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

- Utilização intensiva de mão de obra - Art. 195, § 9º:

As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

- Função Social- Art. 170, III e Art. 182, § 4º:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

III - função social da propriedade;

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de (sic):

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Com exceção da capacidade contributiva, da função social, da isenção e remissões, os demais são critérios extrafiscais direcionados ao contribuinte pessoa jurídica.

Razões extrafiscais são aquelas que, nas lições de Derzi, não visam “(...) prioritariamente prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio (...)” (Derzi *apud* BALEEIRO, 2006. p. 547), mas sim visam a “(...) estimular ou desestimular comportamentos por meio da tributação (...)”, (Derzi *id. ibid.*).

A extrafiscalidade é utilizada pelo legislador tanto na tributação, quando

onera ou torna mais gravosa a tributação, quanto na não-tributação, quando concede benefícios fiscais. Para exemplificar, na tributação citamos a elevação das alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI) incidentes sobre produtos supérfluos, assim o governo com a intenção de reduzir o consumo do tabaco eleva a alíquota de IPI incidente sobre os cigarros. Já na não-tributação citamos como exemplo a recente redução de alíquotas para a chamada linha branca (geladeiras, fogões, máquinas de lavar etc...) concedida pelo governo como forma de incentivar a economia.

Para o professor Hugo de Brito Machado o art. 150, II da CF/88 veda o uso da extrafiscalidade na tributação de pessoas físicas, (MACHADO, 2009). Discordamos do professor nesse ponto, já que tanto a função social da propriedade como a isenção e a remissão podem ser aplicadas às pessoas físicas. Como exemplo, temos isenção de imposto de renda (IR) para pessoas com mais de 65 anos<sup>2</sup> e isenção do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física<sup>3</sup>.

Os critérios justificadores de tratamento diferenciado quanto à matéria previdenciária estão previstos na CF/88 em seu art. 195:

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

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

(...)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Vê-se que se trata de tratamento diferenciado por razões extrafiscais que poderão ser aplicados somente às contribuições dos empregadores e das empresas.

Não aprofundaremos o estudo dos critérios diferenciadores previstos no art. 195, dado que nos interessa os critérios diferenciadores aplicados ao

---

<sup>2</sup> Cf. inciso XXXV do art. 39 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

<sup>3</sup> Cf. Cláusula primeira do Convênio ICMS 03/07, de 19 de janeiro de 2007.

contribuinte - pessoa física.

Quanto ao critério Capacidade Contributiva este está previsto no § 1º, do art. 145, da CF/88:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A Capacidade Contributiva é Princípio constitucional tributário pelo qual cada um deve contribuir para o Estado de acordo com sua capacidade econômica, ou seja, conforme as palavras de Silva: “(...) o ônus tributário deve ser distribuído na medida da capacidade econômica dos contribuintes (...)” (2008, p. 713). Sua aplicação também é devida às contribuições previdenciárias pela sua natureza jurídica de tributo.

Vale a pena descrever aqui a lição de Carraza: “Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco.” (2007, p. 87).

Enquanto limitador veda a instituição de tributos com efeito de confisco, isto é, “(...) a tributação inadequada à capacidade contributiva não deve comprometer os meios de subsistência do contribuinte, ou o livre exercício da profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, (...)” (AMARO, 2007, p. 138).

E como critério positivo de discriminação, o Princípio da Capacidade Contributiva contribui para o alcance da isonomia tributária. Como exemplo do uso desse princípio na área previdenciária, temos a criação da figura do Microempreendedor<sup>4</sup> pela Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que é o contribuinte individual – segurado da Previdência Social – que desenvolve determinadas atividades (exercida nos termos, prazos e condições

---

<sup>4</sup> Cf. o §1º do art. 18-A da LC 123, “Para os efeitos desta Lei, considera-se MEI o empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo.”

estabelecidos em ato do Comitê Gestor do Simples Nacional) e por isso tem tributação simplificada e reduzida (imposto sobre serviços (ISS), ICMS e contribuição previdenciária).

## **1.2. Princípio da Equidade no custeio da Seguridade Social**

Não poderíamos deixar de fazer menção ao Princípio da Equidade já que este é um desdobramento do Princípio da Igualdade e que o nosso tema é também previdenciário.

O Princípio da Equidade está previsto na CF/88 em seu art. 194, parágrafo único, inciso V, “equidade na forma de participação no custeio”.

Ugatti ensina que esse princípio vai além da observância ao Princípio da Capacidade Contributiva, para ele a Equidade corresponde à busca da justiça no custeio da seguridade, além de privilegiar o primado do trabalho, o bem-estar e a justiça social (*apud* FORTES & PAUSEN, 2005, p. 337).

Para a Desembargadora Federal do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Marisa Ferreira dos Santos, a equidade vai além da isonomia, “A equidade autoriza que se imponham maiores encargos aos que têm menos necessidades, menores encargos aos mais necessitados, e nenhum encargo aos que necessitam e não podem contribuir.” (2004, p. 60).

Este raciocínio é compartilhado por Wagner Balera, quando expõe que: “Cada um deve contribuir de acordo com suas possibilidades, mediante proporcionalidade, ou até mesmo, progressividade de alíquotas das contribuições de custeio.” (2008, p.35).

Ainda sobre o conceito de equidade, no julgamento dos Embargos Infringentes em Apelação Civil nº 97.03.088060-6, sobre o adicional de 2,5% (dois e meio por cento) incidente sobre a folha de salários de instituições financeiras, em seu voto a excelentíssima Desembargadora Federal Ramza Tartuce, para quem o

princípio específico da equidade se subsume ao princípio mais amplo da isonomia tributária, citou a lição de Paulo José Leite Farias, que vale a pena aqui colacionar:

Esta é a lição de Paulo José Leite Farias, no parecer ofertado em resposta à indagação :"(sic) É possível a cobrança diferenciada da contribuição previdenciária sobre o lucro das instituições financeiras? (publicado na RPS, Ano XX, nº 185, abril/96, pág. 309/313 ), quando, ao se manifestar sobre a equidade na forma de participação no custeio, esclarece:

"A palavra equidade, em Direito, tem vários significados. No tópico presente, ela substitui a termo "equanimidade" que estava no texto votado em plenário, Pensamos, porém, estar sendo ela usada exatamente no mesmo sentido de equanimidade, que é "igualdade de ânimo" que, no direito, se traduz em tratar desigualmente os desiguais, ou seja, mais uma manifestação do princípio da isonomia, só que agora na esfera do custeio previdenciário". (TRF 3ª Região, 2001).

