

Reforma previdenciária de custeio do RPPS na berlinda: análise da constitucionalidade da adoção de alíquotas progressivas e da previsão de contribuição extraordinária (arts. 1º e 11 da EC 103/2019)

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Tributário e de Direito Financeiro, da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB. Ex-Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial (aposentado). Advogado e parecerista. Diretor científico fundador da “Revista Fórum de Direito Tributário”.

Sumário: 1 Introdução – 2 Considerações propedêuticas – 3 Exame da constitucionalidade da EC nº 3/2019 concernente às previsões de alíquotas progressivas para contribuições previdenciárias do setor público e de contribuição extraordinária – 4 Abordagem sinóptica dos pontos relevantes analisados – 5 Conclusão – Referências

1 Introdução

O objeto deste artigo é a análise da constitucionalidade dos artigos 1º e 11, da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, que deram nova redação ao §1º do artigo 149 da Constituição Federal e inseriram os §§1º-A, 1º-B e 1º-C, estabelecendo a previsão de progressividade de alíquotas e contribuição extraordinária, incidentes sobre servidores ativos, inativos e pensionistas para o regime próprio de previdência social – RPPS –, tendo em vista a cláusula dura do inciso IV do §4º do artigo 60 da Constituição da República, promulgada em 5/10/1988, relativa aos direitos e garantias individuais e ao princípio da vedação de utilização de tributos com efeito de confisco.

Aqui estão as novas normas constitucionais supracitadas com as redações promovidas pela Emenda Constitucional nº 103/2019:

Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

Art. 149. [...]

§1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

§1º-A. Quando houver deficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo.

§1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o deficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

§1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

Art. 11. Até que entre em vigor lei que altere a alíquota da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, esta será de 14% (quatorze por cento).

§1º A alíquota prevista no *caput* será reduzida ou majorada, considerado o valor da base de contribuição ou do benefício recebido, de acordo com os seguintes parâmetros:

I - até 1 (um) salário-mínimo, redução de seis inteiros e cinco décimos pontos percentuais;

II - acima de 1 (um) salário-mínimo até R\$ 2.000,00 (dois mil reais), redução de cinco pontos percentuais;

III - de R\$ 2.000,01 (dois mil reais e um centavo) até R\$ 3.000,00 (três mil reais), redução de dois pontos percentuais;

IV - de R\$ 3.000,01 (três mil reais e um centavo) até R\$ 5.839,45 (cinco mil, oitocentos e trinta e nove reais e quarenta e cinco centavos), sem redução ou acréscimo;

V - de R\$ 5.839,46 (cinco mil, oitocentos e trinta e nove reais e quarenta e seis centavos) até R\$ 10.000,00 (dez mil reais), acréscimo de meio ponto percentual;

VI - de R\$ 10.000,01 (dez mil reais e um centavo) até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), acréscimo de dois inteiros e cinco décimos pontos percentuais;

VII - de R\$ 20.000,01 (vinte mil reais e um centavo) até R\$ 39.000,00 (trinta e nove mil reais), acréscimo de cinco pontos percentuais; e

VIII - acima de R\$ 39.000,00 (trinta e nove mil reais), acréscimo de oito pontos percentuais.

§2º A alíquota, reduzida ou majorada nos termos do disposto no § 1º, será aplicada de forma progressiva sobre a base de contribuição do servidor ativo, incidindo cada alíquota sobre a faixa de valores compreendida nos respectivos limites.

§3º Os valores previstos no § 1º serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Emenda Constitucional, na mesma data e com o mesmo índice em que se der o reajuste dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social, ressalvados aqueles vinculados ao salário-mínimo, aos quais se aplica a legislação específica.

§4º A alíquota de contribuição de que trata o *caput*, com a redução ou a majoração decorrentes do disposto no § 1º, será devida pelos aposentados e pensionistas de quaisquer dos Poderes da União, incluídas suas entidades autárquicas e suas fundações, e incidirá sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social, hipótese em que será considerada a totalidade do valor do benefício para fins de definição das alíquotas aplicáveis.

Serão enfrentadas, neste artigo, as seguintes questões relativas às novas previsões, por emenda constitucional, de progressividade de alíquotas e de contribuição extraordinária para o regime próprio de previdência social da União:

1ª) Seria cabível a alegação de ferimento de cláusula pétreia, pela fixação de alíquotas progressivas e pela previsão de contribuição extraordinária para o RPPS, tendo em vista a existência de direito individual protegido por cláusula pétreia?

2ª) Haveria inconstitucionalidade em face da carência de referibilidade direta entre a incidência de maior alíquota, pelo uso dos instrumentos da progressividade e da contribuição extraordinária, e o correspondente aumento da contrapartida de vantagens, serviços ou benefícios previdenciários?

3ª) Tendo em vista que os aposentados e pensionistas do regime geral de previdência social são imunes de contribuições para a seguridade social (CF, art. 195, II, *in fine*), seria inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre os servidores públicos da União inativos e pensionistas sobre base de cálculo inferior ao teto de benefícios para o RGPS?

4ª) Haveria, na espécie, desrespeito ao princípio da vedação de utilização de tributo com efeito confiscatório?

2 Considerações propedêuticas

Os princípios da progressividade e a equidade do custeio dos regimes previdenciários estão intimamente ligados ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que aqueles proporcionam uma ainda melhor graduação e maior vivência deste, não podendo, entretanto, ser esquecido que a carga tributária de determinado ente da Federação ou o patamar de determinado tributo ou multa tributária não poderão jamais chegar a ser tão escorchantes que possam ser tidos como confiscatórios.

Por outro lado, tendo em vista que os aposentados e pensionistas do regime geral de previdência social são imunes de contribuições para a seguridade social

a partir da Emenda Constitucional nº 20/1998 (CF, art. 195, II, *in fine*), mostra-se questionável a incidência de contribuição previdenciária sobre os servidores públicos da União inativos e pensionistas sobre base de cálculo inferior ao teto de benefícios para o RGPS, possibilidade prevista pelo novel preceptivo do §1º-A, incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 103, de 12/11/2019, diante de lesão à imunidade tributária e ao princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes, ambos, por representarem direitos e garantias individuais, protegidos por cláusulas pétreas (CF, art. 60, §4º, inciso IV).

Neste trabalho acadêmico, será examinada a aplicação de alíquotas progressivas dos tributos, inclusive a progressividade prevista explicitamente pela Lei Maior para o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU – CF, art. 156, §1º, inciso I; art. 182, §4º, inciso II), o imposto sobre propriedade predial e territorial rural (ITR – CF, art. 153, §4º, inciso I), o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR – CF, art. 153, §2º, inciso I) e para as contribuições previdenciárias dos trabalhadores e dos servidores públicos ativos, inativos e pensionistas (CP, art. 195, *caput*, inciso II; art. 149, §§1º, 1º-A, §1º-B e 1º-C, com redações dadas ou inseridas pela Emenda Constitucional nº 103/2019^{1 2 3}).

Mais especificamente, será examinada a constitucionalidade da fixação de alíquotas progressivas para as contribuições previdenciárias do servidor público federal civil ativo, inativo e pensionista e da previsão de contribuição extraordinária sobre esses contribuintes diante do surgimento de normas de emenda constitucional expressa nesse sentido (arts. 1º e 11 da EC nº 103/2019).

¹ A EC nº 103, de 12/11/2019, reformulou o sistema previdenciário de custeio e de benefícios de aposentadoria e pensões em relação aos servidores ativos, inativos e aos pensionistas, aproximando, ainda mais, com as regras do regime geral da previdência social. Para os servidores públicos estaduais, distritais e municipais, a reforma poderá ser levado a cabo por emenda às respectivas constituições e leis orgânicas, embora já tramita, no Congresso Nacional, o projeto de reforma constitucional nº 133/2019, que permite aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios adotarem, em seus regimes próprios de previdência social, as mesmas regras aplicáveis ao regime previdenciário próprio da União Federal. De modo que, atualmente, nem todas as normas da EC nº 103/2019 alcançam os servidores públicos estaduais, distritais e municipais, uma vez que parte dessas normas tem aplicação imediata a todos os entes da Federação, enquanto que outras são aplicáveis apenas ao regime próprio de previdência social da União, existindo, ainda, normas aplicáveis apenas ao regime próprio de previdência social dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tendo sucedido essa até questionável falta de uniformidade de normas para todos os entes federativos, diante da carência de consenso por ocasião da tramitação da PEC da reforma previdenciária nº 287-A.

² Vale destacar que o §12 do art. 201 da CF, modificado pela EC nº 103, de 12/11/2019, prevê que “lei instituirá sistema especial de inclusão previdenciária, com alíquotas diferenciadas, para atender aos trabalhadores de baixa renda, inclusive os que se encontram em situação de informalidade, e àqueles sem renda própria que se dediquem exclusivamente ao trabalho doméstico no âmbito de sua residência, desde que pertencentes a famílias de baixa renda”.

³ A EC nº 103/2019 vedou a instituição de novos regimes próprios de previdência social (CF, §22 do art. 40), cabendo futura lei complementar federal estabelecer normas gerais de organização, funcionamento e de responsabilidade de sua gestão. Enquanto isso não suceder, permanecerá vigente e deverá ser aplicada a Lei nº 9.717, de 27/11/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.

3 Exame da constitucionalidade da EC nº 3/2019 concernente às previsões de alíquotas progressivas para contribuições previdenciárias do setor público e de contribuição extraordinária

Inicialmente, mencione-se que a nova redação do inciso II do “caput” do artigo 195 da Constituição Federal (com as redações dadas pela EC nº 20, de 15/12/1998 e EC nº 103/2019)⁴ apresenta a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas para as contribuições previdenciárias dos trabalhadores, com o escopo de promover a equidade na forma de participação no custeio (CF, art. 194, *caput*, parágrafo único, inciso V)⁵ e o equilíbrio financeiro e atuarial das contas do regime previdenciário geral (CF, art. 201, *caput*).⁶

Essa nova previsão expressa de utilização de alíquotas progressivas para o custeio da previdência social dos trabalhadores do setor privado se estende para o custeio por parte dos servidores públicos ativos, inativos e pensionistas do regime da previdência social próprio do setor público, diante de preceptivo do §1º do artigo 149 da Constituição (redação dada pelo art. 1º da EC nº 103/2019), que passa a apresentar o seguinte teor: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões”.

Essas novas normas do inciso II do *caput* do artigo 195 e do §1º do artigo 149 da Constituição da República vieram também contemplar, proporcionando ainda maior aplicação, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, além, como já mencionado, de proporcionar a equidade na forma de participação no custeio e o equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes de previdência social,

⁴ CF. Art. 195, *caput*, II: “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: (EC nº 20/1998) [...] II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas *alíquotas progressivas* de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social” (EC nº 103, de 2019).

⁵ CF. Art. 194, *caput*, parágrafo único, inc. V: “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: [...] II - equidade na forma de participação no custeio; [...]”.

⁶ CF. Art. 201, *caput*: “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial [...]” (EC nº 103).

isto é, com a compatibilização equilibrada entre receitas e despesas (art. 1º da Lei nº 9.717/1998).^{7 8}

Na senda do *caput* do artigo 201 da Constituição da República, que reza que “a previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”, na forma da lei – redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019 –, a mesma Emenda deu a seguinte redação ao *caput* do art. 40 da CF: “O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”.

Portanto, tanto o regime geral de previdência social oficial quanto o regime próprio ou do setor público de previdência social têm caráter contributivo e solidário, devendo cada um desses regimes ser financiado por contribuições patronais do respectivo ente federativo ou de empresas, e por contribuições dos trabalhadores em atividade do setor privado ou de servidores ativos, de aposentados e pensionistas do setor público, contribuições estas que devem observar critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

Cabe, aqui, trazer à colação a lição do mestre Carlos Maximiliano no sentido de que “não pode o Direito isolar-se do ambiente em que vigora, deixar de atender às outras manifestações da vida social e econômica. [...] As mudanças econômicas e sociais constituem o fundo e a razão de ser de toda a evolução jurídica; e o Direito é feito para traduzir as disposições positivas e imperativas toda a evolução social”.⁹

Insta, ainda, mencionar que, antes da Emenda Constitucional nº 103/2019, com supedâneo sucessivo das Emendas Constitucionais nº 20/1998 e nº 47/2005, já era possível, pelo menos, o estabelecimento, por lei, do critério de alíquotas diferenciadas de contribuições patronais para a seguridade social, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, isso em nome do princípio da isonomia tributária, explicado sob o aspecto fiscal, pelo princípio da capacidade contributiva (CF, arts. 150, II, e 145, §1º).¹⁰

⁷ O equilíbrio financeiro e atuarial mostra-se como exigência constitucional essencial para qualquer regime de previdência social privado ou público.

