

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas e refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributária: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gerador da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E LIMITES DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

OWN PENSION ARRANGEMENT AND LIMITS OF COMPETENCE TAX

Allan Alexandre Mendes Gonçalves

Resumo

Este estudo tem o objetivo de analisar a recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI 3477/RN de realizar uma interpretação conforme do artigo 3o, parágrafo único da Lei n. 8.633/2005 do Estado do Rio Grande do Norte, que isentava os servidores aposentadores portadores de doenças incapacitantes de contribuir para o regime de previdência próprio. Dessa análise concluiu-se que a solução tomada pelo STF deixou de considerar que a referida isenção estaria dentro do âmbito de competência tributária do ente.

Palavras-chave: Supremo tribunal federal, Adi 3477/rn, Competência tributária

Abstract/Resumen/Résumé

This study aims to analyze the recent decision of the Supreme Federal Court (STF) in the ADI 3477/RN to perform a correct interpretation of Article 3o, sole paragraph of Law n. 8633 /2005 the State of Rio Grande do Norte, which exempted the servers retired with disabling diseases to contribute to their own pension arrangements. From this analysis it was concluded that the solution taken by the Supreme Court failed to consider that the exemption was within the scope of taxing power of one.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Supreme federal court, Adi 3477/rn, Taxing power

1 INTRODUÇÃO

Esse artigo trata da análise da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3477, referente à Lei n. 8.633/2005 do Estado do Rio Grande do Norte (ADIN 3477/RN). Essa lei prevê que os servidores públicos aposentados e pensionistas que forem portadores de doenças incapacitantes não devem pagar contribuição previdenciária sobre o benefício recebido (seriam isentos).

O STF, nesse julgamento, afirmou que essa regra estadual está em confronto com o § 21 do art. 40 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), considerando que a Carta Magna previu que os servidores públicos aposentados e pensionistas que sejam portadores de doenças incapacitantes devem pagar contribuição previdenciária se o valor dos proventos por eles recebidos superar o dobro do teto do RGPS (dobro do maior valor de aposentadoria do INSS). Segue a ementa do acórdão:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PREVIDENCIÁRIO. LEI Nº 8.633/2005 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÕES. DISPENSA NA REFORMA DA CARTA ESTADUAL PARA INSTITUIÇÃO DA EXAÇÃO EM TELA, A QUAL PODE PERFEITAMENTE SER CRIADA PELA LEI ESTADUAL. A CRFB/88, EM SEU ARTIGO 40, COM REDAÇÃO CONFERIDA PELA EC Nº 41/2003, ESTABELECE REGRA GERAL A SER OBSERVADA PELOS ESTADOS, MUNICÍPIOS E DISTRITO FEDERAL. PARÁGRAFO 1º DO ART. 149 DA CRFB/88. IMPOSIÇÃO AOS ESTADOS DE OBRIGATORIEDADE DE INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA CUSTEIO DO REGIME PREVIDENCIÁRIO DE SEUS SERVIDORES. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 3º DA LEI HOSTILIZADA. INTERPRETAÇÃO À LUZ DO PARÁGRAFO 21 DO ART. 40 DA CRFB/88, SEGUNDO A TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME. ACÇÃO JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Antes de analisar a materialidade dos argumentos utilizados, é necessário apresentar o regramento normativo que foi objeto da controvérsia. De acordo com a Constituição, parágrafo primeiro do artigo 149, é conferido a cada ente federado instituir no seu âmbito de competência contribuição previdenciária para suprir a

aposentadoria de seus servidores.

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

Essa contribuição serve para custear o sistema de previdência dos servidores dos Estados, Municípios ou Distrito Federal. Esse regime não se confunde com o Regime Geral de Previdência Social dos demais trabalhadores, inclusive possuindo regras próprias previstas na Constituição, no seu art. 40.

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

O art. 40 da Constituição assegura aos servidores de todos os entes federados regime de previdência próprio, com caráter contributivo e solidário, com preservação do equilíbrio financeiro e atuarial.