### 1.3. Princípio da Solidariedade

A Seguridade Social no Brasil é fundamentada na solidariedade, dado que nem todos os cidadãos têm capacidade para contribuir tributariamente para manutenção dos benefícios previdenciários e assistenciais e devido ao montante elevado necessário para as ações do Poder Público na área de saúde, previdência e assistência. Por isso mesmo, a Constituição em seu art. 195 responsabilizou toda a sociedade pelo custeio da seguridade:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Em julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 3.105, de 2005, referente à obrigatoriedade do recolhimento de contribuição previdenciária de servidor público inativo, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, assim confirmou o princípio da solidariedade em seu voto:

O regime previdenciário vigente no País não é regido por normas de Direito privado, mas sim pelo Direito público. O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos de aposentadoria durante a velhice, e, conforme o artigo 195 da Constituição, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que bem poderia chamar-se de princípio estrutural da solidariedade". (STF, 2004).

Apesar da relevância social da seguridade e da amplitude do conceito de solidariedade, esse princípio não pode ser invocado para a não observação das limitações constitucionais ao poder de tributar, dada a natureza jurídica de tributo das contribuições sociais. Nesse sentido assim se expressou Pausen:

A solidariedade não autoriza a cobrança de tributo sem lei, não autoriza a exigência de quem não tenha sido indicado por lei como sujeito passivo da obrigação tributária, enfim, não autoriza seja desconsiderada a legalidade estrita que condiciona o exercício válido da competência tributária relativamente a quaisquer tributos. A invocação da solidariedade para cobrar contribuição sem que lei determine constitui argumento esdrúxulo, violador das garantias, quais sejam, das limitações constitucionais ao poder de tributar. (PAUSEN, 2007, p. 431).

Temos, pois, que mesmo na seara previdenciária, estando os contribuintes em situação idêntica ou equivalente não de ter tratamento tributário submetido ao princípio da isonomia tributária conjugado com os demais princípios: capacidade contributiva, equidade e solidariedade. Nesse sentido, a excelentíssima Desembargadora Federal Ramza Tartuce, ainda no julgamento dos Embargos Infringentes, em Apelação Civil nº 97.03.088060-6, cita também Wladimir Novaes Martinez:

O regime contributivo previdenciário nacional assinala não só a solidariedade social do custeio, mas também alíquotas diferenciadas para os contribuintes, isentando alguns, dispensando outros, diminuindo a carga dos hipossuficientes, e assim por diante (Wladimir apud TARTUCE, 2001, p. 284).

E assim conclui em seu voto:

Conclui-se assim que alguns pagam mais, para que outros possam pagar menos, com vista ao objetivo da justiça social e da solidariedade social, não se levando em conta o benefício que o indivíduo vai obter diretamente do Estado ou ao tipo de atividade exercida ou utilização de mão de obra intensiva. (TRF 3ª Região, 2001).

Daí ser constitucional a cobrança, além do percentual de 20% (vinte por cento), do adicional de 2,5% (dois e meio por cento) da contribuição social incidente sobre a folha de salários de instituições financeiras<sup>5</sup>.

Ainda, como exemplo de tributação em função da solidariedade, temos a taxação dos servidores públicos inativos, que se deu com a introdução no *caput* do art. 40 da CF/88, da expressão "solidário" e "e inativos" pela Emenda Constitucional (EC) nº 41/03. Segundo a professora Medina, o principal fundamento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para declarar a constitucionalidade da taxação do servidor inativo no julgamento da ADIN nº 3.105 foi o princípio da solidariedade (MEDINA, 2009).

Conforme Medina, o STF entendeu que o princípio da solidariedade autorizava a instituição da contribuição dos servidores inativos sem contrapartida estatal direta e específica, em prol da solvabilidade do sistema previdenciário do servidor, atendendo-se ao equilíbrio financeiro-atuarial. Nesse caso, sem nenhuma repercussão em benefícios, as contribuições poderão ser instituídas a bel prazer do Fisco. Medina em seu artigo, alerta para a institucionalização da possibilidade do confisco, vedado pela Constituição (MEDINA, 2009).

---

<sup>5</sup> Cf. §1º do art. 22 da Lei 8.212/1991.

## **CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL**

Neste capítulo abordaremos o segurado/contribuente da Previdência Social: seu conceito, sua contribuição previdenciária, a contribuição patronal previdenciária sobre sua remuneração por serviços prestados às empresas e a legislação correlata à sua tributação.

### **2.1. Contribuinte individual - Definição**

De todos os segurados definidos como contribuinte individual<sup>6</sup> pelo Decreto nº 3.048, em ser art. 9º, inciso V, nos interessa aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego e que se filiou à Previdência Social a partir de 29 de novembro de 1999.

### **2.2. Contribuição Patronal Previdenciária sobre os rendimentos pagos ao contribuinte individual**

A CF/88 foi alterada pela EC nº 20, de 1998, prevendo a contribuição previdenciária por parte da empresa sobre os rendimentos pagos à pessoa física que lhe preste serviços e não somente sobre a folha de salários de empregados.<sup>7</sup>

O art. 195 da Constituição passou a vigorar com o seguinte texto:

---

<sup>6</sup> O termo Contribuinte individual veio abranger os segurados anteriormente denominados “empresário”, “trabalhador autônomo” e “equiparados a trabalhador autônomo”.

<sup>7</sup> Texto do art. 195 anterior à EC nº 20: “I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; II - dos trabalhadores;”

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, a lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, alterou a lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, instituindo a alíquota de 20% (vinte por cento) sobre as remunerações pagas ao contribuinte individual que lhe presta serviços.

O art. 22 da lei nº 8.212 passou a vigorar com o seguinte texto:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

De acordo com o art. 55 da mesma lei, as Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS) são isentas da contribuição patronal prevista no inciso III do art. 22, acima transcrito.

Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

Apesar do art. 55 falar em isenção, veremos no item 2.2.1 que se trata de imunidade.

### **2.2.1. Imunidade Constitucional das Entidades Beneficentes de Assistência Social**

Quanto à imunidade relativa às contribuições previdenciárias, ela está prevista na CF/88, no art. 195, § 7º, assim descrito: “São isentas de contribuição

para a seguridade social as Entidades Beneficentes de Assistência Social (EBAS) que atendam às exigências estabelecidas em lei.”.

O art. 195, § 7º, menciona isenção, mas já é pacífico no STF que se trata de imunidade:

*IMUNIDADE ARTIGO 195, PARÁGRAFO 7º DA CARTA MAGNA/88. REQUISITOS ARTIGO 14 DO CTN. HONORÁRIOS.*

*Embora o parágrafo 7º do artigo 195 da CF/88 mencione isenção, o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn nº 2.028-5, de 14.07.1999, reconheceu como verdadeira “imunidade” o benefício ali previsto. O comando previsto no parágrafo 7º, artigo 195 da CF/88 remete à lei o estabelecimento das exigências legais para a concessão do benefício da imunidade. A imunidade só pode ser concedida pela Constituição, sendo exigido, para o estabelecimento dos requisitos à sua concessão, lei complementar, como estatuído no artigo 146 da Carta Política, pois a ela cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF, art. 146, II). Desta forma, os requisitos estabelecidos para a fruição da imunidade não são aqueles dispostos no artigo 55 da Lei nº 8212, de 1991, mas sim no Código Tributário Nacional, artigo 14, porquanto o mesmo possui força de lei complementar. Mantida a verba honorária em 10% sobre o valor atualizado do débito. (TRF, 2000, p.130-131), grifo nosso*

No mesmo sentido:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. ENTIDADE DECLARADA DE FINS FILANTRÓPICOS E DE UTILIDADE PÚBLICA. CERTIFICADO DE ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS NÃO RENOVADO ENTRE 20.04.98 E 22.06.1999. ART. 146-II E ART. 150-VI-'C' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.*

*1. 'São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendem às exigências estabelecidas em lei'. (art. 195-§7º da CF).*

*2. A previsão constitucional, em questão, trata, na verdade, de imunidade, pois toda restrição ou limitação ao poder de tributar prevista na Constituição Federal traduz imunidade e não isenção. (...) (TRF, 2002, p.84)*

Assim, a norma contida no § 7º, do art. 195, da CF/88, trata de hipótese de imunidade das contribuições previdenciárias.