⁸ Cf. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Exame de constitucionalidade da fixação de alíquotas progressivas da contribuição previdenciária do servidor público federal. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 91. Belo Horizonte: Fórum, janeiro e fevereiro de 2018, p. 53 a 72.

⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 11. edição, Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 157 e 159.

¹⁰ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade das diferenciações de alíquotas da CSLL: art. 1º da Lei nº 13.169/2015. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 81. Belo Horizonte: Fórum, maio e junho de 2016, p. 63 a 68.

No mesmo diapasão, o §9º, do artigo 195, da Lei Maior, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019, reza que as contribuições sociais sobre as empresas, previstas no inciso I do *caput* do artigo 195, da Lei Suprema, poderão ter alíquotas, não proporcionais, mas 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, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do *caput* do mesmo artigo.

Repise-se que o início do §9º, do artigo 195, da Lei Maior, deixa claro que apenas se refere às contribuições para a seguridade social, a serem custeadas pelo empregador ou empresa ou pela entidade a ela equiparada (CF, art. 195, *caput*, inciso I, com redação dada pela EC nº 20/1998), portanto dirige-se, apenas e tão somente, às contribuições patronais.

Portanto, o §9º, do artigo 195, da Lei Suprema não cogita de contribuições previdenciárias do trabalhador ou de servidor público ou pensionista do setor público, posto que estas estão disciplinadas, pela Lei Maior, no seu artigo 195, *caput*, inciso II e no artigo 40, *caput*, e nos §§1º ao 1º-C, do artigo 149, no entanto mostra uma senda no sentido da possibilidade da existência de alíquotas diferentes em relação às contribuições para a seguridade social.

Por isso, mostra-se equivocado o raciocínio no sentido de que a Carta Política, antes da EC nº 103/2019, não permitiria alíquotas progressivas para as contribuições previdenciárias dos trabalhadores ou servidores públicos ativos, inativos e pensionistas, sob a alegação de que a hipótese de maior ou menor remuneração recebida pelas pessoas naturais não está contemplada na norma do §9º, do artigo 195, da Constituição.

Ademais, o texto constitucional do inciso V, do parágrafo único, do artigo 194, dispõe que compete ao Poder Público, nos termos de lei ordinária, organizar a seguridade social, com base entre um dos objetivos, a equidade na forma de participação no custeio, colocando a adoção do princípio da capacidade contributiva como um dos meios de se promover a justiça no financiamento da seguridade social, marcada esta pela solidariedade.¹¹

Entretanto, para a edição de alíquotas progressivas em relação às contribuições previdenciárias dos regimes de previdência social, deverá ser demonstrado o desequilíbrio financeiro das contas do sistema previdenciário do setor privado ou do setor público, devendo o ente público gestor desses regimes apresentar cálculo atuarial (CF, art. 201; art. 40), como condição para edição de lei que estabeleça essa progressividade de alíquotas.

¹¹ A solidariedade no financiamento da previdência social dos servidores públicos foi constitucionalmente preservada pela EC nº 103/2019, na linha do que já estabelecia a EC nº 41//2003.

Ressalte-se que, no passado, já fora questionada a necessidade de que lei formal ordinária e específica explicitasse nela mesmo os retrorreferidos propósitos, situação afastada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.^{12 13}

Aliás, a Emenda Constitucional nº 103/2019 incluiu o §12 no artigo 40 da Lei Suprema, atribuindo competência à lei complementar para estabelecer, em relação aos regimes previdenciários já existentes, normas gerais de organização, de funcionamento e de responsabilidade em sua gestão, dispondo, entre outros aspectos, definição de equilíbrio financeiro e atuarial (inc. IV); mecanismos de equacionamento do *deficit* actuarial (inc. VI); e parâmetros para apuração da base de cálculo e definição de alíquota de contribuições ordinárias e extraordinárias (inc. X).

Além de solidária, as contribuições para o custeio da previdência dos setores privado e público necessitam de equidade no custeio e do equilíbrio financeiro e atuarial, sendo tudo isso exigências dos vigentes preceptivos constitucionais do inciso V do artigo 194; do *caput* do artigo 201; do *caput* do artigo 40; e do §1º do artigo 149.

Portanto, não está mais exato o entendimento de que o aumento de contribuição só poderia ocorrer se houvesse acréscimo correspondente de vantagens, serviços ou benefícios previdenciários, sob a alegação da existência do caráter retributivo individual entre o custeio e o benefício pessoal recebido, tendo em mente que, em verdade, nenhum trabalhador ou servidor público custeia a sua própria aposentadoria, mas ajuda a custear a aposentadoria do grupo do qual faz parte, e o mesmo grupo auxilia a custear ou a manter cada aposentadoria ou pensão.

Assim, quanto ao propalado caráter retributivo individual das contribuições previdenciárias dos setores privado e público, cumpre ponderar que a referibilidade dessas contribuições para a previdência social, como sucede com outras contribuições especiais, deve ser examinada com bastante relatividade.

¹² “[...] a alegação de que os critérios de cálculo de alíquota de contribuição previdenciária relativos a equilíbrio financeiro e atuarial deveriam ser necessariamente estabelecidos por lei em sentido formal foi rechaçada pelo Plenário do STF no julgamento da ADIMC 2.034, rel. Min. Sydney Sanches [...]” [RE 517.288 AgR, trecho do voto da rela. Ministra Cármen Lúcia, j. 22/2/2011, STF, 1ª Turma, *DJe* de 18/3/2011.].

¹³ Embora o art. 153, §1º, da Constituição Federal, tenha autorizado ao Poder Executivo alterar as alíquotas de alguns impostos regulatórios da economia, nas condições e limites estabelecidos em lei, não precisa o ato normativo editado pelo Poder Executivo, que altere as alíquotas, apresentar, em seu próprio corpo, as condições que fundamentaram as alterações. Consta da Ementa do Acórdão do STF-Pleno, decorrente do julgamento do RE nº 225.602 (*RTJ* 178-1, p. 1.306) o seguinte: “A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio”. Em outra ocasião, o STF-1ª Turma, no julgamento do RE 225.655 (*DJ* 28/4/2000, p. 98) assentou, como consta da Ementa do respectivo Acórdão o seguinte: “Limites e condições da alteração das alíquotas do Imposto de Importação estabelecidas por meio de lei ordinária, como exigido pelo referido dispositivo constitucional, no caso, pelo art. 3º da Lei nº 3.244/57. Inteiro descabimento da exigência de motivação do ato pelo qual o Poder Executivo exerce a faculdade em apreço, por óbvio o objetivo de ajustar as alíquotas do imposto aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (art. 21 do CTN). Recurso conhecido e provido”.

A propósito, em trecho do seu voto na ADIMC 2.010/DF (*DJ* 12/4/1999), o ministro Sepúlveda Pertence registrou que, apesar de contributiva, rigorosamente, não se trata de um verdadeiro sistema de capitalização.

Anteriormente, sua excelência, por ocasião do seu voto na ADIMC nº 1.441/DF (*DJ* 18/10/1996), já havia ressaltado que as contribuições previdenciárias de ativos e inativos não estão correlacionadas a benefícios próprios de uns e de outros, mas à solvabilidade de todo o sistema previdenciário do setor público, *ipsis litteris*:

Assim como não aceito considerações puramente atuariais na discussão dos direitos previdenciários, também não as aceito para fundamentar o argumento básico contra a contribuição dos inativos, ou seja, a de que já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria.

Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é o da Seguridade.

Também na ADIMC nº 2.010/DF, o ministro Nelson Jobim, com base ainda na Emenda Constitucional nº 20/98, explicando o preceptivo constitucional do *caput* do artigo 40, então vigente, explicação também aplicável à nova redação do *caput* do artigo 40 da Lei Maior, em face das Emendas Constitucionais nº 41/2003 e 103/2019, enfatizou que “o regime previdenciário do servidor público é contributivo e do tipo *repartição simples e não do tipo capitalização*”. “Daí”, prossegue sua excelência, “não posso referendar passagens lidas de alguns doutrinadores, no sentido de que estaria o servidor ativo, ao ser descontada a contribuição social, adquirindo o direito à aposentadoria. Não. Isso seria legítimo se o sistema fosse de capitalização. Trata-se de um sistema de repartição simples, portanto, não é o que se passa; são gerações que financiam gerações futuras e estas financiam gerações passadas. Este é o sistema que se estabelece”. E conclui Sua Excelência: “O sistema é claro, é um sistema de repartição simples, qual seja, as contribuições dos atuais servidores financiam as aposentadorias e pensões dos inativos. Esse é o ponto, ou seja, esse é o sistema que se estabeleceu. É o sistema de solidariedade social entre uma geração e outra”.

É fato que, no passado, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADI nº 2.010 MC/DF, relator ministro Celso de Mello (*DJ* 12/4/2002), do julgamento do AgRg no RE nº 346.197/DF, relator ministro Dias Tóffoli (*DJe* 12/11/2012) e do julgamento do RE nº 414.915 AgR/PR, relatora ministra Ellen Gracie (*DJ* 20/4/2006), decidiu pela inconstitucionalidade da Lei nº 9.783/1999, nomeadamente dos seus artigos 1º e 2º, em face do art. 40, *caput* e §12, c/c o art. 195, II, da Constituição Federal, nas redações dadas pela

Emenda Constitucional nº 20/1998, assentando a não incidência de contribuição previdenciária sobre servidores inativos e pensionistas da União Federal e a inviabilidade de alíquotas progressivas dessas contribuições diante de ferimento ao princípio que veda a tributação confiscatória e de descaracterização da função constitucional inerente à contribuição previdenciária.

Alguns Estados, mesmo diante do julgado do Supremo Tribunal Federal na ADI MC 2.010/DF, teimaram em exigir a contribuição de seus inativos e pensionistas, tendo a nossa Corte Constitucional, por ensejo do julgamento da ADI MC nº 2.196/RJ,¹⁴ repellido tal pretensão, firmando o entendimento no sentido de que, a partir da Emenda Constitucional nº 20/1998, todos os entes federados não podiam cobrar contribuição previdenciária dos inativos e pensionistas.

Entendeu-se, nessas assentadas, com base em textos constitucionais então vigentes, que o regime de previdência de caráter contributivo, a que se referia o artigo 40, *caput* e §12, combinado com o artigo 195, inciso II, todos da Constituição, nas redações da EC nº 20/1998, tinha sido instituído, unicamente, em relação “Aos servidores titulares de cargos efetivos...”, inexistindo, naquela época, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir a inativos e pensionistas do setor público a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/1999.

Essa específica realidade foi alterada a partir da Emenda Constitucional nº 41, de 19/12/2003, que passou a dar a seguinte redação ao “caput” do artigo 40 da Lei Suprema: “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 pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial...”.

E tal alteração foi ratificada pela Emenda Constitucional nº 103, de 12/11/2019, que assim dispõe: “O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e actuarial”.

Ademais, concebeu o STF, nas oportunidades retromencionadas, que a alíquota progressiva de contribuição previdenciária, além de não implicar concessão adicional de vantagens, benefícios ou serviços, rompeu, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios,

¹⁴ STF-Pleno. ADI 2.196 MC/RJ, rel. min. Moreira Alves, in *DJ* 18/8/2000, p. 80.

constituindo expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse *plus*, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesa de pessoal), cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos.

Considerou, ainda, a Corte Constitucional pátria, nesses julgados retro mencionados, que a progressividade tributária dependia de expressa autorização constitucional, que à época não existia, e que havia a configuração de tributação confiscatória, vedada pela Constituição da República.

Quanto ao obstáculo exposto acima, a Emenda Constitucional nº 103/2019 tentou suplantar, com o estabelecimento das novas redações conferidas ao §12 do artigo 40 (“Além do disposto neste artigo, serão observados, em regime próprio de previdência social, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime Geral da Previdência Social”.) e ao inciso II do *caput* do artigo 195 (“A seguridade social será financiada [...] e das seguintes contribuições sociais: [...] II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; [...]”), ambos da Constituição da República.

A mesma Emenda Constitucional nº 103/2019 alterou a redação do §1º do artigo 149 da Lei Suprema, que passou a ter o seguinte teor: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que *poderão ter alíquotas progressivas* de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões”.

Essas alíquotas deverão ser estabelecidas por leis federais, estaduais, distritais e municipais.