Entre as disposições desse artigo, no parágrafo 18, é prevista a contribuição previdenciária dos aposentados e pensionistas, incluída pela Emenda Constitucional n. 41/2003, que a despeito da polemica gerada, foi declarada constitucional pelo STF. Essa contribuição incide para as aposentadorias que superam o valor máximo (teto) da contribuição do Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual

igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

A Constituição trouxe ainda regra específica para os beneficiários, que na forma da lei, forem portadores de doenças incapacitantes, conforme §21:

§ 21. A contribuição prevista no § 18 deste artigo incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 desta Constituição, quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

Como se pode observar a Constituição garantiu ao portador de doença incapacitante a imunidade sobre os recebimentos sobre a aposentadoria até o dobro do valor máximo do RGPS.

Quanto a Lei Estadual, n. 8.633/2005, em seu parágrafo único do artigo 3º, foi concedida uma expansão da garantia constitucional, não se restringindo ao dobro do teto do Regime Geral.

Art. 3º Os aposentados e os pensionistas de qualquer dos Poderes do Estado, do Ministério Público e do Tribunal de Contas do Estado, incluídas suas autarquias e fundações, e dos Militares Estaduais contribuirão para o regime próprio de previdência social, com 11 % (onze por cento) incidentes sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadorias e pensões que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, fixado pela legislação federal.

Parágrafo único. São isentos da contribuição de que trata o caput deste artigo, os aposentados e pensionistas que sejam portadores de patologias incapacitantes, abrangidos pela isenção oferecida pela legislação do Imposto de Renda.

Em síntese, a Lei Estadual estendeu a isenção do Imposto de Renda para a contribuição previdenciária, contudo, sendo mais favoráveis as pessoas portadoras de doenças incapacitantes optou pela isenção total do tributo, não ficando restrita a imunidade prevista no parágrafo 21, sendo esse o ponto elegido pelos Ministros do

STF como conflitante com a Carga Magna.

1.1 Formulação do problema

Dos fatos expostos anteriormente surge como problema de pesquisa a seguinte pergunta:

Quais os parâmetros e efeitos da decisão do STF na ADI 3477/RN, em que se decidiu pela interpretação conforme de lei estadual que estendia a isenção do imposto de renda para a contribuição previdenciária de servidores estaduais portadores de patologias incapacitantes?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

O objeto da pesquisa é analisar os parâmetros e efeitos da decisão do STF na ADI 3477/RN, em que se decidiu pela interpretação conforme de lei estadual que estendia a isenção do imposto de renda para a contribuição previdenciária de servidores estaduais portadores de patologias incapacitantes.

1.2.2 Objetivos Específicos

1. Analisar a ADI 3477/RN.
2. Analisar a competência tributária e seus limites.
3. Verificar a jurisprudência do STF sobre o tema.

2 ADI 3477/RN

O processo foi inicialmente julgado em novembro de 2011, sob a relatoria do Ministro Cesar Peluso. Na primeira passagem pelo plenário, o tema gerou divergências, levando-se inclusive em conta a importância do caráter social de tal medida. Em razão das controvérsias levantadas, o Ministro Luiz Fux optou por pedir

vistas dos autos, para melhor análise da questão.

O processo voltou a ser julgado em março de 2015, foi um julgamento rápido, sem maiores debates, ficando a relatoria final do acórdão sob a responsabilidade do Ministro Luiz Fux.

A tese adotada foi aquela defendida inicialmente pelo Ministro Dias Toffoli, de não declarar a inconstitucionalidade do artigo, mas sim, realizar uma interpretação conforme do artigo, para permitir que a isenção atribuída fosse limitada pela regra constitucional, ou seja, apenas até o limite do dobro do teto do benefício concedido no Regime Geral de Previdência Social.

Como fundamento para sua decisão, o Ministro Luiz Fux se baseou na necessidade de observância obrigatória do artigo 40, em razão do princípio da simetria, assentando que as normas que instituem exceções às regras de aposentadoria dos servidores públicos em geral, não previstas na Lei Fundamental são inconstitucionais.

Por se tratar de norma geral, de aplicação nacional e observância obrigatória para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, o art. 40 da CRFB dispensa a reforma da Carta estadual para a instituição da exação em tela, a qual pode perfeitamente ser criada pela Lei estadual.

Corroborar esta tese a redação introduzida por aquela Emenda ao § 1º do art. 149 da CRFB/88, que dispôs expressamente sobre o caráter de obrigatoriedade da instituição da contribuição social pelos Estados.