### 2.3. Contribuição Previdenciária do contribuinte individual

A Medida Provisória nº 1.415 de 29 de abril de 1996, unificou as alíquotas de contribuição do contribuinte individual passando a ser 20% (vinte por cento) sobre o salário-base.<sup>8</sup>

Com o advento da lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, que alterou a lei nº 8.212, o salário-de-contribuição do contribuinte individual passou a ser definido como a remuneração auferida em uma ou mais empresas, durante o mês, observados os limites previstos em lei.

Para que a prestação de serviços por contribuinte individual não fosse taxada em 40% (quarenta por cento), isto é a soma da contribuição patronal de 20% (vinte por cento) e da contribuição do segurado de 20% (vinte por cento), a mesma lei nº 9.876 incluiu na lei nº 8.212, em seu art. 30, § 4º, a seguinte possibilidade de dedução:

Na hipótese de o contribuinte individual prestar serviço a uma ou mais empresas, poderá deduzir, da sua contribuição mensal, quarenta e cinco por cento da contribuição da empresa, efetivamente recolhida ou declarada, incidente sobre a remuneração que esta lhe tenha pago ou creditado, limitada a dedução a nove por cento do respectivo salário-de-contribuição.

Com essa dedução, a contribuição do contribuinte individual que é de 20% (vinte por cento) passa na prática a ser de 11% (onze por cento). Mas ainda era o próprio contribuinte quem fazia a dedução e o recolhimento. Porém, quando da prestação de serviços à tomadora de serviços imune (EBAS), não havia como realizar tal dedução, já que a tomadora é imune à contribuição patronal previdenciária.

Com a edição da lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003, a empresa passou a reter e a recolher a contribuição devida pelo contribuinte individual, não precisando mais de o mesmo fazer a dedução prevista no art. 30 da lei nº 8.212 (acima transcrito), quando do recolhimento de sua própria contribuição. O art. 4º da lei nº 10.666, assim determina:

---

<sup>8</sup> O salário-base era determinado conforme a tabela denominada ESCALA DE SALÁRIOS BASE sobre o qual incidia o percentual de 20% (vinte por cento) inclusive para o segurado que não prestava serviços a empresas.

Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia dois do mês seguinte ao da competência.

Por último, o Decreto nº 4.729, de 9 de junho de 2003, alterou o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, regulamentando da seguinte forma o seu art. 216, § 26:

A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa da remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual a seu serviço, observado o limite máximo do salário-de-contribuição, é de **onze por cento no caso das empresas em geral** e de **vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais**. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003), grifo nosso.

### **2.3.1. Retenção da Contribuição do contribuinte individual por tomador/contratante em geral**

Pelo exposto até aqui, temos que a tomadora de serviços de contribuinte individual tem a obrigação de recolher 20% (vinte por cento) - contribuição da empresa - sobre a remuneração paga, devida ou creditada a esse segurado, além de reter 11% (onze por cento) -contribuição do segurado - sobre essa mesma base.

Exemplificando, o carpinteiro João realiza um determinado serviço para o contratante JB Comércio Ltda. Em seu recibo de pagamento consta o valor do serviço na ordem de R\$ 700,00 (setecentos reais) e a retenção de 11% (onze por cento), no valor de R\$ 77,00 (setenta e sete reais).

### **2.3.2. Retenção da Contribuição do contribuinte individual por tomador/contratante beneficente - Entidades Beneficentes de Assistência Social**

Sendo a contratante uma EBAS, de acordo com o art. 55 da Lei nº 8.212, ela não está obrigada a recolher a contribuição patronal de 20% (vinte por cento), e sim

a reter 20% (contribuição do segurado) sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao contribuinte individual.

Então no exemplo citado, o carpinteiro João realiza o mesmo serviço para a contratante Santa Casa da Misericórdia e cobra o mesmo valor. Em seu recibo de pagamento consta o valor do serviço na ordem de R\$ 700,00 (setecentos reais) e a retenção de 20% (vinte por cento), no valor de R\$ 140,00 (cento e quarenta reais).

Graficamente podemos expor da seguinte forma:

<b>Contribuição</b>	<b>Empresas em geral</b>	<b>Empresas Isentas da parte patronal</b>
da empresa - parte patronal	20%	Imunidade
do contribuinte individual	11%	20%

## VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

Com o objetivo de aferir a adequação da norma tributária, exposta no segundo capítulo, ao princípio do tratamento isonômico tributário utilizaremos as conclusões finais do autor Celso Antonio Bandeira de Mello em sua obra, *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade in verbis*:

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada.

II – A Norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas.

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de *discrimen* adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados.

IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o *discrimen* estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. (...) (MELLO, 2009. p. 47)

Também desenvolveremos o roteiro que foi proposto por Gonçalves *apud* Pausen aqui colacionado:

- 1) Dissecar a regra matriz de incidência em seus cinco critérios (material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo);
- 2) Detectar a existência de discriminação pela regra matriz de incidência analisada;
- 3) Identificar qual é o elemento de discriminação utilizado pela norma analisada;
- 4) Uma vez identificado o *discrimen*, analisar se a norma onera ou beneficia singularmente um indivíduo ou categoria ou atividade desde já determinados e se o elemento de discriminação reside na própria pessoa ou na situação discriminada;
- 5) Aferir a existência de correlação lógica entre o elemento de discriminação e o tratamento diferenciado;
- 6) Perquerir a efetiva ocorrência da relação de subordinação e pertinência lógica entre a discriminação procedida e os valores positivados no texto constitucional. (PAUSEN, 2007, p. 194).

Para iniciarmos o seu desenvolvimento, necessário é entendermos o que se trata a regra matriz de incidência e, para isso utilizaremos a teoria elaborada pelo Professor Barros Carvalho encontrada no seu *Curso de Direito Tributário* (2007).

A regra matriz de incidência tributária é um instrumento científico utilizado para identificação e conhecimento aprofundado da estrutura da norma tributária. Por

meio dela é possível verificar se a norma tributária possui todos os elementos necessários para sua eficácia, bem como identificar a verdadeira natureza jurídica do tributo.