Com o intuito de promoção imediata de alíquotas progressivas da contribuição para o RPPS da União,¹⁵ os incisos I a VII do §1º do artigo 11, combinado com o inciso I do artigo 36, todos da Emenda Constitucional nº 103/2019 estabeleceram disposição transitória, fixando alíquotas progressivas, com incidência a partir de 1º de março de 2020, considerando o valor da base de contribuição (servidores ativos) ou do benefício (aposentados e pensionistas), na seguinte forma: faixa reumatória até 1 salário mínimo (R\$1.045,00), alíquota de 7,5%; acima de 1 salário mínimo, ou seja, de R\$1.045,01 até R\$2.089,60, alíquota de 9,0%; de R\$2.089,01 até R\$3.134,40, alíquota de 12%; de R\$3.134,01 até

¹⁵ Estados, Distrito Federal e Municípios deverão estabelecer as alíquotas por lei local, mas devem adequar-se, a partir de 1º/3/2020, às alíquotas fixadas no art. 11 da EC nº 103/2019, uma vez que, como regra, não podem estabelecer alíquotas inferiores (EC nº 103/2019, art. 36, II).

R\$6.101,06, alíquota de 14%; de R\$6.101,07 até R\$10.448,00, alíquota de 14,5%; de R\$10.448,01 até R\$20.896,00, alíquota de 16,5%; de R\$20.896,01 até R\$40.747,20, alíquota de 19%; acima de R\$40.747,20 alíquota de 22%.¹⁶ (Os valores das faixas remuneratórias deverão ser reajustados na mesma data e pelos mesmos índices do reajuste do RGPS).

Estados, Distrito Federal e Municípios deverão, caso adotem a faculdade do estabelecimento de alíquotas progressivas, definir essas alíquotas por lei local, mas deverão adequar-se às alíquotas fixadas pelo artigo 11 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.

As teses de que nem o constituinte derivado nem o legislador infraconstitucional poderiam se valer da progressividade de alíquotas de contribuições previdenciárias de trabalhadores e servidores públicos, mesmo passando a existir expressa norma constitucional decorrente de emenda, por suposta violação de direito individual amparado por cláusula pétreia (CF, art. 60, §4º, inciso IV), e que as alíquotas progressivas para os trabalhadores e servidores públicos ativos e para os aposentados e pensionistas do setor público seriam inconstitucionais, em face do caráter contributivo individual das contribuições previdenciárias do setor público federal e diante da falta de retribuição a mais pelo fato do correspondente acréscimo da alíquota da contribuição, representando a utilização de tributo com efeito de confisco, vão de encontro às últimas manifestações, quanto ao mérito sobre esses assuntos, do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, decorrente dos julgamentos das ADIs nº 3.105/DF¹⁷ e nº 3.128/DF¹⁸ quando,

¹⁶ Fonte: previdencia.gov.br

¹⁷ STF-Pleno. 3.105/DF, rel. para o Acórdão o min. Cezar Peluso, in DJ 18/2/2005.

¹⁸ Transcrevam-se trechos da Ementa do Acórdão do Pleno do STF do julgamento da ADI nº 3.105-8/DF, rel. para o Acórdão o min. Cezar Peluso: "EMENTA: 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. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, *caput*, 150, I

mesmo sem qualquer acréscimo de vantagem em seus proventos de aposentadoria e pensão, a Emenda Constitucional nº 41/2003 passou a prever que os aposentados e pensionistas contribuíssem para o grupo do regime previdenciário do setor público.

Enfatize-se que a nossa Excelsa Corte Constitucional, na ADI nº 3.105/DF e na ADI nº 3.128/DF, assentou a constitucionalidade da instituição de contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, sob o fundamento de que foram observados, pela Emenda Constitucional nº 41, de 19/12/2003, que deu nova redação ao artigo 40, *caput*, da Constituição da República, os princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como os objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento, bem como que não há de se falar em direito adquirido à manutenção de norma jurídica de tributação, com aplicação dos artigos 5º, XXXVI, 149, *caput*, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II, e 201, *caput*, da Lei Suprema, e o artigo 144 do Código Tributário Nacional.¹⁹

Desse modo restou assentado que só era inconstitucional a cobrança de contribuição previdenciária dos inativos e pensionistas do RPPS entre a vigência da EC nº 20/1998, que inovou, em relação ao texto da Constituição original de 1988 e passou a só permitir a incidência de contribuição previdenciária dos servidores ativos, e antes do início da EC nº 41/3003, que passou a tolerar, desta vez expressamente, a incidência de contribuição previdenciária também dos aposentados e pensionistas do setor público.²⁰

e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, e 201, *caput*, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões ‘cinquenta por cento do’ e ‘sessenta por cento do’, constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, *caput* e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões ‘cinquenta por cento do’ e ‘sessenta por cento do’, constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda” (*In Revista Fórum de Direito Tributário* nº 14, Belo Horizonte: Fórum, março e abril de 2005, p. 105 a 222).

¹⁹ Entendimento mantido pelo Pleno do STF por ocasião dos julgamentos da ADI 3.133/DF, da ADI 3.184/DF e da ADI 3.143/DF, relatora ministra Cármen Lúcia, *DJe* 18/9/2020.

²⁰ Assim, a contribuição de inativos e pensionistas do RPPS era, implicitamente, constitucional antes da EC nº 20/98; passou a ser inconstitucional na vigência da EC nº 20/1998, e voltou a ser constitucional a partir de expressa disposição da EC nº 41/2003, situação preservada com a EC nº 103/2019.

Exatamente no sentido supramencionado é a Ementa do Acórdão da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal decorrente do julgamento do AI 430.971 AgR/PR, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE PROVENTOS E PENSÕES. LEI 12.398/98 DO ESTADO DO PARANÁ. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98. 1. A Emenda Constitucional nº 20/98 estabeleceu um novo regime de previdência de caráter contributivo, definindo-se como contribuintes unicamente os 'servidores titulares de cargos efetivos'. Assim, alterou-se a orientação deste Supremo Tribunal sobre a matéria, tendo o seu Plenário, no julgamento da ADIMC 2.010, rel. Min. Celso de Mello, assentado que a contribuição para o custeio da previdência social dos servidores públicos não deve incidir sobre os proventos ou pensões dos aposentados e pensionistas. 2. Importante ressaltar que essa orientação aplica-se até o advento da Emenda Constitucional nº 41/03, cujo art. 4º, *caput* – considerado constitucional por esta Suprema Corte no julgamento das ADIs 3105 e 3128 – permitiu a cobrança de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas. 3. Agravo regimental improvido.²¹

A única inconstitucionalidade encontrada pelo Supremo Tribunal Federal na Emenda Constitucional nº 41/2003 diz respeito ao seu artigo 4º, parágrafo único, incisos I e II,²² diante da instituição de tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas federais de um lado, e servidores e inativos estaduais, distritais e municipais de outro, com ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária (CF, art. 150, II), permanecendo a regra geral do §18 do artigo 40 da mesma Emenda Constitucional, que traz o seguinte teor: “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”.

²¹ STF-2ª T. AI 430.971 AgR/PR, relatora ministra Ellen Gracie, DJ 18/2/2005, p. 32.

²² EC 41/2003. “Art. 4º. Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o *caput* incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere: I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União”.

Essa compreensão demonstra, também, a constitucionalidade dos preceptivos constitucionais do inciso II do *caput* do art. 195 e do *caput* do artigo 40, com as redações dadas pela Emenda Constitucional nº 103/2019.

De fato, é da essência das contribuições especiais, inclusas as contribuições para a seguridade social, o alcance das finalidades constitucionais, devendo a destinação do produto da arrecadação ter destinação específica.

Por outro lado, diferencia-se a espécie tributária contribuição especial de outros tributos, por beneficiar diretamente o grupo, do qual a pessoa do contribuinte faz parte, e indiretamente a pessoa do próprio contribuinte, por fazer parte do grupo.²³

Já o imposto, tributo não vinculado à atividade estatal, visa custear despesas gerais no interesse geral da sociedade e as taxas visam custear ou o exercício em relação ao contribuinte do poder de polícia ou o serviço público compulsório, específico e divisível, prestado efetivamente à pessoa do contribuinte ou posto à sua disposição.

Destarte, a referibilidade das contribuições especiais, dentre elas as contribuições previdenciárias do inciso II do *caput* do art. 195 e do *caput* do artigo 40, da Constituição da República, em relação aos contribuintes não precisa ser direta, bastando que seja indireta.

Nesse sentido, é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como demonstra, a título ilustrativo, a Ementa do Acórdão decorrente do julgamento do RE nº 595.670 AgR/RS, de relatoria do ministro Roberto Barroso (*DJe* 118, de 20.6.2014), a seguir transcrita, no que tange à contribuição para o Sebrae, quanto mais é assim em relação às contribuições para a seguridade social, posto que o art. 195, *caput*, da Constituição Federal de 5/10/1988, reza que a seguridade social será financiada por toda sociedade de forma direta e indireta, nos termos da lei, e por contribuições para a seguridade social, bem como em relação às contribuições do artigo 195, *caput*, inciso II, do artigo 201 e do artigo 40 da mesma Carta, que impõem a solidariedade e o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema previdenciário do setor público, *in verbis*:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. CARÁTER AUTÔNOMO E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. SUJEIÇÃO PASSIVA QUE DEVE ALCANÇAR COOPERATIVAS QUE ATUEM NO SETOR. No julgamento do Recurso Extraordinário 635.682, Rel. Min. Gilmar Mendes, o Plenário desta Corte reconheceu a constitucionalidade da contribuição para o Sebrae. Ao apreciar o RE 396.226/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, o Tribunal assentou que a contribuição para o Sebrae é autônoma e

²³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Contribuições corporativas: exame da Lei nº 12.514/2011, *in Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 56, Belo Horizonte: Fórum, março e abril de 2012, p. 16.

possui caráter de intervenção no domínio econômico. Assim, a sujeição passiva deve ser atribuída aos agentes que atuem no segmento econômico alcançado pela intervenção estatal. Não há na hipótese referibilidade estrita que restrinja o alcance da exação ao âmbito de atuação do Sebrae. A natureza da contribuição impõe que se reconheça a efetiva atuação no segmento econômico objeto da intervenção estatal em detrimento do intuito lucrativo, sobretudo pela existência de capacidade contributiva. Agravo regimental a que se nega provimento.

Traga-se, também, à colação a Ementa do Acórdão de nossa Corte Constitucional, decorrente do julgamento do RE nº 635.682/RJ, relator o ministro Gilmar Mendes (*DJe*-98 publicada em 24/5/2013):

Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.

Por isso, embora possa existir entendimento em sentido contrário, é razoável a concepção no sentido de que não há qualquer inconstitucionalidade na Emenda Constitucional nº 103/2019, quando passou a explicitar a possibilidade de estabelecimento de alíquotas progressivas para as contribuições previdências dos trabalhadores e para servidores públicos ativos e mesmo inativos e pensionistas do regime previdenciário próprio do setor público, em relação a estes sobre a parcela da base de contribuição que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral da Previdência Social do setor privado.

Além de obediência ao caráter contributivo e solidário das contribuições previdenciárias dos trabalhadores e dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, com a observação dos critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial (CF, arts. 201, *caput* e 40, *caput*), a Emenda Constitucional nº 103/2019, neste ponto de previsão de progressividade de alíquotas de contribuições previdenciárias, observou e favoreceu o cumprimento de outros princípios constitucionais tributários, como o da igualdade (art. 150, II), o da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e o da equidade na forma de participação no custeio, objetivo traçado pela Constituição para a seguridade social (art. 194, parágrafo único, inciso V), cabendo avivar que o §12 do artigo 40, do Estatuto Político, dispõe que, além de normas específicas, o regime de previdência dos servidores públicos

observará, subsidiariamente, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social.

De maneira que, de um modo geral, parece bem razoável a exegese no sentido de inexistência de ferimento, pelo menos em tese, de cláusula pétrea do artigo 60, §4º, inciso IV da Constituição Federal, no que tange à mera previsão de alíquotas progressivas para as contribuições previdenciárias, posto que essa medida propicia o cumprimento de outras normas constitucionais, como as referentes aos princípios da solidariedade, da igualdade, da capacidade contributiva, da equidade na participação do custeio da seguridade social e de equilíbrio financeiro e atuarial do RGPS e do RPPS.

A norma da Constituição no inciso V do parágrafo único do artigo 194, a qual dispõe que compete ao Poder Público, nos termos de lei ordinária federal, organizar a seguridade social, tendo como uma das bases a equidade na forma de participação no custeio, e a norma constitucional do *caput* do artigo 40 adotam os princípios da isonomia e da capacidade contributiva como meios de se promover a justiça no financiamento da seguridade social, marcada esta pela solidariedade.

