I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-032-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tribuário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e ´coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marilia

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A EC Nº 103/2019 E AS ALTERAÇÕES NO FINANCIAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL: AS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS DA REFORMA DA PREVIDÊNCIA

CONSTITUTIONAL AMENDMENT 103/2019 AND CHANGES IN THE FINANCING OF THE PUBLIC PENSION SYSTEM: THE TAX AND FINANCIAL ISSUES OF PENSION REFORM

Zélia Luiza Pierdoná [1]

Resumo

A Emenda Constitucional nº 103/2019, que aprovou a recente Reforma da Previdência Social, trouxe inovações relacionadas ao financiamento da proteção previdenciária, tanto de natureza tributária, quanto financeira. O presente trabalho tem por objetivo apresentar as referidas inovações, especialmente aquelas dos artigos 149 e 239, comparando-as com as disposições constitucionais até então vigentes. Visa, também, verificar as repercussões das inovações relacionadas à sustentabilidade da proteção previdenciária. Para tanto, será utilizado o método comparativo, com suporte na pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, bem como nos dados oficiais, partindo-se das disposições constitucionais introduzidas pela referida emenda constitucional, em relação àquelas até então vigentes.

Palavras-chave: Emenda constitucional nº 103/2019, Proteção previdenciária, Financiamento, Alterações, Sustentabilidade

Abstract/Resumen/Résumé

Constitutional Amendment 103/2019, which approved the recent pension reform, brought innovations related to pension system financing, both tax and financial. The present work aims to present these innovations, especially those of articles 149 and 239, comparing them with the constitutional provisions in force until then. It also aims to verify the repercussions of the innovations related to the sustainability of public pension system. For this purpose, the comparative method will be used, supported by bibliographical and jurisprudential research, as well as official data, starting from the constitutional provisions introduced by the referred constitutional amendment, in relation to those until then.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Constitutional amendment 103/2019, Public pension system protection, Financing, Changes, Sustainability

---

[1] Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutora e Mestre em Direito pela PUC/SP. Realizou estágio de Pós-doutorado na Universidade Complutense de Madri.

Introdução

A Reforma da Previdência Social, aprovada pela Emenda Constitucional nº 103/2019, introduziu, além de alterações relativas aos benefícios, mudanças relacionadas ao financiamento da previdência social, tanto de natureza tributária, quanto financeira.

As mencionadas alterações foram promovidas em razão do aumento expressivo dos valores que têm sido destinados ao pagamento dos benefícios previdenciários, tanto aqueles do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, quanto dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, especialmente em decorrência da longevidade da população brasileira e das regras de acesso aos benefícios, bem como da forma de apuração dos respectivos valores.

Nesse contexto, a EC nº 103/2019 modificou as regras de acesso aos benefícios, a forma de apuração de seus valores e, também, regras relacionadas ao financiamento da previdência social.

O presente trabalho visa apresentar as alterações relacionadas ao financiamento da previdência social, analisando tanto as de natureza financeira, quanto as de natureza tributária, especialmente aquelas dos artigos 149 e 239. Na citada análise será feita uma comparação das normas introduzidas pela EC nº 103/2019, em relação às disposições constitucionais até então vigentes. Além disso, o estudo pretende verificar as repercussões das referidas inovações relacionadas à sustentabilidade da proteção previdenciária.

Para tanto, será utilizado o método comparativo, com suporte na revisão bibliográfica, na pesquisa jurisprudencial e em dados oficiais, partindo-se das disposições constitucionais anteriores à EC nº 103/2019 e daquelas introduzidas pela referida emenda.

As alterações no financiamento da previdência social

A Reforma da Previdência, efetuada pela EC nº 103/2019, introduziu, além das mudanças relacionadas aos benefícios previdenciários, diversas alterações relativas ao financiamento da previdência social, em sua maioria modificando regras tributárias (relacionadas às contribuições previdenciárias), embora também tenha efetuado alterações de natureza financeira.

A modificação do preceito do art. 239, *caput* e de seu §1º: a redução do financiamento de programas de desenvolvimento econômico

No que tange às mudanças de natureza financeira, a EC nº 103/2019 modificou o *caput* do art. 239[1] e seu §1º para destinar 12% da receita das contribuições do PIS e do PASEP para "outras ações da previdência social" (*caput*), retirando, assim, o citado percentual do financiamento de programas de desenvolvimento econômico (§1º).