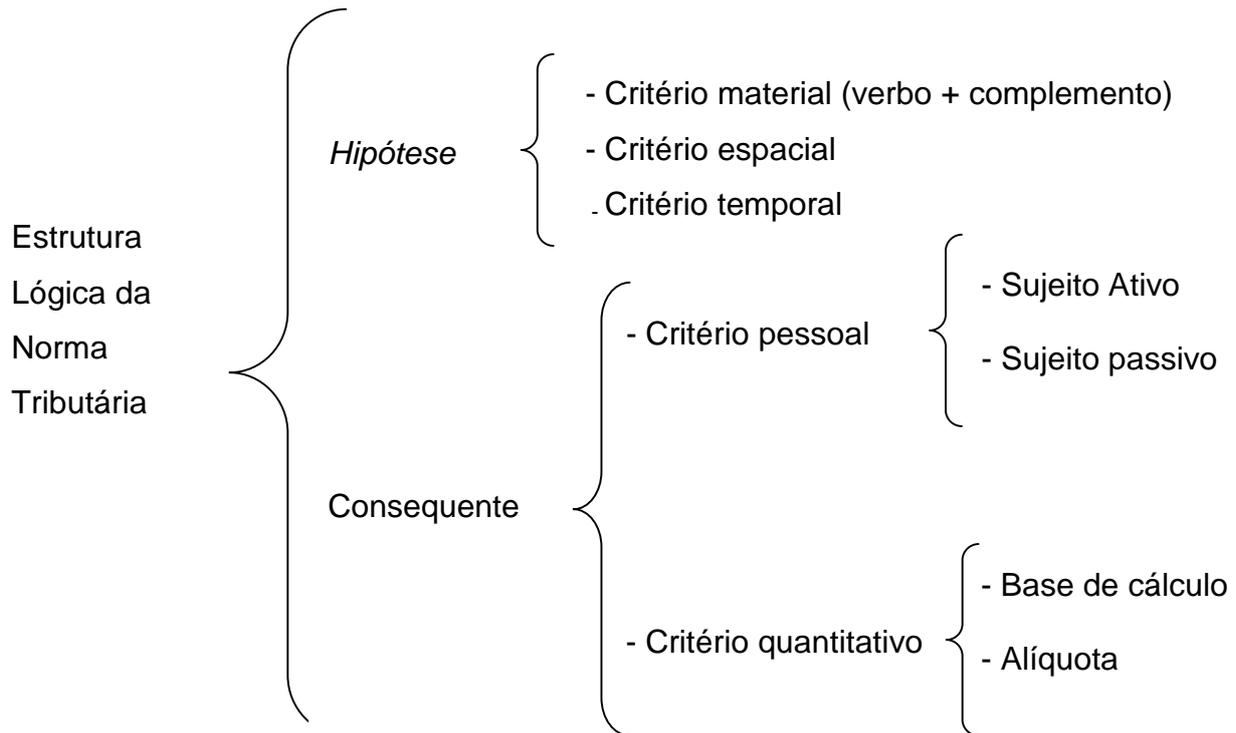
Vamos utilizá-la com o objetivo de identificar se há na norma tributária relativa ao contribuinte individual, que presta serviços a empresas, algum elemento de discriminação determinado pelo legislador.

Liziane assim descreve a regra matriz de incidência tributária, a qual denomina de estrutura lógica da norma tributária: “(...) se trata de norma de conduta geral e abstrata editada pelo legislador a quem foi atribuída a competência por meio de regras de estrutura constantes da Carta Magna ou por lei complementar.” (2007, p. 156).

A estrutura lógica da norma tributária divide-se em hipótese ou em antecedente da norma tributária abstrata que corresponde à descrição legal e hipotética dos fatos jurídicos ou dos eventos necessários à incidência das normas tributárias, e em conseqüente que corresponde à descrição hipotética de uma relação jurídica tributária.

Os “critérios” de acordo com CARVALHO ou “elementos” como prefere LIZIANE, que compõem a hipótese ou o antecedente são: material, espacial e temporal. E os que compõem o conseqüente são: pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Abaixo, o esboço da estrutura lógica da norma tributária:



Passemos a análise de cada elemento de acordo com os ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho (2007):

1) no elemento material temos um verbo e um complemento que fazem referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, sendo o núcleo da hipótese normativa;

2) no elemento espacial temos a indicação do local onde o fato jurídico deve ocorrer; às vezes explícito na norma outras vezes implícito;

3) no elemento temporal temos a referência ao momento em que deve ocorrer o fato jurídico; nesse momento surge o direito e o dever das pessoas indicadas no elemento pessoal;

4) no elemento pessoal temos a descrição dos sujeitos da relação jurídica tributária; o sujeito ativo sendo o credor e o sujeito passivo sendo o devedor;

5) no elemento quantitativo temos o objeto da prestação obrigacional, nele se define o valor a ser pago pelo sujeito passivo e a ser exigido pelo sujeito ativo.

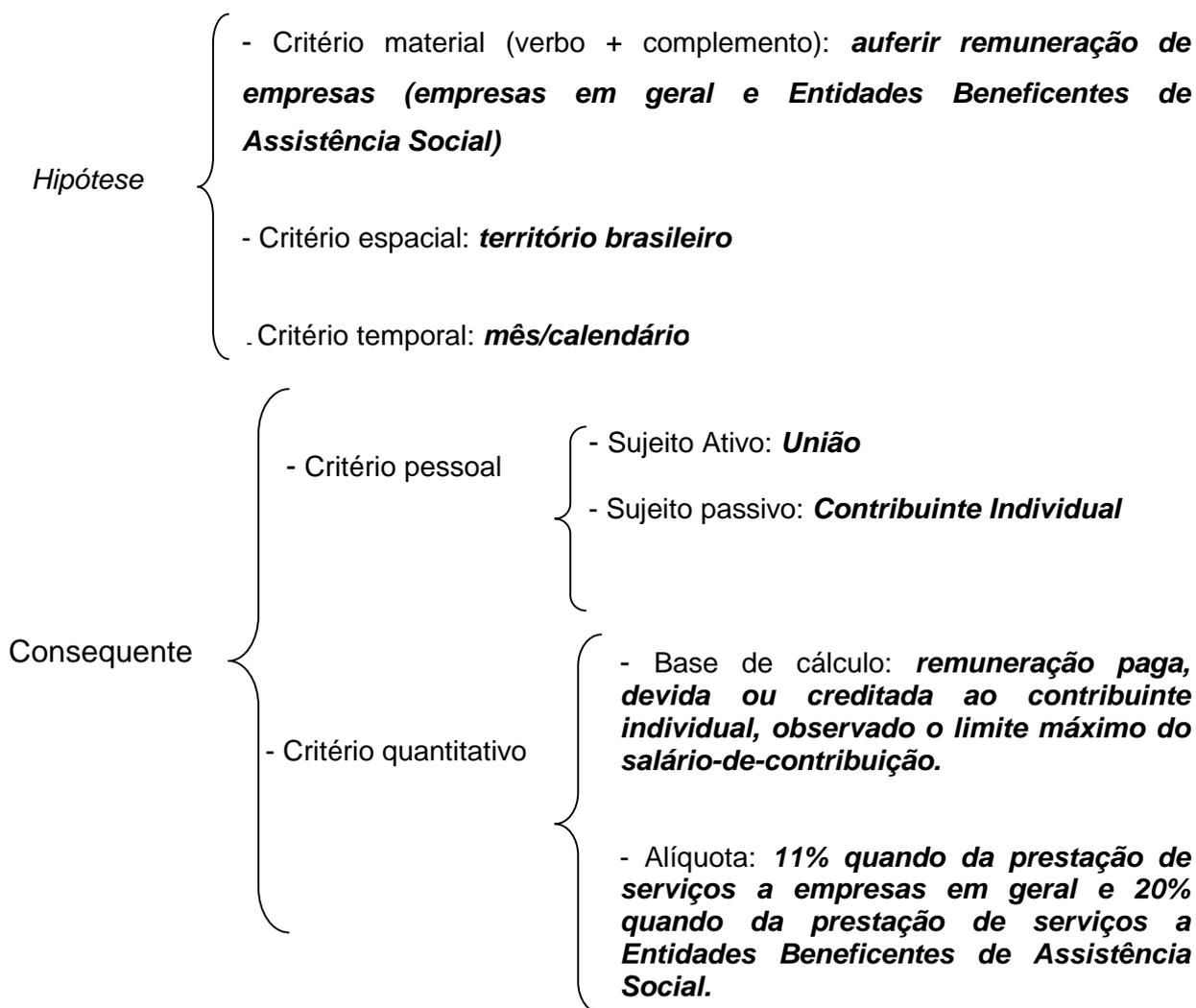
5.1) A base de cálculo quando conjugada à alíquota determina a dívida, além disso, serve para medir as proporções reais do fato, confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro elemento material contido no antecedente da norma.