Segundo o eminente tributarista e desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região Leandro Paulsen:

A equidade na forma de participação no custeio, como desdobramento do princípio da igualdade, exige atenção às peculiaridades de cada categoria de contribuintes de modo que sejam chamados a participar do custeio da seguridade social conforme sua capacidade contributiva e outras circunstâncias específicas.²⁴

E, de fato, como a seguridade social, além das contribuições, deverá ser financiada por toda a sociedade (CF, art. 195, *caput*), reforça-se a noção de solidariedade como referibilidade ampla das contribuições para a seguridade social.

A respeito da solidariedade como referibilidade ampla das contribuições de seguridade social, traga-se, mais essa vez, à colação o magistério de Paulsen:

Relativamente às contribuições de seguridade social, o texto constitucional estabelece uma atenuação à referibilidade característica das contribuições. De fato, o art. 195 da Constituição, ao trazer normas específicas aplicáveis às contribuições de seguridade social, destaca a obrigação de todos em face da dimensão, relevância e prioridade da ação do Poder Público quanto à saúde, à assistência e à previdência. [...] Com isso, podem as pessoas físicas e jurídicas ser chamadas ao

²⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 479.

custeio independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios.²⁵

Destarte, por ser relativa, podendo ser indireta, essa referibilidade em relação ao sujeito passivo das contribuições para a seguridade social, como se assentou, quando dos julgamentos da constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária do setor público para os seus aposentados e pensionistas (ADI nº 3.105/DF e ADI nº 3.128/DF), o que afasta qualquer alegação de inconstitucionalidade, nada obsta, na Constituição da República, que suceda um aumento de alíquota de contribuição previdenciária, sem o correspondente aumento do benefício, desde que isto tenha sucedido para a obtenção ou manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, uma vez que o §5º, do artigo 195, da Lei Maior, se restringe a vedar a criação, majoração ou extensão de benefício ou serviço da seguridade social sem a correspondente fonte de custeio total, inexistindo, outrossim, qualquer arranhão à norma constitucional do artigo 167, inciso XI.

Os argumentos, aparentemente lógicos, no sentido de que os aposentados e pensionistas – estes em face das contribuições já pagas pelo servidor falecido – já contribuíram para merecer o benefício e que a incidência da contribuição sobre os proventos e pensões não lhes trará direito a outros serviços, vantagens ou benefícios não podem ser acatados, diante dos princípios constitucionais da solidariedade, da equidade do custeio e do exigido equilíbrio financeiro e atuarial, expressamente adotados pela Lei Maior, artigo 195, *caput* e inciso II; artigo 194, *caput* e inciso V; artigo 201, *caput*; art. 40, *caput* e §12, com redações dadas desde a Emenda Constitucional nº 41/2003 e pela Emenda Constitucional nº 103/2019.

Portanto, desde a Emenda Constitucional nº 41, de 19/12/2003, com a corroboração da Emenda Constitucional nº 103, de 12/11/2019, não há proibição constitucional de utilização de alíquotas progressivas para as contribuições previdenciárias dos trabalhadores e dos servidores públicos ativos, inativos e pensionistas, bem como existe expressa permissão para a incidência de contribuições previdenciárias sobre os inativos e pensionistas do RPPS com proventos acima do teto de benefícios dos segurados do RGPS, embora, por força da imunidade do artigo 195, II, *in fine*, da Constituição Federal, os aposentados e pensinistas do RGPS não podem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias de seus proventos.

Pondere-se que o estabelecimento de alíquota proporcional (a mesma alíquota, variando a base de cálculo) já cumpre os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.

²⁵ PAULSEN, Leandro. Cit., p. 481 e 482.

Todavia, cabe enfatizar que a utilização de alíquotas progressivas (aumenta-se a alíquota de conformidade com o aumento da base de cálculo) representa ainda maior vivência aos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

O princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes (CF/1988, art. 150, II) é consequência, no âmbito constitucional tributário, do princípio da isonomia jurídica do art. 5º, *caput*, da Lei Maior, no sentido de que *todos são iguais perante a lei, sem distinção arbitrária de qualquer natureza*.

Veda, o artigo 150, II, da Constituição Federal que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem *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*.

Estimula o artigo 150, II, da Constituição da República, que o Fisco deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, por motivo de capacidade contributiva ou por motivo extrafiscal.

Assim, o princípio da proibição de discriminação arbitrária entre contribuintes determina que a norma infraconstitucional deverá tratar igualmente pessoas que estejam nas mesmas condições e que, em face dessas condições, não seria justificável ou razoável tratá-las desigualmente. Da mesma forma, a norma infraconstitucional deverá tratar desigualmente pessoas que estejam em situações diferentes e que, em face de particularidades relevantes de ordem econômica ou social, ou em respeito a valores que a Constituição ampara, mereçam não ser tratadas igualmente.

O princípio da igualdade tributária não se identifica exclusivamente com o princípio da capacidade contributiva, de modo que o exame da constitucionalidade de preceptivo legal, quanto à observância ou não do princípio da igualdade tributária, pode se dar em face de dois fundamentos: os motivos fiscais, onde aí importa a capacidade econômica do sujeito passivo de pagar tributos, e os motivos extrafiscais, onde aí, a capacidade econômica do contribuinte pode até ser desconsiderada, desde que seja garantida a não incidência da regra de tributação em relação a uma faixa mínima de renda indispensável para a vida humana digna ou capaz de viabilizar a atividade econômica, razoavelmente gerida, pois o que importa é o alcance de outros valores constitucionais ou o alcance de relevantes objetivos socioeconômicos.

Neste ponto, vale realçar o magistério de Marco Aurélio Greco no sentido da aplicabilidade em relação às contribuições especiais ou parafiscais do princípio da capacidade contributiva e, por consequência, do princípio da progressividade da tributação, embora a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 149 e no artigo 145, §1º, não tenha imposto ou feito referência expressa a essa possibilidade,

diante do princípio solidarístico, que emana da participação a um determinado grupo social, econômico ou profissional ao qual está relacionada a finalidade constitucionalmente qualificada.²⁶

Por outro lado, se a Constituição da República discriminou a contribuição para a seguridade social sobre o lucro líquido, e sendo o lucro elemento indicativo da capacidade contributiva, parece evidente que tenha permitido, outrossim, implicitamente, que a lei infraconstitucional levasse, também, em consideração a maior ou menor capacidade econômica dos sujeitos passivos das demais contribuições para seguridade social, que ostentem como fato gerador quantitativo ou base de cálculo uma situação denotadora de capacidade contributiva, como a maior ou menor remuneração ou proventos, recebidos por servidor ativo, inativo ou pensionista, com supedâneo nos princípios constitucionais da igualdade no tratamento fiscal (art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, §1º) da razoabilidade e proporcionalidade (CF, 5º, LIV).

Portanto, a fixação de alíquotas progressivas para as contribuições previdenciárias dos trabalhadores e servidores ativos, inativos e pensionistas, incidindo, conforme o §18 do artigo 40, da Carta Política de 1988 (com redação dada pela EC nº 41/2003), em relação a estes dois últimos, apenas os que recebem maiores vencimentos, proventos ou pensões, ou seja, sobre valores que excedam o teto máximo estabelecido para os beneficiários do regime geral de previdência social (RGPS) de que trata o artigo 201 da mesma Constituição, observa tanto o princípio da solidariedade das contribuições para a seguridade social como o princípio da igualdade fiscal, em razão da capacidade contributiva, diante da necessidade de se manter o equilíbrio financeiro e atuarial no sistema previdenciário do setor público federal – levando em consideração, também, a equidade na forma de participação no custeio –, único modo de se atender às aspirações de todos os servidores ativos, inativos e pensionistas, ou seja, a preservação do sistema, com a manutenção dos benefícios a todo o grupo.

Por outro lado, a Constituição Federal pode até tolerar algumas desigualdades de alíquotas e de bases de cálculo, especificamente entre o regime previdenciário do setor público e o regime geral de previdência social do setor privado, sendo que, na realidade, até hoje, esses sistemas apresentam algumas diferenças que repercutem nos respectivos custeios e nos gastos públicos.

Portanto, estando os contribuintes em situações díspares, podem ser submetidos a tratamento fiscal diferenciado, para o atingimento do equilíbrio financeiro e atuarial, sendo justificável a existência de tributação por contribuição previdenciária apenas para os servidores inativos e pensionistas do setor público,

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 195.

cujos proventos ultrapassem o teto de custeio e de benefício do regime geral de previdência, ou seja, apenas em relação aos beneficiados com o recebimento de mais elevados proventos ou pensões, sem que haja, na espécie, qualquer arranhão ao princípio da vedação de tratamento fiscal desigual entre contribuintes que estejam na mesma situação.

O importante é que até o teto dos benefícios dos segurados do RGPS seja, também, reconhecido aos aposentados e pensionistas do RPPS, uma vez que a imunidade de contribuições previdenciárias, tendo em vista que a imunidade é direito condicional absoluto, protegido pelo núcleo intocável da Constituição brasileira não sendo admissível que emenda constitucional venha tender a abolir esse direito à imunidade.

Outrossim, a alegação de inconstitucionalidade concernente à tributação eventualmente mais gravosa dos servidores ativos, os inativos e os pensionistas do setor público em comparação com os trabalhadores do setor privado é sem dúvida correta em relação ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza, tributo não vinculado à atividade estatal, de modo que não seria constitucional tributar mais pesadamente os vencimentos ou proventos dos servidores públicos, em relação aos salários ou proventos dos trabalhadores do setor privado (CF, art. 150, II).

A seu turno, o artigo 145, §1º, da Carta Magna, norma dirigida aos impostos, mas que comporta ser estendida a todos os tributos, dispõe que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, ou seja, levarão em consideração, na sua fixação, a situação pessoal do contribuinte, e serão sempre 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 dos contribuintes.

Portanto, a Constituição deseja que a carga tributária deva ser graduada de acordo com as possibilidades econômicas de cada contribuinte ou de categoria de contribuintes para pagar tributo.

Quanto à observância do princípio da capacidade contributiva, deve-se destacar que este deve ser considerado obedecido quando a Administração tributária, acolhendo a faculdade prevista no art. 145, §1º, segunda parte, do Estatuto Político, e nos termos da lei, investiga o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, e determina a real capacidade contributiva destes, sendo lícito, também, ao Fisco, através de fatos signo-presuntivos de renda, patrimônio e atividade econômica, presumir a idoneidade econômica da pessoa ou da categoria econômica de contribuir para os gastos públicos, acima do mínimo indispensável à compatibilidade com uma vida humana digna ou com a manutenção da atividade econômica.

Como visto, o princípio da capacidade contributiva é informador, quanto ao aspecto fiscal, do princípio da vedação de tratamento tributário discriminatório (CF, art. 150, II), portanto, salvo melhor juízo, nenhuma inconstitucionalidade existe em se tributar com alíquotas progressivas as contribuições previdenciárias dos setores público e privado.

De modo que não há inconstitucionalidade em se fazer incidir contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadorias e pensões do setor público, desde que a incidência da tributação ultrapasse o limite máximo estabelecido para os custeios e os benefícios do RGPS.

Cumprir mencionar que, inicialmente, por ocasião do julgamento de lei municipal que havia estabelecido alíquota progressiva do IPTU por razão fiscal, ou seja, o valor venal dos imóveis, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional sob o argumento de que a Constituição Federal só havia autorizado a progressividade de alíquotas do IPTU por motivo extrafiscal – a progressividade sanção no tempo –, em virtude do descumprimento da função social do imóvel urbano.

Considerou-se também que, sendo o IPTU um imposto real, incidia sobre a coisa e não sobre a pessoa do proprietário, pois não sendo um imposto pessoal, não seria possível a utilização, no caso, do princípio da capacidade contributiva,²⁷ culminando com a edição da Súmula nº 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/00, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar a função social da propriedade urbana”.

Cabe mencionar que, em relação ao imposto sobre transmissão de bens imóveis por ato oneroso entre pessoas vivas (ITBI), o Supremo Tribunal Federal considerou que a Constituição Federal não autoriza, expressamente, como faz, nomeadamente com alguns impostos (IR, ITR, e com o IPTU, este em especial após EC nº 29/2000), a instituição de alíquotas progressivas para o imposto de transmissão de bens imóveis por ato oneroso entre pessoas vivas (ITBI), considerando que a utilização de alíquota proporcional sobre o valor venal já atende ao princípio da capacidade contributiva.²⁸

Depois da Emenda Constitucional nº 29/2000, a nossa Corte Constitucional admitiu a utilização da alíquota progressiva do IPTU, também, por razão fiscal, o valor venal dos imóveis urbanos, afastando a alegação de ferimento de cláusula pétrea relativa à tendência de extinção de direito dos contribuintes, pois passou a considerar que a progressividade das alíquotas do IPTU por motivo fiscal representa o maior cumprimento ao estabelecido pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

²⁷ STF-Pleno, RE nº 153.771/MG, rel. min. Carlos Valloso, in *RTJ* Vol. 162-2, p. 726.