A alíquota fixada para a contribuição dos servidores da União pela Lei nº 10.887/2004 de 11% (onze por cento) serve como parâmetro para as Leis estaduais, as quais não podem ser impugnadas sob o pretexto de ausência de previsão nas Constituições estaduais, a violar o princípio da simetria ou o princípio federativo, ex vi o espírito da Reforma da Previdência.

O Estado Democrático brasileiro tem como cláusula pétrea constitucional a separação e a harmonia entre os poderes, consubstanciada em princípio explícito e instrumentalizada em regras constitucionais de competência.

A Constituição, ao conferir aos Estados-membros a capacidade de auto-organização e de autogoverno, impõe a observância obrigatória de vários princípios, entre os quais estão aqueles concernentes aos servidores públicos.

Dalmo de Abreu Dalari aponta que o federalismo é uma aliança ou união de Estados onde os que ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo uma autonomia política limitada (DALARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 11ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 227).

As ponderações de Raul Machado Horta calham à fiveleta, ao adunar que o federalismo simétrico seria constante, regular e decorreria da existência de um ordenamento jurídico central e de ordenamentos jurídicos parciais, o que dispensaria a reforma da Carta estadual para o cumprimento das disposições obrigatórias da Constituição Federal (HORTA, Raul Machado. Formas Simétricas e Assimétricas do Federalismo no Estado Moderno. Belo Horizonte: Editora: Del Rey, 2002, p. 491 à 499).

Ainda como argumento da exposição, o Ministro acrescenta que tal previsão estaria em contrariando a própria imunidade constitucional.

Não obstante, a argumentação da autora quanto ao parágrafo único do artigo 3º, destinada a assegurar isenção subjetiva aos aposentados e pensionistas que sejam portadores de patologias incapacitantes, nos mesmos termos daquela abrangida pela isenção oferecida pela legislação do Imposto de Renda, deve ser apreciada *cun grano salis*.

As imunidades, como limitações constitucionais ao poder de tributar, são reservadas à Constituição Federal, restando vedada a sua disciplina por diplomas normativos com status inferior (BALEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2003. p. 164).

Com efeito, esta isenção resta válida tão somente quando interpretada à luz do parágrafo 21 do art. 40 da Constituição Federal, segundo a técnica de interpretação conforme, razão pela qual acompanho integralmente o relator, com a ressalva supraesposada, para julgar parcialmente procedente a ação.

Por fim, observa-se pelo voto do Ministro que estabelecer exceções ao artigo 40 da Constituição pode trazer sérios prejuízos ao pacto federativo. Dessa forma, as normas ali dispostas devem ser reproduzidas pelas normas estaduais e municipais, inclusive sem necessidade de previsão nas Constituições Estaduais.

Uma questão importante que acabou não sendo aprofundada foi levantada pelo Ministro Marco Aurélio, a de que a norma Estadual não seria inconstitucional, pois dá mesma forma que a União pode dar isenção do Imposto de renda para aquelas pessoas que sofrem de doenças incapacitantes, os Estados e Município, poderiam dentro de sua competência isentar da contribuição à previdência social pessoas incapacitadas. Seguem alguns trechos da exposição do Ministro:

Quer dizer, estamos assentando que a União pode, mas o estado não pode dispor sobre isenção de contribuição que é recolhida aos cofres dele, estado?

[...]

A Constituição trataria da imunidade. Não é imunidade, está-se a versar isenção, que é instituto diverso. Quer dizer, então admitimos que possa haver isenção quanto ao Imposto de Renda, mas que o estado não pode avançar nesse campo social para prevê-la quanto a uma contribuição que recolha?

Desta forma, pela tese do Ministro, não se deveria analisar essa questão sobre o prisma da imunidade prevista na Constituição, mas sim, da possibilidade do Ente federado, dentro da sua margem de competência, atribuir isenção ao contribuinte. O Ministro enfatizou nos debates que a Constituição em momento algum afastou a possibilidade do instituto da isenção.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES

A competência tributária determina qual a capacidade de cada ente tributante instituir tributos de sua alçada. A competência tributária é indelegável e inderrogável. Ricardo Alexandre (2009, p. 184) dá o conceito de competência tributária:

Como é sabido, a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Assim, é correto definir competência tributária como o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituam tributos.