5.2) Quanto à alíquota, há duas espécies: pode ser em valor monetário fixo ou em percentual. Sendo a base de cálculo um valor monetário, a alíquota será um percentual ou uma fração. Sendo a base de cálculo uma unidade, necessariamente a alíquota será um valor monetário.

O legislador pode manipular a alíquota para satisfazer ao Princípio da Igualdade Tributária e ao Princípio do Não Confisco, bem como para fins extrafiscais, com o objetivo de estimular ou desestimular comportamentos do contribuinte. Como exemplo, temos as faixas e alíquotas diferenciadas do Imposto de Renda para guardar o princípio da capacidade contributiva e as alíquotas do Imposto de Exportação com a finalidade, entre outras, de proteger a indústria nacional.

A alíquota é classificada em fixa, progressiva e regressiva. É fixa quando não varia com a base de cálculo; progressiva quando aumenta na proporção do aumento da base e regressiva quando diminui na medida em que aumenta a base.

Após a apresentação da regra matriz de incidência ou da estrutura lógica da norma tributária, passemos então a estruturá-la de acordo com a norma de incidência da contribuição do contribuinte individual, na hipótese de prestação de serviços.



Seguindo o roteiro proposto por Gonçalves, ao analisar a estrutura juntamente com os exemplos dados nos itens 2.3.1 e 2.3.2 e com as conclusões de Mello, identificamos que:

- a) o elemento ou critério utilizado para a discriminação é o critério material;
- b) que a norma não onera ou beneficia singularmente um indivíduo. A norma abrange uma categoria de pessoas/contribuintes, no caso a categoria de segurado contribuinte individual;
- c) o elemento de discriminação não reside na pessoa do contribuinte individual mas sim na qualificação jurídica - situação de existência de gozo de imunidade - da contratante/tomador de serviços desse segurado, isto é, quando a remuneração auferida é referente à prestação de serviços à EBAS, em gozo de imunidade, a alíquota é 20% (vinte por cento).

Portanto, reside em fator alheio ao contribuinte individual, pois, no exemplo que analisamos, o mesmo contribuinte pode prestar serviços a uma empresa/contratante em geral ou a uma EBAS, em gozo de imunidade. Tanto é alheio ao contribuinte individual que não cabe a ele saber se a EBAS está ou não em gozo de imunidade.

Não estando em gozo de imunidade, teria que contribuir com 20% (vinte por cento) além de reter 11% (onze por cento) do contribuinte individual, não o fazendo, o contribuinte individual arcará com 20% quando na verdade deveria contribuir apenas com 11%;

- d) o tratamento diferenciado - a tributação com a alíquota cheia de 20% (vinte por cento) - não guarda relação de pertinência com o elemento de discriminação – qualificação jurídica contratante/tomador de serviços. Ou seja, o contribuinte individual tem tratamento diferente devido a elemento de discriminação que não reside nele;
- e) a discriminação não está subordinada aos interesses prestigiados no texto constitucional, isto é, pelo exposto no capítulo primeiro deste trabalho, não encontramos amparo constitucional que justifique a tributação de trabalhador pessoa física em função da qualificação jurídica do estabelecimento tomador/contratante de serviço.

Da análise da regra matriz de incidência, do desenvolvimento do roteiro proposto por Gonçalves conjugado com as conclusões de Mello, podemos confirmar a ofensa ao Princípio da Isonomia.

Ainda que invocássemos o Princípio da Solidariedade, esta não foi a intenção do legislador quando criou a situação que levou a tratamento diferenciado como veremos mais adiante na análise da legislação correlata.

Resta analisar a capacidade contributiva como critério diferenciador. Esta, ainda que sirva para mensurar a igualdade ou a desigualdade, (Derzi *apud* BALEEIRO, 2006, p. 530), que nela se revela a igualdade (ZILVETE, 2004, p. 127), e que seja mecanismo eficaz para alcançar a justiça fiscal (CARRAZZA, 2007,

p. 87), não se aplica tal mecanismo ao caso em estudo, dado que o sujeito passivo pode ser um só e, portanto, a capacidade contributiva é a mesma.

Passemos, então, a analisar a legislação correlata ao caso.

A lei nº 9.876 ao alterar a lei nº 8.212 estabelecendo a contribuição patronal de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração do contribuinte individual e a possibilidade de dedução que na prática fazia com que a contribuição do contribuinte individual que é de 20% passasse a ser de 11%, criou um tratamento diferenciado entre o contribuinte individual que presta serviços a empresas em geral e o contribuinte individual que presta serviços a EBAS. Isso porque, a dedução só poderia ser feita pelo contribuinte individual se a contribuição da empresa fosse efetivamente recolhida ou declarada.

O legislador foi omissos em relação às EBAS. Pensamos que foi omissos por descaso ou em sua inteligência legislativa nada disse, pois já era prevista a renúncia fiscal<sup>9</sup> relativa às entidades imunes no art. 55 da lei nº 8.212/91.