A Constituição de 1988 destinou a receita das contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) para o financiamento do seguro-desemprego, para o abono previsto no §3º do art. 239 e, no mínimo, 40% de sua receita para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (§1º do art. 239, em sua redação original).

As receitas do PIS/PASEP são destinadas ao Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT, "que é umas das mais importantes fontes de recursos das políticas de financiamento do desenvolvimento no Brasil" (IPEA, 2012, p. 33).

O referido fundo viabiliza a proteção social aos trabalhadores desempregados e àqueles de baixa renda (seguro-desemprego e abono) e, ao mesmo tempo, garante recursos para financiar o desenvolvimento do Brasil.

Referindo-se ao FAT, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA assim assevera:

> A Constituição Federal de 1988 elencou uma série de princípios concernentes aos trabalhadores brasileiros. Estes princípios criaram (ou reforçaram) diversos mecanismos de proteção laboral, de maneira a possibilitar uma inserção mais civilizada dos trabalhadores na economia, na sociedade e na política. Entre estes mecanismos, o inciso II do Artigo 7º do texto constitucional

[1]. Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§1º Dos recursos mencionados no caput, no mínimo 28% (vinte e oito por cento) serão destinados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que preservem o seu valor. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

> estabeleceu que 'são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário'. Por sua vez, o Artigo 239 da Constituição estabeleceu abono de um salário mínimo anual 'aos empregados que percebam, de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal'. A arrecadação de contribuições do Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) seria a fonte de recursos para o pagamento tanto do seguro-desemprego quanto do abono salarial. Ademais, destinou-se uma quota de 40% desta arrecadação para 'financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), com critérios de remuneração que lhes preservem o valor'.
>
> Dessa forma, inscreveu-se na Constituição um mecanismo dual de financiamento das políticas de emprego e renda, o qual articulava (por meio de uma mesma fonte) o custeio de despesas relativas à proteção social de trabalhadores desempregados ou de baixa renda, bem como a mobilização de recursos para financiar projetos de desenvolvimento econômico – o que em última instância favoreceria a geração de novos empregos e a ampliação da renda (IPEA, 2012, p. 241).

Conforme se verifica do texto acima, os recursos destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico buscam a geração de empregos e, com isso, a ampliação da renda.

Entretanto, a EC nº 103/2019 reduziu os referidos recursos, uma vez que, na nova redação dada ao §1º do art. 239, determinou que "no mínimo 28%" da receita do PIS/PASEP "serão destinados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social".

Assim, a referida emenda reduziu em 12% o financiamento de programas de desenvolvimento econômico. A mencionada diferença foi destinada a "outras ações da previdência social", conforme nova redação atribuída ao *caput* do art. 239.

A EC nº 103/2019 utilizou a expressão "outras ações da previdência", uma vez que o seguro-desemprego é um benefício previdenciário, haja vista que o desemprego involuntário é uma das situações protegidas pela previdência social, nos termos do art. 201, III[2], da Constituição. Também o

[2]. 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, e

abono a que se refere o §3º do art. 239 tem natureza de benefício previdenciário, o qual está previsto no próprio texto constitucional (PIERDONÁ, 2017).

Antes da referida emenda, as contribuições específicas para o pagamento dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social, previstos na Lei nº 8.213/91, eram as incidentes sobre a remuneração do trabalho: contribuição da empresa sobre a remuneração para aos trabalhadores e contribuição dos trabalhadores, respectivamente, previstas no art. 195, I, "a" e no art. 195, II, ambos da Constituição.

Com a citada alteração, a Reforma da Previdência priorizou o aumento de receita para a previdência social, em detrimento do financiamento de programas de desenvolvimento, os quais, conforme mencionado acima, tem por objetivo gerar novos empregos.

Como houve aumento de receita à previdência social, em um primeiro momento pode parecer que isso contribuiria para a sustentabilidade da previdência social, já que teria mais recursos destinados à proteção previdenciária.