Essa competência tributária não é exclusiva de um ente da federação. Requisito intrínseco da federação é a capacidade dos entes que a compõe possam deter autonomia e essa autonomia perpassa pela sustentabilidade e independência econômica e financeira de cada um dos participantes. Hugo de Brito (2010, p. 34) fala sobre essa divisão da competência tributária:

Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua

Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em se tratando de confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil, o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária. O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da pró-pria organização jurídica do Estado. Evidentemente so às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

A competência tributária costuma ser classificada como cumulativa, residual e extraordinária. A competência cumulativa é a dos tributos que podem ser cobrados por mais de um ente federado, a depender das competências administrativas conferidas a cada ente pela Constituição. É o caso das taxas.

A competência residual é a possibilidade da União instituir tributo ou contribuição, desde que o tributo seja não cumulativo. A competência extraordinária é aquela prevista para instituição de imposto no caso de guerra.

Cabe frisar que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária, que é a prerrogativa de cobrança e administração de um tributo, que nesse caso pode ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público.

Visto rapidamente a competência tributária, a pergunta importante para a nossa análise é se essa competência força ao ente titular a instituição do imposto em todo o seu alcance. Vamos ver o caso do Imposto de Renda, que inclusive foi citado no caso em análise.

Prevê a Constituição que compete a União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Essa competência, contudo, não significa que a União deverá cobrar o imposto de todas as pessoas e pronto. Existe a possibilidade de a União vir a isentar certas pessoas, de acordo com a política social e econômica do ente. Ricardo Alexandre (2009, p. 184) explica essa questão:

O exercício do poder atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica, sobre o exercício da competência tributária.

No caso em análise, a União atualmente isenta de imposto de renda as pessoas aposentadas que sejam portadoras de doenças incapacitantes. Não cabe nesse artigo determinar quais os fundamentos que levaram a União a conceder essa isenção, mas sim, demonstrar que essa é uma possibilidade tanto para o Imposto de renda como para a Contribuição para a previdência dos servidores de cada ente federado. Conforme a Lei n. 7.713/88, artigo 6º:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (Redação dada pela Lei nº 11.052, de 2004)

O certo é que um ente que possui competência para tributar pode deixá-lo de fazer, como afirma Carazza (2002, p. 780) :

Quem cria tributos pode por igual modo aumentar a carga tributária, diminuí-la ou, até, suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.

Portanto, a competência de um ente de instituir um tributo vem acompanhada de diversas prerrogativas, como cobrar o tributo diretamente ou transferir a outra pessoa jurídica. Entre essas prerrogativas está a possibilidade do ente de deixar de tributar certos casos escolhidos pelo Poder Público.

4 JURISPRUDÊNCIA DIVERGENTE

Apesar da tese de que se trataria de um caso de isenção e portanto dentro de limite de competência tributária haver sido defendido apenas pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento da ADI 3477/RN, a mesma tese foi defendida pelo Ministro Gilmar Mendes em 2010, ao julgar liminares em relação ao mesmo normativo do Estado do Rio Grande do Norte.

A instituição da contribuição de inativos pela via da emenda constitucional, se de um lado confere maior estabilidade e segurança jurídica, por outro impõe uma moldura normativa mais rígida ao sistema previdenciário. Penso, todavia, que não há qualquer incompatibilidade para que mesmo o legislador ordinário venha a estabelecer fórmulas que atendam às diferentes situações desses novos contribuintes do sistema previdenciário.

Com isto, estariam atendidas as perspectivas de (1) isonomia, com o tratamento desigual entre aqueles que de fato são desiguais, (2) de segurança jurídica, tendo em vista aqueles que sequer possuem alternativas viáveis para contornar a diminuição de renda imposta pela nova contribuição, e (3) de dignidade humana, ao não se impor um ônus que, para alguns indivíduos, poderá afetar diretamente a própria condição de vida digna. Restaria prestigiado, ademais, em concreto, o princípio da proporcionalidade.

Lembro-me aqui a disciplina legislativa do Imposto de Renda. Não obstante pautar-se pelos princípios da generalidade e da universalidade (art. 153, § 2o, I), há disciplina legal expressa a isentar daquele imposto pessoas em situações singulares, como por exemplo os portadores de determinadas moléstias. Ter-se-ia, assim, uma autêntica aplicação do princípio da proporcionalidade em concreto.