Ora, se a EBAS não recolhe e nem declara a contribuição patronal, pois é imune, como o contribuinte individual que lhe presta serviços poderia fazer a dedução para recolher somente 11% (onze por cento)? Entendemos que a resposta mais sensata seria de que esse contribuinte individual poderia recolher automaticamente 11%.

Pensamos que, exigir que a dedução só pudesse ser feita se a contribuição da empresa fosse efetivamente recolhida ou declarada foi o meio que o legislador encontrou para garantir a arrecadação e a filiação do contribuinte individual ao regime geral de Previdência Social. Deprendemos tal pensamento quando analisamos os art. 47 e os §§ 1º e 2º do art. 65 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971, de 13 de novembro de 2009, *in verbis*:

§ 1º O segurado contribuinte individual pode deduzir de sua contribuição mensal, 45% (quarenta e cinco por cento) da contribuição devida pelo

---

<sup>9</sup> O conceito de renúncia fiscal está na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 em seu Art. 14, § 1º: "A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado."

contratante, incidente sobre a remuneração que este lhe tenha pago ou creditado no respectivo mês, limitada a dedução a 9% (nove por cento) do respectivo salário-de-contribuição, desde que:

(...)

III - a contribuição a cargo do contratante tenha sido efetivamente recolhida ou declarada em GFIP ou no recibo previsto no inciso V do art. 47.

§ 2º O segurado contribuinte individual que não comprovar a regularidade da dedução prevista no § 1º, na forma estabelecida no seu inciso III, sujeitar-se-á à glosa do valor indevidamente deduzido, devendo complementar as contribuições com os devidos acréscimos legais.

Art. 47. A empresa e o equiparado, sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, estão obrigados a:

(...)

V - fornecer ao contribuinte individual que lhes presta serviços, comprovante do pagamento de remuneração, consignando a identificação completa da empresa, inclusive com o seu número no CNPJ, o número de inscrição do segurado no RGPS, o valor da remuneração paga, o desconto da contribuição efetuado e o compromisso de que a remuneração paga será informada na GFIP e a contribuição correspondente será recolhida;

Assim, pela existência do recibo e da declaração em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é possível exigir o recolhimento das contribuições e filiar o contribuinte individual ao regime geral da Previdência Social.

O Decreto nº 4.729 por sua vez não considerou que a contribuição patronal das EBAS trata-se de renúncia fiscal e regulamentou o que não estava claro na lei: “(...) onze por cento no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais.”.

Por razões extrafiscais<sup>10</sup>, ou seja, com intuito de superar a imprevidência da maioria dos trabalhadores, garantir a adimplência de um grande número de

---

<sup>10</sup> Conforme Exposição de Motivos nº 0005616 da Medida Provisória nº 83, de 12 de Dezembro 2002 e convertida na Lei nº 10.666, de 08/05/2003, “16. O estabelecimento da obrigatoriedade de a pessoa jurídica, para quem o contribuinte individual presta seus serviços, desconte a contribuição por ele devida visa superar a imprevidência da maioria dos trabalhadores, que preferem gastar hoje do que poupar para o futuro, ainda que essa poupança vise a proteção sua e de sua família quando da perda, temporária ou permanente, da capacidade de trabalho em decorrência dos riscos sociais. Para as empresas não haverá novidades, pois bastará estender o procedimento já adotado em relação aos seus empregados e trabalhadores avulsos. Acrescente-se que as empresas já incluem na Guia de

contribuintes, simplificar o processo de arrecadação, diminuir as despesas bancárias e de processamento do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), além da realização de receita, a Medida Provisória nº 83, de 12 de dezembro 2002, posteriormente convertida na lei nº 10.666/2003, estabeleceu a obrigatoriedade da retenção da contribuição do contribuinte individual pelo tomador/contratante mas novamente o legislador não previu as questões relativas às imunes.

Constatamos a renúncia fiscal no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2008, em seu Anexo III.11. No Demonstrativo de renúncias previdenciárias está descrita a metodologia utilizada no cálculo das renúncias relativas às Entidades Beneficentes de Assistência Social evidenciando a renúncia da contribuição patronal sobre a remuneração do contribuinte individual<sup>11</sup>.

---

Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações da Previdência Social – GFIP todos os contribuintes individuais que lhes prestam serviços e que esse instrumento, que já está efetivamente implantado, permite, mediante simples ajustes, a adoção dessa sistemática.

17. A medida, além de garantir a realização da receita previdenciária correspondente e a adimplência de um grande número de contribuintes individuais que deixam de recolher suas contribuições, simplificará o processo de arrecadação, reduzindo o número de Guias de Previdência Social - GPS e, conseqüentemente, o número de pessoas que comparecem mensalmente aos bancos para quitá-las, além de diminuir as despesas bancárias e de processamento do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

<sup>11</sup> Cf. o Anexo III. 11 da PLDO2008: “II. METODOLOGIA E FONTE DAS INFORMAÇÕES UTILIZADAS NO CÁLCULO DAS RENÚNCIAS PREVIDENCIÁRIAS:

#### 2. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (FILANTRÓPICAS)

As entidades beneficentes de assistência social, comumente designadas de filantrópicas, quando atendem ao disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, são isentas do recolhimento da contribuição patronal destinada à Seguridade Social.

Para o cálculo da renúncia destas entidades, trabalhou-se com o universo de empresas identificadas como filantrópicas na GFIP, que, em 2004 representou um total de 185.964 estabelecimentos.

A renúncia previdenciária destas empresas foi calculada com base na contribuição patronal conforme a regra aplicada às empresas em geral – art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (22% sobre a folha de pagamento, sendo que 20% corresponde à alíquota básica e 2%, em média, referente ao adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em face do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho; **20% sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais que lhes prestem serviços**; 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; 6% sobre a remuneração dos empregados cuja atividade exercida ensejar concessão de aposentadoria aos 25 anos de contribuição; 9% sobre a remuneração dos empregados cuja atividade exercida ensejar concessão de aposentadoria aos 20 anos de contribuição e 12% sobre a remuneração dos empregados cuja atividade exercida ensejar concessão de aposentadoria aos 15 anos de contribuição), grifo nosso.

(...)

Para apuração do valor da folha de pagamento e dos valores pagos aos contribuintes individuais e aos cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho foram utilizadas as informações declaradas na Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência – GFIP (2004)”.

Tem-se que se há “renúncia fiscal” dos 20% (vinte por cento) da contribuição patronal, não faz sentido a retenção de mais 20% por parte do contribuinte individual e sim, apenas, de 11%.

Vejamos que no exemplo dado nos itens 1.4 e 1.5, o segurado/trabalhador é a mesma pessoa, mas mantendo as mesmas circunstâncias e valores, apenas considerando pessoas físicas diferentes, se os dois segurados contribuírem sempre dessa forma até completar o tempo necessário para adquirir a aposentadoria por tempo de serviço, eles irão receber o mesmo valor de benefício.

Ou seja, ainda que o contribuinte individual que presta serviços à EBAS contribua com o percentual de 9% a mais que o contribuinte individual que presta serviços à empresa não imune, os dois receberão o mesmo valor de benefício.