²⁸ STF-Pleno, RE nº 234.105-3/SP, rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 31/3/2000; STF-T2, AO 456.768 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJe* 190, pub. em 8/10/2010.

Decidiu, em síntese, o STF que os novos preceptivos do artigo 156, §1º, incisos I e II, da Constituição Federal, inclusos pela Emenda Constitucional nº 29/2000, não vieram a implicar o afastamento do que se pode ter por núcleo intangível da Constituição, mas simplesmente explicitar e reforçar o real significado ao disposto anteriormente sobre a graduação de tributos, em busca da igualdade e justiça fiscal, tendo em vista, portanto, os princípios da igualdade no tratamento fiscal, da capacidade contributiva e da progressividade, todos eles já versados no texto primitivo da Carta Magna.²⁹

Destarte, a mesma alegação de inconstitucionalidade não cabe ser dirigida à progressividade de alíquotas das contribuições previdenciárias dos trabalhadores do setor privado, servidores ativo, inativo e para os pensionistas do setor público, posto que a Emenda Constitucional nº 103/2019, que deu novas redações para o inciso II do artigo 195 e o §12 do artigo 40 da Lei Suprema, autoriza, expressamente, essa progressividade, seguindo a senda já estabelecida pela Constituição da República de solidariedade e equidade do custeio, dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Aliás, no que tange ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (ITCD), o Supremo Tribunal Federal, mesmo sem disposição expressa e específica da Constituição que autorizasse, em nome do princípio constitucional da igualdade material, explicado do ponto de vista fiscal pelo princípio do mesmo naipe da capacidade contributiva, e diante da faculdade constitucional dada ao Senado Federal para, por meio de resolução, estabelecer a alíquota máxima desse imposto, entendeu constitucional a utilização de alíquotas progressivas.³⁰

No ensejo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045, que considerou constitucional lei estadual que estabeleceu alíquotas progressivas para o imposto sobre herança e doação de quaisquer bens e direitos, o pranteado Ministro Teori Zavascki emitiu percuciente voto, a seguir transcrito:

A questão está em saber se o sistema de progressividade no Imposto de Transmissão *Causa Mortis* é compatível ou não com a Constituição. Apesar da controvérsia interessante firmada sobre o tema, parece-me que essa progressividade não só não é incompatível como atende, de alguma forma, o princípio da capacidade contributiva que, como bem demonstraram os votos, especialmente do ministro Ayres

²⁹ STF-Pleno, ADI 2.732/DF, rel. min. Dias Toffoli, *DJe* 249, pub. em 11/12/2015; STF-Pleno, RE 423.768, rel. min. Marco Aurélio, *DJe* 86, pub. em 10/5/2011; STF/T2, RE 595.080 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, *DJe* 185, pub. em 1º/10/2010; STF-T1, RE 427.488 AgR/RJ, rel. min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 19/5/2005.

³⁰ STF-Pleno, RE 562.045/RS, relatora para o Acórdão a ministra Cármen Lúcia, *DJe* 233, pub. em 27/11/2013; STF-T2, RE 700.360 AgR/RS, relator Ministro Celso de Mello, *DJe* 22, pub. em 12/11/2012.

Britto e da ministra Ellen Gracie, não é também incompatível com os chamados impostos reais. O princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos.

Portanto, em geral, não há de se cogitar, no caso da progressividade de contribuições previdenciárias, de descumprimento de propalada referibilidade direta entre o custeio de cada contribuinte e o benefício individual dele advindo, já que, diante da natureza jurídica dessas contribuições para a seguridade social marcada pela solidariedade e equidade do custeio, de modo que ninguém custeia a própria aposentadoria, mas, sim, cada um custeia as aposentadorias do grupo do qual faz parte, e o grupo contribui para a aposentadoria de cada um, nem há como se alegar desrespeito à cláusula pétreia referente a hipotéticos direitos individuais, diante dos retromencionados precedentes da Corte Constitucional brasileira.

Ademais, em várias decisões sobre progressividade relacionadas com o imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA, o Supremo Tribunal Federal passou a admitir que “todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva, ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos”.³¹

A propósito, sob o aspecto fiscal, a capacidade contributiva é critério que promove a isonomia e a justiça fiscal e que se apresenta de variadas formas, a exemplo da fixação de alíquotas diferenciadas reveladoras de progressividade em consonância com o aumento da base de cálculo.

No que concerne aos outros tributos, como taxas, por exemplo, a Corte Constitucional brasileira tem admitido como constitucional a aplicação de tributação progressiva.³²

Transcreva-se, nesse diapasão, a Ementa do Acórdão do Supremo Tribunal Federal, decorrente do julgamento do AgR no AI nº 170.271, *DJe* 1/12/1995, relator o senhor Ministro Ilmar Galvão.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. TAXA JUDICIÁRIA. LEI PAULISTA Nº 4.952/85, QUE ESTIPULOU, PARA O RESPECTIVO CÁLCULO, O PERCENTUAL DE 1% (UM POR CENTO) ATÉ O VALOR DE 1.500 SALÁRIOS MÍNIMOS, MAIS 0,5% (MEIO POR CENTO) SOBRE O QUE EXCEDER, CONSIDERADO, PARA BASE DE CÁLCULO, O VALOR DA CONDENAÇÃO, DEVIDAMENTE CORRIGIDO. ALEGADA AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO LIVRE ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO E DA LEGALIDADE. Irresignação improcedente. No primeiro caso, por tratar-se de tributo instituído com observância do princípio da progressividade, considerado o valor

³¹ A título ilustrativo, cf. STF-T2, RE 406.955 AgR/MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, *RDDT* nº 196/2012.

³² STF-Pleno, ADI 453, rel. Min. Gilmar Mendes, *RT* v. 96, nº 861/2007; *RDDT* 140/2007.

economico da causa; e, em segundo lugar, face a desnecessidade de lei autorizadora da correção monetária da base de cálculo dos tributos, proclamada no art. 97, § 2º, do Código Tributário Nacional. Agravo regimental improvido.

Em relação às outras contribuições especiais (CF, art. 149), a nossa Corte Constitucional, no ensejo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 573.675/SC, julgou constitucional e harmônico com o princípio da capacidade contributiva, a progressividade da alíquota da contribuição para o custeio de serviço de iluminação pública – COSIP, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores, levando-se em consideração o consumo particular de energia elétrica (residência, comércio, indústria, etc.).³³

Nessa ocasião, o relator, o senhor ministro Ricardo Lewandowski, defendeu que o princípio da capacidade contributiva, embora aplicável preferencialmente aos impostos, não estava a eles limitado, de modo que não haveria um impedimento de utilização de critérios de mensuração de riqueza – como a adoção de alíquotas progressivas – em outras espécies tributárias. Confira-se:

No mais, a despeito de o art. 145, §1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário.

Da mesma forma, a nossa Corte Constitucional, em outro julgado, entendeu constitucional a progressividade da tributação no que tange às contribuições corporativas, também discriminadas na Constituição Federal, no *caput* do seu artigo 149, julgamento ocorrido na ADI nº 4.697, relator o senhor ministro Edson Fachin (in *DJe*-063, publicado em 30/3/2017).

Não há razão, pois, para se considerar inconstitucional a faculdade de adoção de progressividade das alíquotas relativas às contribuições previdenciárias dos setores privado e público, já que não há impedimento constitucional, e mesmo os artigos 40, “caput”; 150, II; 145, §1º, 194, parágrafo único, V, e 195, II, todos da Constituição da República acolhem e recomendam essa medida.

Aliás, embora de certo modo vacilante a jurisprudência do Excelso Pretório,³⁴ há um precedente do Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, do julgamento da ADI nº 790/DF, realizado em 26 de fevereiro de 1993, rel. o senhor Ministro Marco Aurélio (*RTJ* vol. 147-3, p. 921), quando ficou decidido que a instituição de alíquotas diferenciadas ou progressivas, para efeito de cobrança da

³³ STF-Pleno. 573.675/SC, rel. min. Ricardo Lewandowski, in *DJe* nº 94, publicado em 22/5/2009.

³⁴ Cf. STF-Pleno, ADIMC nº 2.010-2/DF, rel. min. Celso de Mello, *DJ* 12/4/2002.

contribuição previdenciária devidas pelos servidores públicos em atividade, não hostilizava o texto constitucional.

Traga-se à colação trecho da respectiva Ementa do Acórdão:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – SERVIDORES PUBLICOS. A norma do artigo 231, PAR. 1º da Lei n. 8.112/90 não conflita com a Constituição Federal no que dispõe que “a contribuição do servidor, diferenciada em função da remuneração mensal, bem como dos órgãos e entidades, será fixada em lei.

No mesmo diapasão, transcrevam-se as seguintes Ementas de Acórdãos do Supremo Tribunal Federal:

STF-T1, RE 353.027 AgR/RS, rel. Min. Eros Grau

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MP 560/94. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Progressividade da alíquota da contribuição previdenciária. Medida Provisória 560/94. Afronta à Constituição do Brasil. Inexistência. 2. MP 560/94. Vigência. Termo Inicial. Esta Corte, ao declarar a inconstitucionalidade apenas do artigo 1º do Texto Normativo, reconheceu a validade de sua disciplina e esclareceu que a vigência de suas disposições dar-se-ia após transcorrido o prazo nonagesimal previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição do Brasil. Agravo regimental não provido. (DJ 28/10/2005).

STF-T2, RE 467.929 AgR/RS, rel. Min. Gilmar Mendes

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Servidor Público. Contribuição social. Art. 2º da Lei 8.688/93. Alíquotas progressivas. Constitucionalidade. Precedente. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (DJe 222, pub. in 21/11/2008).

Impende aduzir que, na doutrina, Frederico Amado critica a posição pretérita do Supremo Tribunal Federal decorrente do julgamento da ADI MC nº 2.010, no sentido de que caberia alíquotas progressivas somente naquelas hipóteses específicas e exaustivamente previstas na Constituição Federal, razão da decretação da inconstitucionalidade, no dia 12 de abril de 2002, da progressividade de alíquotas da contribuição dos servidores públicos federais, estabelecida pela Lei nº 9.783/1999, *ipsis litteris*:

Particularmente, não há como concordar com o STF. Isso porque no próprio RGPS a contribuição do segurado empregado, doméstico e avulso possui alíquotas progressivas (8, 9 ou 11%), a teor do artigo 20, da Lei 8.212/91, disposição legal que nunca foi pronunciada inconstitucional pela Suprema Corte.

Isso porque elevar a alíquota de contribuição do servidor que ganha mais decorre do Princípio da Capacidade Contributiva e da Isonomia

Tributária, não se vislumbrando, *a priori*, o uso do tributo com efeito confiscatório, salvo se forem instituídas alíquotas excessivas.³⁵

Não se pode, pois, deixar de aplaudir o acerto de decisões de nossa Augusta Corte Constitucional, supramencionadas, que ampliam o alcance da progressividade tributária e que acabam por reconhecer no §1º, do artigo 145, da Lei Maior, o fundamento de validade para que todos os tributos do ordenamento possam ser progressivos, sem necessidade de autorização constitucional específica para tanto.

Contudo, a utilização da progressividade de contribuições previdenciárias, da mesma forma que em relação aos tributos em geral, deve ser razoável e proporcional (CF, art. 5º, LIV), jamais podendo ser toleradas alíquotas progressivas exacerbadas, que cheguem ao ponto de ferir o princípio da vedação de utilização de tributo com fins de confisco (CF, art. 150, IV) em conjunto com o princípio do devido processo legal material (CF, art. 5º, LIV).

A Emenda Constitucional nº 103/2019 inseriu, ainda, novos parágrafos (§1º-A; §1º-B; §1º-C)³⁶ ao artigo 149 da Constituição Federal, que, advirta-se, se aplicados, por norma constitucional provisória ou por futura lei infraconstitucional, com excesso ou de forma desarrazoada, poderá causar lesão ao direito dos servidores públicos, aposentados e pensionistas do RPPS da União de serem tributados com observância do princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, direito e garantia individual protegido, pela Lei Maior, por cláusula pétrea (CF, art. 150, IV, c/c art. 60, §4º, inc. IV).