O que a Emenda Constitucional 47/05 criou foi hipótese de imunidade tributária em prol dos aposentados e pensionistas portadores de doenças incapacitantes. Por sua vez, a lei estadual manteve a isenção dessa contribuição previdenciária em benefício dos mesmos indivíduos. Ora, os institutos da imunidade e da isenção tributária não se confundem. É perfeitamente possível ao Estado conceder, mediante lei, isenção de tributo de sua competência, visto que está atuando nos limites de sua autonomia.

Como é possível verificar pelo texto acima, o Ministro Gilmar Mendes seguia igualmente a tese de que a isenção concedida pelo Estado do Rio Grande do Norte não afrontaria a Constituição, pois estaria subscrita ao âmbito de competência desse Estado.

Inclusive, tais decisões, tomadas monocraticamente pelo Ministro, foram

convalidadas pelos demais Ministros, demonstrando a validade dessa argumentação.

Os motivos porque essa tese não foi defendida novamente pelo Ministro não será possível auferir, pois circunscrita à consciência do ilustre Ministro. Contudo, serve, no mínimo, para não deixar dúvidas sobre a qualidade e validade dos argumentos sobre a constitucionalidade da norma estadual.

5 EFEITOS DA DECISÃO DO STF

Uma vez superada a possibilidade de constitucionalidade das regras inseridas na Lei Estadual, deve-se ir além, verificando-se quais os efeitos da decisão tomada.

Com a decisão proferida na ADI 3477/RN, a Suprema Corte criou uma nova espécie de limitação ao poder de tributar aos entes federados, a despeito de não haver previsão constitucional nesse sentido.

A interpretação do STF abriu brecha para que ocorra um engessamento da liberdade de cada ente federado customizar seus sistemas de previdência, forçando que as disposições do artigo 40 da Constituição sejam vistos como regras de observância obrigatória.

Destaque-se que nesse caso, a contribuição própria dos servidores é notadamente particular a cada ente da federação. Devendo, a princípio, atender a regras atuariais e financeiras de acordo com os beneficiários envolvidos.

A decisão do STF parece partir do pressuposto de que todos os entes federados devem tratar igualmente as previdências de seus servidores, esquecendo que em cada Estado e Município as remunerações, o quantitativo, a idade, entre outras variáveis preciosas para o cálculo atuarial de servidores dificilmente serão iguais, podendo gerar efeitos econômicos desastrosos.

Destaque-se ainda que na prática, entes federados aplicam isenções distintas para os mesmos tributos. Esse fator nada invalida as isenções concedidas pelos Estados e Municípios para o IPVA, IPTU, ICMS, entre outros.

Porque para as contribuições seria diferente? Seria pela determinação contida no parágrafo primeiro do artigo 149 da CF de que as contribuições dos

Estados e Municípios não devem ser inferiores a da União? Essa disposição somada ao disposto no parágrafo 21 forçaria a interpretação de que como tal a imunidade sobre pessoas portadoras de doenças incapacitantes só deve ir ocorrer nos moldes aplicados pela União.

Essas conexões são arriscadas, pois buscam fundamentos e conexões geradas por casos concretos. Nesse caso, vários fatores deveriam ser analisados e sopesados.

Apenas para citar um exemplo, cito que a despeito de não haver regra explícita, a disposição inserida no artigo 40, parágrafo 21, pauta-se pela dignidade da pessoa humana. Estender esse direito, sem comprometer os demais deve ser primado e não subvalorizado.

O que dizer então do princípio da simetria citado pelo Ministro Luiz Fux, que parece padecer de contexto na questão.

Outro fato que pesa em desfavor do julgamento do STF é o fato de que em alguns municípios brasileiros nunca haver sido instituído regime próprio de contribuição e a sua contribuição respectiva. Isso se deve a total incapacidade administrativa e econômica dos Municípios, principalmente os menores, de formarem um fundo sustentável. A solução adotada é seguir o regime geral de previdência social. Jorge Franklin Alves Felipe (2015) em seu artigo trata das diversas implicações dessa questão:

Na realidade, no entanto, muitos entes federativos, especialmente municípios, não conseguem implantar o seu próprio regime, que exige complexas providências administrativas e legais.

A Lei nº 8.213/91, em seu art. 12, no propósito, certamente de não deixar esses servidores ao desamparo, prevê a vinculação, ao regime geral de previdência social, dos servidores públicos, mesmo efetivos, desde que não sujeitos a regime próprio de previdência.