### **3.1. Jurisprudências e precedentes**

A pesquisa na jurisprudência do Superior Tribunal da Justiça - STJ revelou que a matéria, aqui articulada, vem sendo discutida em pequeno grau. Nesse sentido encontramos dois recursos ao STJ:

RECURSO ESPECIAL Nº 788.957 - PR: TRIBUTÁRIO E CONSTITUIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MEDICO-RESIDENTE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DEDUÇÃO. ACÓRDÃO DE ORIGEM ERIGIDO SOB FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. COMPETÊNCIA DO STF. INVIABILIDADE DA VIA ELEITA. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. (STJ, 2009)

RECURSO ESPECIAL Nº 788.758 – RS: TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - MÉDICO RESIDENTE - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - DIREITO DE DEDUZIR, DE SUA CONTRIBUIÇÃO MENSAL, ATÉ 45% DA CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA OU DECLARADA PELA EMPRESA. (STJ, 2005)

O STJ negou nos dois casos o seguimento do recurso. Acolheu, portanto, a decisão dos Tribunais Regionais fundada na isonomia que deve prevalecer entre os

contribuintes individuais que prestam serviços a empresas beneficentes e os que prestam serviços a empresas não beneficiadas por qualquer tipo de isenção.

Acreditamos que a pouca procura ao judiciário deve-se ao fato de o interessado ser pessoa física e por demandar custos altos em relação ao valor pequeno da contribuição. Ademais, por ser segurado que não possui vínculo empregatício e por se tratar de prestação de serviços eventuais, seria muito dispendioso para o contribuinte iniciar uma demanda junto ao judiciário a cada vez que prestasse serviços a uma EBAS.

Na busca por jurisprudências não encontramos julgados que tratam da contribuição do contribuinte individual contratado por EBAS no sítio do Supremo Tribunal Federal. Todavia colacionamos abaixo julgados que corroboram o que expomos no primeiro capítulo deste trabalho:

**A lei pode, sem violação do princípio da igualdade, distinguir situações, a fim de conferir a uma tratamento diverso do que atribui a outra. Para que possa fazê-lo, contudo, sem que tal violação se manifeste, é necessário que a discriminação guarde compatibilidade com o conteúdo do princípio.** A Constituição do Brasil exclui quaisquer exigências de qualificação técnica e econômica que não sejam indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações. A discriminação, no julgamento da concorrência, que exceda essa limitação é inadmissível. (ADI 2.716, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 29-11-07, Plenário, DJE de 7-3-08) (grifo nosso)

Concluído julgamento de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Governador do Estado do Espírito Santo contra a Lei estadual 6.663/2001, **que isenta do pagamento da taxa de concurso público para emprego na Administração Direta e Indireta do Estado do Espírito Santo desempregados e trabalhadores que ganham até três salários mínimos** - v. Informativo 365. O Tribunal, por maioria, julgou improcedente o pedido formulado por não vislumbrar a alegada violação à reserva de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo para dispor sobre regime jurídico de servidores públicos (CF, art. 61, § 1º, II, c), haja vista que a lei impugnada não versa sobre regra relativa a tal regime jurídico, mas sobre condição de acesso ao serviço público. **Ressaltou-se, também, não haver ofensa ao princípio da isonomia, porquanto a lei trata de forma desigual os desiguais**, não ocorrendo, ainda, transferência de ônus para os demais inscritos, já que, se o concursado beneficiado vier a ser aprovado e contratado na Administração Pública, a referida taxa deverá ser por ele restituída nos termos do parágrafo único do art. 1º dessa lei. Salientou-se, ademais, que a vinculação ao salário mínimo por ela estabelecida não é de tipo proibido, dado que não utilizada como fator de indexação. Vencidos os Ministros Ellen Gracie, relatora, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski, que julgavam o pedido procedente. ADI 2672/ES, rel. orig. Min. Ellen Gracie, rel. p/ o acórdão Min. Carlos Britto, 22.6.2006. (ADI-2672) (grifo nosso)

Ao instituir **incentivos fiscais** a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista **usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia**. Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17-2-95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (*DJ* 31-8-01), a ADIMC 2.439 (*DJ* 14-9-01) e a ADIMC 1.467 (*DJ* 14-3-97). Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA." (ADI 1.276, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 28-8-02, *DJ* de 29-11-02) (grifo nosso)

Não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que **a lei tributária** – e esse é o caráter da Lei nº 9.317/96 – **pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável**, como na hipótese vertente, **derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria**. (ADI 1.643, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 5-12-02, *DJ* de 14-3-03) (grifo nosso)

## CONCLUSÃO

Ao analisarmos a doutrina, verificamos que colocar em prática o Princípio da Isonomia Tributária, isto é, “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” requer o trabalho de se agrupar os iguais e de se agrupar os desiguais dentro de liames pré-estabelecidos na norma constitucional.

A esses liames, a jurisprudência conceitua de critérios justificadores do tratamento diferenciado que são a capacidade contributiva e a extrafiscalidade.

Depreendemos, do primeiro capítulo, que os Princípios da Isonomia Tributária, da Equidade no Custeio da Seguridade Social e da Solidariedade convergem para a justiça social e que tanto a capacidade contributiva quanto a extrafiscalidade são utilizadas pelo legislador para alcançá-la.

A capacidade contributiva não nos serviu no caso exposto e a extrafiscalidade positivada na Constituição é sempre aplicada na tributação de pessoas jurídicas, com exceção do critério função social, da isenção e remissões mas que também não se aplicam ao caso.

A verificação da adequação da norma tributária ao Princípio da Isonomia Tributária por meio da regra matriz de incidência tributária revelou a existência de *discrimen* em seu elemento material, qual seja, auferir remuneração de tomador /contratante que esteja em gozo de imunidade.

Da análise da legislação, verificamos que a lei nº 9.876/1999 gerou o tratamento diferenciado entre contribuintes que estão em situação idêntica, sendo tal tratamento explicitado pela Lei nº 10.666/2003, quando da obrigatoriedade da retenção pelo tomador/contratante. A legislação vigente obriga o contribuinte individual a arcar com parte da renúncia fiscal concedida à Entidade Beneficente de Assistência Social.

Entendemos que a aplicação de alíquota diferenciada ao contribuinte individual em função da qualificação jurídica da empresa tomadora de seus serviços,

isto é, em função de elemento discriminativo alheio à pessoa do contribuinte individual, fere o Princípio Constitucional da Isonomia Tributária.

Entendemos, ainda, que defender a diferenciação de alíquota sobre a remuneração da pessoa física em função da qualificação jurídica da empresa significa abrir precedentes para que o elemento quantitativo – alíquota - de outras normas tributárias relativas à pessoa física também possa ser diversificado, permitindo, assim, a penalização do contribuinte pessoa física pelo estado/situação/qualificação/ramo de atividade em que se encontra o empregador/contratante.