O princípio da proibição de confisco do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, de 1988, significa que a carga de tributo não pode ser tão pesada a ponto de ser sentida como uma penalidade, como o uso da tributação com finalidade de desapropriação.

Por este princípio, o padrão de tributação não pode ser insuportável, ou, em outras palavras, não pode haver desarrazoabilidade ou desproporcionalidade na tributação.

³⁵ AMADO, Frederico. *Curso de Direito e Processo Previdenciário*. 6. edição, ampliada e atualizada. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 1084.

³⁶ CF. Art. 149. “[...] §1º-A. Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. §1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no §1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. §1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o §1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento de pedidos de medidas liminares nas ADIs 2.010 e 2.016, relator ministro Celso de Mello (*DJ* 12/4/2002) considerou confiscatória, tendo em vista a existência da alíquota de 27,5% do Imposto sobre a Renda de pessoas físicas, a alíquota de 25% da Contribuição da Previdência Social do Servidor Público Civil da União, que havia sido prevista pelo artigo 2º da Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999.

Para efeito de se examinar se um tributo ou penalidade tributária foram utilizados com efeito de confisco ou não, a análise deve ser feita em função da totalidade dos tributos de cada ente tributante ou em função de cada tributo ou sanção negativa isoladamente considerados.

O artigo 1º da Emenda Constitucional nº 103/2019 deu nova redação ao §1º do artigo 149 da Constituição Federal, de modo que passa a facultar a adoção de alíquotas progressivas de contribuições para custeio de regime próprio de previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cobradas dos respectivos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, de acordo com o valor da base de contribuição – total da remuneração – ou dos proventos de aposentadorias e de pensões.

As alíquotas mais elevadas, de acordo com a faixa remuneratória, de 19% e 22% da contribuição previdenciária do setor público federal, estabelecidas provisoriamente pelo artigo 11 da Emenda Constitucional nº 103/2019, somando-se com a atual alíquota de 27,5% do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, chegam bem próximas do que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião dos julgamentos das ADIs 2.010 e 2.016 já considerou inconstitucional (alíquota de 25% de CP para RPPS mais 27,5% do IRPF).

De modo que milita razoável controvérsia acerca da inconstitucionalidade, também, dessas novas alíquotas provisórias, diante de provável desrespeito ao princípio, amparado por cláusula pétrea (CF, art. 60, §4º, IV), de utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV), posto que o resultado da operação em relação a alíquotas máximas de contribuição previdenciária e do imposto de renda e proventos ($19\% + 27,5\% = 46,5\%$; ou $22\% + 27,5\% = 49,5\%$), tributos estes incidentes na fonte, chega ao patamar bem próximo do nível da carga tributária da União incidente na fonte ($25\% + 27,5\% = 52,5\%$) declarado inconstitucional por ferimento ao princípio do não confisco em precedentes do próprio STF.

Ademais, essa possibilidade de inconstitucionalidade – diante da vedação de confisco, princípio este protegido por cláusula pétrea – é agravada diante do dispositivo do artigo 1º da Emenda Constitucional nº 103/2019, que incluiu novos parágrafos ao mesmo artigo 149 da Constituição, que, simplesmente, transfere, exclusivamente, para os ombros dos servidores inativos e pensionistas do RPPS a responsabilidade de resolver *deficit* atuarial, uma vez que o novo §1º-A do artigo 149 prevê, em caso de desequilíbrio das contas, contribuição ordinária dos

aposentados e pensionistas incidente sobre o valor dos proventos de aposentadorias e de pensões que supere o salário mínimo.

Há, ainda, nesse preceptivo do §1º-A, da Constituição da República, outra inconstitucionalidade, desta feita em relação ao tratamento desigual desarrazoado entre os segurados do RGPS, que têm imunidade do total dos proventos recebidos, com os aposentados e proventos do RPPS, para gerar o equilíbrio atuarial, que poderão sofrer a incidência de contribuição previdenciária sobre seus proventos até mesmo com base de cálculo menor do que o teto do benefício do RGPS.

Ora, os aposentados e pensionistas do setor privado, desde a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998 e até mesmo com a edição da emenda Constitucional nº 103/2019, sempre foram imunes em relação às contribuições previdenciárias nos termos do inciso II do artigo 195 da Constituição Federal, e o §12 do artigo 40, também desde a EC 20, com a manutenção pela EC 103, determina que o regime próprio de previdência social, no que couber, observe os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social.

A seu turno, os trabalhadores em atividade do setor privado, inclusos os trabalhadores avulsos e os domésticos, pagam a contribuição previdenciária por alíquotas progressivas tendo como base a faixa de remuneração: taxa de desconto de até R\$1.045,00 (salário mínimo) alíquota de 7,5%; taxa de desconto entre R\$1.045,01 até R\$2.089,60 alíquota de 9%; taxa de desconto entre R\$2.089,61 até R\$3.134,40 alíquota de 12%; taxa de desconto entre R\$3.134,41 até R\$6.101,06 alíquota de 14% (Lei nº 8.212/1991, art. 20).

Com a Emenda Constitucional nº 41/2003, que deu nova redação ao *caput* do artigo 40 da Constituição da República, foi autorizada, por essa EC, a incidência de contribuições previdenciárias sobre os aposentados e pensionistas do RPPS, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Já a Emenda Constitucional nº 41/2003 incluiu o §18 ao artigo 40 da Constituição Federal, dispondo que *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.*

Essa norma foi mantida pelo §4º do artigo 11 da Emenda Constitucional nº 103/2019 com a seguinte redação: *A alíquota de contribuição de que trata o caput, com a redução ou a majoração decorrentes do disposto no § 1º, será devida pelos aposentados e pensionistas de quaisquer dos Poderes da União, incluídas suas entidades autárquicas e suas fundações, e incidirá sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social, hipótese*

em que será considerada a totalidade do valor do benefício para fins de definição das alíquotas aplicáveis.

Foi, unicamente, a existência de dispositivo com este jaez que salvou de inconstitucionalidade a nova incidência de contribuição de aposentados e pensionistas para o RPPS, pois manteve a imunidade tributária, direito do contribuinte protegido por cláusula pétrea (CF, art. 5º, §4º, IV), uma vez que preservou a imunidade também para os aposentados e pensionistas do setor público até antes que o patamar dos proventos supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, mantendo-se assim o tratamento isonômico entre aposentados e pensionistas dos setores público e privado.

Contudo, tal critério foi afastado, com evidente lesão aos direitos absolutos de imunidade tributária, do princípio da isonomia e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, todos direitos amparados pelo núcleo intangível da Constituição de 5/10/1988 (art. 60, §4º, IV), pelo §1º-A do artigo 149, incluso pela EC nº 103/2019, que abandona o piso a partir do qual os aposentados e pensionistas do RPPS poderiam voltar a contribuir para esse regime, tendo em vista que, segundo a malsinada regra, em caso de *deficit* atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir, não mais sobre os proventos que ultrapassem a faixa imune, mas sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o mísero salário mínimo.

A jurisprudência no sentido de que as imunidades tributárias são direitos individuais absolutos protegidos por cláusula pétrea tem sido assentada pelo Supremo Tribunal Federal, cabendo avivar, apenas a título exemplificativo, a Ementa do Acórdão decorrente do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, *in verbis*:

EMENTA: – Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5º, par. 2º, 60, par. 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, ‘b’, e VI, ‘a’, ‘b’, ‘c’ e ‘d’, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, ‘a’, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica ‘o art. 150, III, ‘b’ e VI’, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, par. 2º, art. 60, par. 4º, inciso IV e art. 150, III, ‘b’ da

Constituição); 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4º, inciso I, e art. 150, VI, 'a', da C.F.); 3. – a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: 'b'): templos de qualquer culto; 'c'): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e 'd'): livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, 'a', 'b', 'c' e 'd' da C.F. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.^{37 38} (Os destaques não constam no original)

Mas a irracionalidade não para aqui, já que, não satisfeito, o Constituinte derivado aprovou a norma da EC nº 103/2019 que introduziu o §1º-B ao artigo 149 da Lei das Leis, dispondo que, na previsível hipótese da gestão do RPPS manter-se com a mesma ineficiência e com os mesmos desvios de sempre, bastaria os gestores demonstrarem a insuficiência da medida – de duvidosa constitucionalidade – tomada no §1º-A, para que seja facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

Colime-me que existe, no dispositivo do §1º-B do artigo 149, em comento, tratatamento diferenciado, sendo possível a alegação de ferimento ao princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes (CF, art. 150, II, c/c o art. 60, §4º, IV), posto que se dá um tratamento mais gravoso, ou seja, a possibilidade de incidência de contribuição extraordinária para regime previdenciário tão somente sobre os servidores ativos, inativos e pensionistas da União, tolerando tratamento discriminatório uma vez que não prevê a mesma possibilidade

³⁷ STF-Pleno. ADI nº 939, rel. min. Sydney Sanches, *RTJ* vol. 151-3, p. 755.

³⁸ STF-Pleno. RE 636.941, rel. min. Luiz Fux, *in DJe* 4/4/2014. Trecho da Ementa: "9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, §7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, §4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário".

para os segurados do RGPS nem para os servidores ativos, aposentados e pensionistas do RPPS dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Não se pode olvidar que a Corte Constitucional brasileira, por ocasião dos julgamentos da ADI nº 3.105/DF, da ADI nº 3.128/DF, da ADI nº 3.143/DF e da ADI nº 3.184/DF, considerou inconstitucional, nomeadamente por ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária – tratamento arbitrário e discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro –, as expressões *cinquenta por cento do* e *sessenta por cento do*, constantes do artigo 4º, parágrafo único, incisos I e II, da Emenda Constitucional nº 41/2003,³⁹ com a aplicação dos artigos 145, §1º, e 150, II, do artigo 5º, *caput* e §1º, e do artigo 60, §4º, IV, todas da Carta Política.

Nessas assentadas, o Supremo Tribunal Federal decidiu que era inconstitucional a fixação de bases de cálculo diferenciadas de contribuições previdenciárias de aposentados e pensionistas do setor público, incidentes sobre os proventos que ultrapassassem a faixa de imunidade dos proventos de aposentadorias e pensões – pois até aí tais proventos dos inativos e pensionistas do RPPS estavam também imunes, juntamente com os proventos dos segurados inativos e pensionistas do RGPS –, configurando, assim, tratamento discriminatório entre aposentados e pensionistas da União em relação aos aposentados e pensionistas dos demais entes federados.

Destarte, aplicação isolada ou, com mais razão ainda, conjunta das medidas retrocomentadas pode muito bem conduzir a uma carga tributária confiscatória, levando em consideração a alíquota de 27,5% do IRPF, com a desobservância do artigo 150, IV, e o artigo 60, §4º, IV, da Lei Maior.

Aliás, há contribuições de mais para assegurar o mesmo direito à aposentadoria digna, pois, além da existência de contribuição ordinária de natureza tributária para o RPPS, de contribuição complementar de natureza voluntária (CF, art. 40, §§14 ao 16), existe, ainda, a previsão de contribuição extraordinária de natureza compulsória.

³⁹ EC 41/2003. “Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o *caput* incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere: I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União”.

Por sua vez, a EC nº 103/2019 inclui o §1º-C ao artigo 149 da Constituição, dispondo que a *contribuição extraordinária de que trata o §1º-B* do mesmo artigo, também de duvidosa constitucionalidade, *deverá* ser instituída simultaneamente com outras medidas⁴⁰ para o equacionamento do *deficit* e vigorará por período determinado, contando na data de sua instituição.

Não se pode deixar de reconhecer que a falta de equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios e do regime geral mais se deve às más gestões desses fundos – ineficiências da fiscalização de créditos de custeio e de fraudes quanto aos benefícios, insucessos nas cobranças de créditos previdenciários, reiteradas remissões, anistias e longos parcelamentos de dívidas com favorecimentos para os contumazes devedores, constantes desvinculações ou desvios de recursos das contribuições para a seguridade social, etc.