Discorrendo sobre esse imbróglio, o pesquisador ainda cita algumas das questões altamente controversas sobre o tema:

Outro aspecto importante a ser avaliado diz respeito ao custeio. A contribuição do servidor, no regime próprio, não pode ser inferior a 11%, vigente para a União, percentual único para quaisquer valores salariais, enquanto no regime geral o percentual de contribuição é

variável: 8%, 9% ou 11%, segundo a remuneração. Para o ente federativo, no regime próprio a contribuição é fixada por lei segundo a necessidade decorrente de avaliação atuarial; no regime geral de previdência é fixa de 20%, sobre o total da remuneração, além dos encargos sociais incidentes, dentre os quais o destinado ao custeio do seguro acidente do trabalho.

[...]

E se o ente federativo tiver remunerações acima do limite máximo adotado pelo INSS e não adotar o regime próprio acabará por ter que instituir um regime paralelo, para simples complemento dos benefícios, e prever o seu custeio, o que, em última análise, é trabalho dobrado.

Considerações existem, ainda, que fogem às atribuições específicas do profissional do direito. O regime geral de previdência é fato notório e conhecido, poderá sofrer, com o tempo, grandes mudanças, objetivando corrigir as distorções hoje existentes. Um regime próprio local, bem estruturado, pode, de ponto de vista financeiro e econômico, apresentar-se, a longo prazo, como uma solução bem mais interessante para os servidores públicos, que podem fiscalizá-lo e fazer dele um modelo de regime previdenciário, diferente do regime geral, a cargo do INSS, sobre o qual não têm a menor interferência.

Vejam como é complicada as questões que envolve um regime de previdência. Então é possível que haja servidores públicos de municípios diferentes sob regimes previdenciários completamente distintos, mas não poderá em outro caso haver um Município que primando pelo caráter social do Estado e da dignidade da pessoa humana, opte pela isenção de contribuição de seus aposentados quando portadores de doenças incapacitantes?

CONCLUSÃO

Aparentemente no julgamento da ADIN 3477/RN pelo Supremo Tribunal Federal foram consideradas em especial questões administrativas e constitucionais, contudo, foram colocadas em segundo plano as disposições tributárias do ordenamento jurídico. Destaque-se que a contribuição previdenciária, a despeito de tratar de regras para servidores públicos, nada mais é do que um tributo, sujeito, portanto as especificidades desse sistema.

A dica para correta solução desse caso residiria no caput do artigo 40, que prevê que o regime a ser instituído em cada ente deverá prezar pela preservação do equilíbrio financeiro e atuarial do mesmo.

Assim, cada ente federado dentro do limite da sua competência pode estabelecer isenções sobre as suas contribuições, desde que não haja risco à saúde do regime previdenciário. A saída encontrada pelo STF é temerária e enfraquece ainda mais nossa federação, que já peca em demasia pela centralização.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3ª ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 03/05/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão ADIN 3477/RN - Plenário**. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acessos entre 01 e 05 de maio de 2015.

_____. **Lei nº 8.633 de 03 de fevereiro de 2005**. Dispõe sobre a contribuição para o custeio do Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores do Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências.

_____. **Lei nº 7.713/88 de 22 de dezembro de 1988**. Dispõe Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Plenário mantém isenção de contribuição previdenciária a aposentados e pensionistas com doenças incapacitantes do RN**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=119720>>. Acessos entre 01 e 05 de maio de 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª ed. São Paulo. Malheiros, 2002.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Informativo esquematizado: Informativo 776-STF**. Disponível em <<https://dizerodireitodotnet.files.wordpress.com/2015/03/info-776-stf.pdf>> Acesso em 25 de abril de 2015.

FELIPE, Jorge Franklin Alves. **Regimes Previdenciários nos Municípios: RGPS e RPPS**. Disponível em: <http://www.jusprev.com.br/wp-content/uploads/2012/12/Regimes_Previdenciarios.pdf> Acesso em: 09 de maio de 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. atual. ampl. São

Paulo: Malheiros, 2010.

Martinelli, Maria Teresa; Giacomoni, Josiane de Campos Silva. **Isenção de tributos federais para portadores de deficiência.** Disponível em <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2249/2269>> Acesso em 29/04/2015.