No caso exposto, o contribuinte individual será forçado a onerar o valor do seu serviço para compensar a dedução a maior que sofre quando seu tomador/contratante é uma Entidade Beneficente de Assistência Social. Daí, entendemos que até o direito fundamental ao livre exercício da profissão está sendo violado.

O princípio bíblico inspirador desse trabalho continua atual e aplica-se a este estudo: dar ao Estado, o que lhe pertence por lei e, atribuir ao cidadão o que lhe é de direito.

Trata-se de proporcionar a justiça aplicando o Princípio da Isonomia à exigência tributária, de modo a garantir a igualdade de tratamento ao contribuinte individual.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### OBRAS E ARTIGOS

AMARO, Luciano. *Direito tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALERA, Wagner (Coord.). *Previdência Social Comentada*, Lei nº 8.212 e Lei nº 8.213. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

FORTES, Simone Barbisan; PAUSEN, Leandro. *Direito da Seguridade Social, Prestações e Custeio da Previdência Social, Assistência e Saúde*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

MEDINA, Damares. *A contribuição previdenciária dos servidores inativos na jurisprudência do STF*. 2009. Disponível em: [http://www.damaresmedina.com.br/index.php?secao=secoes.php&sc=117&id=1399&url=pg\\_cases.php&sub=MA==](http://www.damaresmedina.com.br/index.php?secao=secoes.php&sc=117&id=1399&url=pg_cases.php&sub=MA==) >. Acesso em: 01 nov. 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regime Jurídico dos Tributos Incidentes sobre o Comércio Exterior de Bens*. 2007. 524 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo : Malheiros, 2009.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Princípios constitucionais regentes da seguridade social*. Revista do Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Jan-fev.2004. nº 63. p. 60. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/lpbin22/lpext.dll?f=templates&fn=main-h.htm&2.0>>. Acesso em 11 nov. 2009.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ZILVETE, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

## LEGISLAÇÃO

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2008.

BRASIL. *Códigos Tributário Processo Civil e Constituição Federal*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2009.

BRASIL. *Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em 15 nov 2009.

BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. *Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999*. Dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual, o cálculo do benefício, altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9876.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9876.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. *Lei nº 10.666, de 08 de maio de 2003*. Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.666.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.666.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/Livro1.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2009.

BRASIL. *Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999*. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3048.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3048.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. *Decreto nº 4.729, de 9 de junho de 2003*. Altera dispositivos do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2003/D4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4729.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009*. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Imunidade 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105*. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público - CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 18 de agosto de 2004. In: DJ 18/02/05.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade. Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte. Confederação Nacional das Profissões Liberais. Pertinência temática. Legitimidade ativa. Pessoas jurídicas impedidas de optar pelo regime. Constitucionalidade. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643 - 1*.

Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais - CNPL. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília, 05 de dezembro de 2002. In: DJ 14/03/03.

BRASIL. Superior Tribunal da Justiça. Tributário e Constituição – Contribuição Previdenciária - Médico Residente – Contribuinte Individual – Prestação de serviços para entidades beneficentes de assistência social – Dedução – Acórdão de origem erigido sob fundamento constitucional – Princípio da Isonomia. Competência do STF – Inviabilidade da via eleita – Recurso Especial a que se nega seguimento. *Recurso Especial nº 788.957 - PR (2005/0165357-2)*. Recorrente: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS. Recorrido: Mônica Maria Gomes da Silva. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 29 de outubro de 2009. In: DJ 10/11/09.

BRASIL. Superior Tribunal da Justiça. Tributário e Constituição – Contribuição Previdenciária - Médico Residente – Contribuinte Individual – Prestação de Serviços para Entidades Beneficentes de Assistência Social – Direito de deduzir, de sua contribuição mensal, até 45% da Contribuição recolhida ou declarada pela empresa. *Recurso Especial nº 788.758 - RS (2005/0167074-9)*. Recorrente: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS. Recorrido: SINDICATO MÉDICO DO RIO GRANDE DO SUL – SIMERS. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, 05 de dezembro de 2005. In: DJ 16/12/05.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Imunidade Artigo 195, Parágrafo 7º da Carta Magna/88. Requisitos Artigo 14 do CTN. Honorários. *Apelação Cível nº 2000.04.01027274-4/RS*. Apelante: Hospital Beneficente Campo Bom. Apelado: Instituto nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Desembargador Federal VILSON DARÓS. Porto Alegre, 10 de agosto de 2000. In: DJ 08/11/00, p. 130-131.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Tributário. Contribuição Previdenciária – Leis nºs 7.789/99 e 8.212/91. Adicional de 2,5% sobre a folha de salários de instituições financeiras. Princípios da Isonomia e Igualdade tributária. Capacidade Contributiva. Inaplicabilidade do princípio da correlação entre custeio e benefício. Lei Complementar. Desnecessidade. Constitucionalidade do adicional exigido por lei. *Embargos infringentes em Apelação Civil nº 97.03.088060-6*. Embargante: Unibanco - União de Bancos Brasileiros S/A. Embargado: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS. Relator: Desembargadora Ramza Tartuce. São Paulo, 05 de dezembro de 2001. In: DJ 31/05/04, p. 284.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). Constitucional. Tributário. Imunidade. Contribuição Previdenciária. Entidade Filantrópica. Entidade Declarada de Fins Filantrópicos e de Utilidade Pública. Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos não renovado entre 20.04.98 e 22.06.1999. Art. 146-II e Art. 150-VI-‘C’ da Constituição Federal. *Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.32.00.003966-2/AM*. Apelante: Sociedade das Irmãs Adoradoras do Sangue de Cristo. Apelado: Instituto nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Desembargador Federal Hilton Queiroz. Brasília, 23 de abril de 2002. In: DJ 25/06/02, p. 84.

BRASIL. *Convênio ICMS nº 03/07, de 19 de janeiro de 2007*. Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física. Disponível em: <

[http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Convenios/ICMS/2007/CV003\\_07.htm](http://www.fazenda.gov.br/CONFAZ/confaz/Convenios/ICMS/2007/CV003_07.htm). Acesso em: 10 jun. 2009.

## **DOCUMENTOS INSTITUCIONAIS**

Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal. PLDO 2008. Disponível em: < [https://www.portalsof.planejamento.gov.br/pldo2008/12-Anexo\\_III.11\\_pldo2008.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/pldo2008/12-Anexo_III.11_pldo2008.pdf) >. Acesso em: 06 nov. 2009.

Presidência da República. Casa Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Exm/2002/56-MPAS-02.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/56-MPAS-02.htm)>. Acesso em: 06. nov. 2009.

Supremo Tribunal Federal. Publicações. Legislação Anotada. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo432.htm>>. Acesso em: 19 dez. 2009.

Supremo Tribunal Federal. Publicações. Legislação Anotada. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar> >. Acesso em: 19 dez. 2009.

**ANEXO A – RECURSO ESPECIAL Nº 788.957 - PR (2005/0165357-2)**





**ANEXO B - RECURSO ESPECIAL Nº 788.758 - RS (2005/0167074-9)**