Nesse diapasão, é o comentário de Kiyoshi Harada:

O § 1º-A, acrescido pela EC nº 103/2019, possibilita a instituição de contribuição ordinária sobre os proventos de aposentadoria e de pensão que superem o salário mínimo, sempre que houver deficit atuarial. Os §§ 1º-B e 1º-C, no caso de perdurar o deficit atuarial, apesar das providências previstas no § 1º-A, facultam a instituição de contribuição extraordinária dos servidores públicos ativos, aposentados e pensionistas. Com tamanha arbitrariedade legislativa, o governante não terá que se preocupar em manter a saúde financeira do setor previdenciário, permitindo a geração de deficit atuarial a ser coberto por contribuição extraordinária. Trata-se de constitucionalizar o regime da irresponsabilidade na gestão fiscal.⁴¹

Marisa Ferreira dis Santos reconhece:

A proposta de Reforma da Previdência de 2019 foi baseada na existência de ‘privilégios’ para os servidores públicos, que teriam ocasionado a quebra do Sistema previdenciário.

Os alegados ‘privilégios’ nada mais eram que garantias constitucionais dadas aos servidores públicos e que, na sua grande maioria, deixaram de existir a partir da EC nº 41/2003, que, entre outras alterações relevantes, extinguiu as aposentadorias integrais e a paridade, e criou o regime de previdência complementar.

A ineficiência da gestão dos regimes próprios e do regime geral mais se devem à má gestão desses fundos, *tendo em vista que tanto os servidores públicos quanto segurados do RGPS sempre pagaram*

⁴⁰ O que preocupa mais é que não foi explicitado que outras medidas poderiam ser essas, para o equacionamento do déficit do RPPS da União. O que estaria na cabeça do Constituinte derivado ao colocar essa norma no Texto Constitucional? Ressalte-se que todos os direitos humanos fundamentais estão protegidos pelo núcleo intocável da Constituição Cidadã de 1988 (CF, art. 60, §4º, IV).

⁴¹ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. edição. São Paulo: Atlas, 2020, p. 362 e 363.

contribuições elevadas à previdência social. [Sendo de avivar, aliás, que os servidores ativos sofrem incidência sobre o total de seus vencimento].⁴²

Um outro ponto que cabe, outrossim, ser realçado, como repisado nos julgamentos da ADI nº 3.105/DF e da ADI nº 3.128/DF, diz respeito ao fato de que ninguém tem direito adquirido à não incidência de nova norma jurídica de tributação.

A norma de tributação não deve retroagir para alcançar fatos geradores do tributo ocorridos antes do início da vigência da lei, que o tenha instituído ou aumentado (art. 5º, XXXVI; art. 150, III, *a*, ambos da CF/1988); mas a mesma norma de tributação pode ter repercussão em relação a fatos posteriores ao aperfeiçoamento do fato ou ato ou do contrato, ou mesmo da coisa julgada.

Em consonância com a determinação do artigo 146, *caput*, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, no *caput* do seu artigo 144, estabelece que o lançamento do tributo, quanto ao aspecto material ou substancial, ou seja, no que tange aos aspectos objetivos, subjetivos e quantitativos (identificação do sujeito passivo, definição do fato gerador, estipulação da base de cálculo, fixação de alíquota, etc.) reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e rege-se pela legislação então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Portanto, desde o início da vigência da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, todos os contribuintes são cientes de que a legislação tributária que deve ser aplicada, quanto aos aspectos materiais ou substanciais, é aquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador do tributo.

Não há, pois, por esse ângulo, ferimento a direito adquirido. Ninguém tem direito adquirido à manutenção das regras de tributação exatamente como estavam postas em certo momento no passado.

Os entes da Federação recebem da Constituição o poder de tributar, para que assim possam cumprir suas atividades em prol da realização do bem comum.

Não tem o administrado ou contribuinte o direito de obstar a que incida sobre seus bens, rendimentos, vencimentos, proventos ou negócios, nova regra jurídica de tributação no que concerne aos fatos geradores tributários sucedidos após o início da vigência da lei tributária que houver instituído ou aumentado tributo, ainda que esses bens tenham sido adquiridos ou os contratos tenham sido celebrados ou ato de concessão de aposentadoria tenha sido publicado antes desse início de vigência da lei que instituiu ou aumentou o tributo.

⁴² SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Direito previdenciário esquematizado*. Coordenado por Pedro Lenza. 10. edição, versão digital. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 935 a 936.

Se alguém, por exemplo, foi aposentado quando vigorava a alíquota do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza de 25%, logicamente, que esse servidor inativo não tem direito de só ser tributado, em relação a esse imposto, com a alíquota vigorante no momento da realização do ato jurídico perfeito de sua aposentadoria. Claro que, se mesmo após a concessão do benefício da inatividade, a alíquota do imposto sobre os proventos poderia passar, como de fato passou, para 27,5%, obviamente, que essa majoração de alíquota pode incidir sobre os proventos da aposentadoria em relação à obtenção, por parte do servidor inativo, da disponibilidade dos proventos, após o início da vigência do novo dispositivo legal que trouxe esse aumento de tributo.

Em relação aos aposentados e pensionistas, esclareça-se que não mais tendo vigência a norma constitucional exonerativa, em face de emenda constitucional que revogou a imunidade (EC nº 41/2003), que, por sua vez, havia sido criada, também, por anterior emenda constitucional (EC nº 20/1998), de modo que nada mais obsta que passe a incidir norma de aumento de alíquotas de contribuição previdenciária do setor público, também, em relação aos proventos de aposentadoria e pensões, isto em relação aos fatos geradores do tributo que venham a ocorrer a partir do início de vigência da nova regra de tributação.

Avive-se que a nossa Corte Constitucional, por ocasião dos julgamentos da ADI nº 3.105/DF e da ADI nº 3.128/DF, relator para os acórdãos o ministro Cezar Peluso, ao examinar a Emenda Constitucional nº 41/2003, considerou constitucional a incidência de contribuição previdenciária do setor público sobre proventos de aposentadorias e pensões, todavia, somente em relações aos valores dos proventos superiores ao teto de benefícios dos segurados do RGPS (*DJ* 18/2/2005).

No que tange à garantia da irredutibilidade dos vencimentos e proventos, cumpre ressaltar, com supedâneo na reafirmação proferida pelo Supremo Tribunal Federal por ensejo dos julgamentos da ADI nº 3.105/DF e da ADI nº 3.128/DF, ocorridos no dia 18 de agosto de 2004, que tal garantia não é oponível à instituição ou ao aumento de tributo ou da contribuição previdenciária do setor público.

Destarte, as majorações de contribuições previdenciárias sobre trabalhadores do setor privado ou sobre os servidores públicos ativos, ou sobre os inativos ou sobre os pensionistas do setor público federal, como de qualquer outro tributo, são constitucionalmente possíveis, desde que a tributação do gravame específico e a total carga tributária do respectivo ente tributante permaneçam dentro dos padrões da razoabilidade e o nível de tributação mantenha-se dentro do aceitável e proporcional, sem causar prejuízo à manutenção da vida humana digna (CF/88, art. 150, IV).

Aliás, antiga jurisprudência de nossa Corte Constitucional sempre foi no sentido de que não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar a instituição ou o aumento dos tributos, sob a alegação

de suposta agressão à garantia de irredutibilidade de salários, vencimentos ou proventos.

Assim, quanto a essa questão da irredutibilidade, de há muito, desde quando essa garantia existia apenas para os magistrados, que a nossa Augusta Corte Constitucional firmou o entendimento de que ela é relativa, de modo que a incidência de tributo pode se dar sem ofensa alguma a ela.⁴³

A regra da irredutibilidade da primeira parte do inciso XV do artigo 37 da atual Constituição Federal sofre derrogações, instituídas pela segunda parte do supracitado preceptivo constitucional (com a redação dada pela EC n° 19, de 04.06.1988), que são aplicáveis tanto a servidores ativos como a inativos e a pensionistas, e que prevê, relativamente aos vencimentos e proventos, a incidência de tributos, e, portanto, de contribuições para o custeio da previdência social do setor público.

4 Abordagem sinóptica dos pontos relevantes analisados

1º) Seria cabível a alegação de ferimento de cláusula pétrea, pela fixação de alíquotas progressivas e pela previsão de contribuição extraordinária para o RPPS, tendo em vista a existência de direito individual protegido por cláusula pétrea?

R.) Sim, seria possível tal alegação, mas apenas se o patamar mais elevado de alíquotas progressivas por si só possa ser considerado confiscatório ou, se somada as incidências de uma ou duas dessas alíquotas mais elevadas de contribuição previdenciária com o teto da alíquota progressiva do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, se atinja um total de carga tributária confiscatória do ente tributante, conforme já decidiu o Guardião de nossa Constituição (ADIs 2.010 e 2.016). Ademais, com a nova redação do §1º do artigo 149 da Constituição, e com os acréscimos dos §§1º-A, 1º-B e 1º-C no mesmo artigo 149, inclusive, com as possibilidades de criação de contribuição extraordinária e de incidência de tributação com contribuição previdenciária sobre aposentados e pensionistas com proventos acima apenas de um salário mínimo, quando os segurados do regime geral da previdência social são imunes em relação até mesmo ao teto de benefícios, o que representa lesão ao princípio da isonomia (CF, art. 150, II), parece razoável interpretar que o Constituinte derivado largou de mão o compromisso de o Poder Público gerir com competência e eficiência o regime próprio de previdência social, deixando, com ferimento aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV), todos os ônus de eventual desequilíbrio financeiro e atuarial para os ombros dos servidores públicos ativos, aposentados e pensionistas, o que é injusto e constitucionalmente inaceitável.

⁴³ STF-Pleno, RE 70.009/RS, rel. Min. Barros Monteiro, *RTJ* vol. 83-1/1977 e STF-T2, AI 95.521 AgR/RS, rel. Min. Décio Miranda, *RTJ* vol. 109-1/1984.

A exigência de equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes previdenciários e o princípio da equidade do custeio dos regimes previdenciários podem justificar a adoção dessas medidas, estando intimamente ligados aos princípios da capacidade contributiva, uma vez que aqueles proporcionam uma ainda melhor graduação e maior vivência deste, não podem, todavia, a carga tributária de determinado ente da Federação ou o patamar de determinado tributo ou multa fiscal ser tão escorchantes, que possam ser tidos como confiscatória, uma vez que há aqui direito e garantia constitucional amparado por cláusula pétrea (CF, art. 60, §4º, IV). Parece que a solução encontrada para a previdência social do setor público, ainda que tenham sido respeitados os direitos adquiridos referentes aos benefícios de aposentadorias e pensões, é que possa a União receber de volta, a título de contribuições previdenciárias ordinárias e extraordinárias com alíquotas progressivas dessas contribuições e com alíquota progressiva máxima do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, praticamente, tudo ou quase tudo do que fora pago a título de proventos, o que, sem dúvida alguma, representa um tratamento fiscal confiscatório com ferimento do núcleo intangível da Lei Maior. A teleologia da reforma seria poder o ente da Federação receber de volta com a mão direita, tudo ou quase tudo que pagou com a mão esquerda, sendo que com isso não compactua o princípio do devido processo legal material os substantivo. Ademais, fere o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV) constitucionalizar a irresponsabilidade dos entes da Federação e dos gestores do RPPS em relação à manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do regime da previdência do setor público, já que a Emenda Constitucional nº 103/2019, com os acrescentados §§1º-A e 1º-B ao artigo 149 da Lei Maior, transfere esse ônus para os ombros dos servidores públicos e pensionistas, esquivando o Poder Público de quaisquer encargos em decorrência da costumeira má gestão desse regime.

2º) Haveria inconstitucionalidade em face da carência de referibilidade direta entre a incidência de maior alíquota, pelo uso dos instrumentos da progressividade e da contribuição extraordinária, e o corresponde aumento da contrapartida de vantagens, serviços ou benefícios previdenciários?

R.) Por esse simples motivo não. A concepção de que o aumento de contribuição só poderia ocorrer se houvesse acréscimo correspondente de vantagens, serviços ou benefícios previdenciários, sob a alegação da existência do caráter retributivo individual entre o custeio e a contrapartida pessoal recebida, já foi rechaçada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADIs 3.105/DF, 3.128/DF, 3.133/DF, 3.184/DF e 3.143/DF), tendo em mente que, em verdade, nenhum trabalhador ou servidor público custeia a sua própria aposentadoria, mas ajuda a custear a aposentadoria do grupo do qual faz parte, e o mesmo grupo

auxilia a custear ou a manter cada aposentadoria ou pensão, isto é, os regimes previdenciários dos trabalhadores do setor privado e dos servidores públicos ativos, inativos e pensionistas são contributivos, mas do tipo “repartição simples” e não do tipo “capitalização”.

3ª) Tendo em vista que os aposentados e pensionistas do regime geral de previdência social são imunes de contribuições para a seguridade social (CF, art. 195, II, *in fine*), seria inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre os servidores públicos da União inativos e pensionistas sobre base de cálculo inferior ao teto de benefícios para o RGPS, como prevê o vigente §1º-A do art. 149 da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 11 da Emenda Constitucional nº 103/2019?

R.) Sim. Há várias decisões da Corte Constitucional brasileira reconhecendo que a imunidade tributária é um direito fundamental absoluto, amparado por cláusula pétrea (STF-Pleno. ADI 939; RE 636.941, etc.). Os benefícios de aposentadorias e pensões do RGPS são imunes de contribuição previdenciária. A Emenda Constitucional nº 41/2003 autorizou a incidência da contribuição previdenciária sobre os aposentados e pensionistas do RPPS, mas incidindo sobre os valores de proventos que excedessem o teto de benefícios dos segurados do regime previdenciário do setor privado. Abaixo desse teto, os servidores inativos e pensionistas do setor público estavam também imunes de contribuição previdenciária. Assim, s.m.j., a incidência de contribuição previdenciária sobre aposentados e pensionistas do setor público acima apenas do valor do salário mínimo fere a aludida imunidade tributária e o princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes, ambos os direitos amparados pelo núcleo intocável da Carta Política (CF, art. 60, §4º, IV).

4ª) Haveria, nas normas provisoriamente postas e na previsão de contribuição extraordinária para o RPPS, desrespeito ao princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco?

R.) Percebe-se que se aproxima bem do ponto em que o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional em assentadas pretéritas, decorrentes dos julgamentos das ADIs 2.010 e 2.016 (Contribuição Previdenciária 25% + Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas 27,5% = 52,5%), em relação às faixas mais elevadas de bases de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre servidores ativos, inativos e pensionistas da União, onde a alíquota chega ao patamar de 19% e de 22% de contribuição previdenciária do setor público federal e pensionistas, somando-se, ainda, a incidência de 27,5%, que é a atual alíquota máxima do IRPF, por isso, é possível conceber que essas provisórias alíquotas máximas também possam ser tidas como inconstitucionais, por suposta lesão ao direito de

não sofrer carga tributária confiscatória do mesmo ente tributante, direito este protegido por cláusula pétrea. Esta visão de provável inconstitucionalidade se reforça em relação à possibilidade de incidir, além de contribuições ordinárias, também contribuições extraordinárias nessas faixas de alíquotas mais elevadas.

5 Conclusão

Diante de todo o exposto, resta concluir:

- a) O princípio da progressividade pode ser aplicado aos outros tributos em geral, incluso, obviamente, em relação aos impostos e às contribuições previdenciárias, que receberam da Constituição Federal expressa previsão de aplicação.
- b) Houve uma evolução de interpretação constitucional, de modo que o STF, para dar maior vigência ainda aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, passou a autorizar alíquotas progressivas para tributos, ainda que sem explícita disposição constitucional, vale dizer, sobre o imposto sobre doação e herança – ITCD –, sobre algumas taxas e algumas contribuições especiais ou parafiscais, de modo que se pode concluir que, hodiernamente, a nossa Corte Constitucional tolera o uso da tributação progressiva para todo e qualquer tributo, ainda que não haja permissão para tanto explícita da Constituição Federal.
- c) Em relação ao regime previdenciário oficial, como decidiu mais recentemente o Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade nº 3.105/DF, nº 3.128/DF, ADI nº 3.133/DF, ADI nº 3.184/DF e da ADI nº 3.143/DF, quando considerou constitucional a incidência dessa contribuição em relação aos aposentados e pensionistas do setor público, cumpre inferir que os regimes previdenciários dos trabalhadores do setor privado e dos servidores públicos ativos, inativos e pensionistas são contributivos, mas do tipo “repartição simples” e não do tipo “capitalização”: são gerações que financiam reciprocamente gerações.
- d) Sendo assim, e tendo em vista que as contribuições previdenciárias dos setores privado e público devem obediência aos critérios de solidariedade, equidade no custeio, equilíbrio econômico e atuarial, e que a referibilidade dos sujeitos passivos deve ser vista com relatividade, tendo em vista que nenhum trabalhador ou servidor público custeou ou custeia a sua própria aposentadoria, mas sim colaborou ou colabora para o grupo do seu regime previdenciário, ou seja, contribuiu para as aposentadorias e pensões do grupo do qual cada trabalhador ou servidor fez ou faz parte, demonstrada está a constitucionalidade da existência de alíquotas progressivas, também, em relação a essas contribuições previdenciárias,

ainda mais porque tal medida contribui para a maior vivência dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da equidade na forma de participação do custeio, favorecendo para o exigido critério de equilíbrio financeiro e atuarial, visto que a alíquota maior somente incidirá sobre os maiores patamares de remunerações, não sendo aceitáveis, na espécie, exageros.

- e) Ainda que a Constituição preveja o equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes previdenciários oficiais próprio ou público e geral ou privado, em caso de abuso ou excesso desarrazoado na utilização dessa progressividade de alíquotas ou da instituição de contribuições extraordinárias, o guardião maior de nossa Constituição, o Supremo Tribunal Federal, certamente, tendo em vista o direito humano de sobrevivência digna (CF, art. 1º, III, c/c art. 5º, LIV) e o princípio da vedação de utilização de tributo com fins de confisco, irá coibir essa eventual exacerbação, tendo em vista não ser razoável nem justo colocar, exclusivamente, nos ombros das pessoas dos contribuintes a responsabilidade ou o ônus pela má gestão histórica desses sistemas.
- f) Assim, pode ser cogitada a eventual inconstitucionalidade apenas se o patamar mais elevado de alíquotas progressivas por si só possa ser considerado confiscatório ou, se somada as incidências de uma ou duas dessas alíquotas mais elevadas de contribuição previdenciária com o teto da alíquota progressiva do imposto sobre e renda e proventos de qualquer natureza, se atinja um total de carga tributária confiscatória do ente tributante, conforme já decidiu o Guardião de nossa Constituição (ADIs 2.010 e 2.016).
- g) Ademais, com a nova redação do §1º do artigo 149 da Constituição, e com os acréscimos dos §§ 1º-A, 1º-B e 1º-C no mesmo artigo 149, inclusive, com as possibilidades de criação de contribuição extraordinária e de incidência de tributação com contribuição previdenciária sobre aposentados e pensionistas com proventos acima apenas de um salário mínimo, quando os segurados do regime geral da previdência social são imunes em relação até mesmo ao teto de benefícios, o que representa lesão ao princípio da isonomia (CF, art. 150, II), parece razoável interpretar que o Constituinte derivado largou de mão o compromisso de o Poder Público gerir com competência e eficiência o regime próprio de previdência social, deixando, com ferimento aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV), todos os ônus de eventual desequilíbrio financeiro e atuarial para os ombros dos servidores públicos ativos, aposentados e pensionistas, o que é injusto e constitucionalmente inaceitável.

- h) Repise-se que a exigência de equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes previdenciários e o princípio da equidade do custeio dos regimes previdenciários podem justificar a adoção das medidas tomadas pela EC nº 103/2019, estando intimamente ligados aos princípios da capacidade contributiva, uma vez que aqueles proporcionam uma ainda melhor graduação e maior vivência deste, não podem, todavia, a carga tributária de determinado ente da Federação ou o patamar de determinado tributo ou multa fiscal ser tão escorchantes que possam ser tidos como confiscatória, pois há aqui direito e garantia constitucional amparado por cláusula pétrea (CF, art. 60, §4º, IV).
- i) Parece que a solução encontrada para o previdência social do setor público, ainda que tenham sido respeitados os direitos adquiridos referentes aos benefícios de aposentadorias e pensões, é que possa a União receber de volta, a título de contribuições previdenciárias ordinárias e extraordinárias com alíquotas progressivas dessas contribuições e com alíquota progressiva máxima do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, praticamente, tudo ou quase tudo do que fora pago a título de vencimentos ou proventos, o que, sem dúvida alguma, representa um tratamento fiscal confiscatório com ferimento do núcleo intangível da Lei Maior. A teleologia da reforma seria poder receber de volta com a mão direita, tudo ou quase tudo dado com a mão esquerda, o que não se compadece o princípio do devido processo legal material os substantivo.
- j) Ademais, fere o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade (CF, art. 5º, LIV) constitucionalizar a irresponsabilidade dos entes da Federação e dos gestores do RPPS em relação à manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial do regime da previdência do setor público, uma vez que a Emenda Constitucional nº 103/2019, com os acrescentados §§1º-A e 1º-B ao artigo 149 da Lei Maior, transfere esse ônus para os ombros dos servidores públicos e pensionistas, esquivando o Poder Público de quaisquer encargos em decorrência da costumeira má gestão desse regime.
- k) A concepção de que o aumento de contribuição só poderia ocorrer se houvesse acréscimo correspondente de vantagens, serviços ou benefícios previdenciários, sob a alegação da existência do caráter retributivo individual entre o custeio e a contrapartida pessoal recebida, já foi rechaçada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ADIs 3.105/DF, 3.128/DF, 3.133/DF, 3.184/DF e 3.143/DF), tendo em mente que, em verdade, nenhum trabalhador ou servidor público custeia a sua própria aposentadoria, mas ajuda a custear a aposentadoria do grupo do qual faz parte, e o mesmo grupo auxilia a custear ou a manter cada aposentadoria ou pensão.

- l) Há várias decisões da Corte Constitucional brasileira reconhecendo que a imunidade tributária é um direito fundamental absoluto, amparado por cláusula pétrea (STF-Pleno. ADI 939; RE 636.941, etc.), portanto, os benefícios de aposentadorias e pensões do RGPS são imunes de contribuições previdenciárias. A Emenda Constitucional nº 41/2003 autorizou a incidência da contribuição previdenciária sobre os aposentados e pensionistas do RPPS, mas incidindo sobre os valores de proventos que excedessem o teto de benefícios dos segurados do regime previdenciário do setor privado. Abaixo desse teto, os servidores inativos e pensionistas do setor público estavam também imunes de contribuição previdenciária. Assim, s. m. j., a incidência de contribuição previdenciária sobre aposentados e pensionistas do setor público acima apenas do valor do salário mínimo fere a aludida imunidade tributária e o princípio da vedação de tratamento fiscal discriminatório entre contribuintes, ambos os direitos amparados pelo núcleo intocável da Carta Política (CF, art. 60, §4º, IV).
- m) Infere-se que as normas provisoriamente postas e a previsão de contribuição extraordinária para o RPPS podem conduzir ao desrespeito do princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confiscos, tendo em mente que o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional em assentadas pretéritas, decorrentes dos julgamentos das ADIs 2.010 e 2.016 (Contribuição Previdenciária 25% + Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas 27,5% = 52,5%), de modo que, em relação às faixas mais elevadas de bases de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre servidores ativos, inativos e pensionistas da União, onde a alíquota chega ao patamar de 19% e de 22% de contribuição previdenciária do setor público federal e pensionistas, somando-se, ainda, a incidência de 27,5%, que é a atual alíquota máxima do IRPF, é razoável conceber que essas provisórias alíquotas máximas também possam ser tidas como inconstitucionais, por suposta lesão ao direito do contribuinte de não sofrer carga tributária confiscatória do mesmo ente tributante, direito este protegido por cláusula pétrea. Esta visão de provável inconstitucionalidade se reforça em relação à possibilidade de incidir, além de contribuições ordinárias, também contribuições extraordinárias nessas faixas de alíquotas mais elevada.

Referências

AMADO, Frederico. *Curso de Direito e Processo Previdenciário*. 6. edição, ampliada e atualizada. Salvador: JusPodivm, 2015.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. edição. São Paulo: Atlas, 2020.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 11. Edição; Rio de Janeiro: Forense, 1991.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Direito previdenciário esquematizado*. Coordenado por Pedro Lenza. 10. edição, versão digital. São Paulo: Saraiva, 2020.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Exame de constitucionalidade da fixação de alíquotas progressivas da contribuição previdenciária do servidor público federal. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 91. Belo Horizonte: Fórum, janeiro e fevereiro de 2018, p. 53 a 72.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Contribuições corporativas: exame da Lei nº 12.514/2011. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 56. Belo Horizonte: Fórum, março e abril de 2012, p. 9 a 31.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A constitucionalidade das diferenciações de alíquotas da CSLL: art. 1º da Lei nº 13.169/2015. *In: Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 81, Belo Horizonte: Fórum, maio e junho de 2016, p. 59 a 72.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Reforma previdenciária de custeio do RPPS na berlinda: análise da constitucionalidade da adoção de alíquotas progressivas e da previsão de contribuição extraordinária (arts. 1º e 11 da EC 103/2019). *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 18, n. 108, p. 31-73, nov./dez. 2020.