Entretanto, com a diminuição do financiamento de programas de desenvolvimento, haverá diminuição na geração de empregos e, com isso, redução das contribuições relacionadas à remuneração do trabalho (da empresa e do trabalhador - receitas específicas para o pagamento dos benefícios do RGPS, nos termos do art. 167, XI, da Constituição), significando que a alteração não traz os efeitos pretendidos, pois representará uma diminuição no ingresso de receitas para a previdência social, o que efetivamente comprometerá, ainda mais, a sustentabilidade da previdência.

A progressividade das alíquotas

A EC nº 103/2019 autorizou a adoção de alíquotas progressivas para as contribuições dos segurados do Regime Geral de Previdência Social (inciso II do art. 195) e, também, dos servidores públicos vinculados aos Regimes

---

atenderá, na forma da lei, a:
(...)
III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;

Próprios de Previdência Social (§1º do art. 149), conforme se observa nos citados preceitos constitucionais, com redação dada pela referida emenda:

> 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:
> (...)
> 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;
>
> 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.

Verifica-se, dos dispositivos constitucionais acima transcritos, que a progressividade autorizada pela EC nº 103/2019 está relacionada ao valor do salário de contribuição. Assim, quanto mais aumenta o salário de contribuição, maiores vão se tornando as alíquotas.

Em regra[3] o salário de contribuição corresponde à remuneração dos segurados do Regime Geral - RGPS e dos servidores públicos. Também é considerado salário de contribuição os proventos de aposentadoria dos servidores públicos e das pensões recebidas por seus dependentes, uma vez que há a incidência de contribuição sobre os referidos benefícios, nos termo do art. 40, §18[4], o que não acontece com as aposentadorias as pensões

[3] Menciona-se, em regra, porque a contribuição do segurado especial, vinculado ao RGPS, incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, nos termos do §8º do art. 195 da Constituição e do art. 25 da Lei nº 8.212/1991.

[4] Art. 40 (...)
§18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

concedidas pelo RGPS, haja vista a imunidade estabelecida no II do art. 195, ambos da Constituição.

A EC nº 103/2019, além de autorizar a adoção de alíquotas progressivas pelo legislador infraconstitucional, já estabeleceu, em seu art. 11[5], alíquotas progressivas para as contribuições dos servidores públicos federais e, no art. 28[6], para os segurados vinculados ao Regime Geral de Previdência Social.

---

[5] 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.

[6] Art. 28. Até que lei altere as alíquotas da contribuição de que trata a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, devidas pelo segurado empregado, inclusive o doméstico, e pelo trabalhador avulso, estas serão de:
I - até 1 (um) salário-mínimo, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento);
II - acima de 1 (um) salário-mínimo até R$ 2.000,00 (dois mil reais), 9% (nove por cento);
III - de R$ 2.000,01 (dois mil reais e um centavo) até R$ 3.000,00 (três mil reais), 12% (doze por cento); e
IV - de R$ 3.000,01 (três mil reais e um centavo) até o limite do salário de contribuição, 14% (quatorze por cento).
§1º As alíquotas previstas no **caput** serão aplicadas de forma progressiva sobre o salário de contribuição do segurado, incidindo cada alíquota sobre a faixa de valores compreendida nos respectivos limites.
§2º Os valores previstos no **caput** 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.

Em razão da progressividade autorizada constitucionalmente, quanto maior o valor da remuneração (RGPS e RPPS) ou do provento de aposentadoria e de pensão (no caso do RPPS), maiores serão as alíquotas.

A referida progressividade está em consonância com o princípio da "equidade na forma de participação no custeio", previsto no inciso V do parágrafo único do art. 194 da Constituição, em seu aspecto da capacidade contributiva.

O citado princípio estabelece que a participação no custeio da seguridade social, sistema no qual está inserido o subsistema da previdência social, deve ser dada de maneira equânime, o que também inclui a capacidade contributiva.

Menciona-se que "também inclui a capacidade contributiva", porque, embora a referida capacidade também deve "ser considerada para se determinar a equidade, esta é muito mais ampla e deve levar em conta as formas de financiamento, assim como, a finalidade das contribuições" de seguridade social (PIERDONÁ, 2015, p. 94).

Para Pierdoná,

> as contribuições previstas no art. 149 da Constituição, nas quais se incluem as de seguridade social (art. 195, também da Constituição), se diferenciam das demais espécies tributárias pelas suas finalidades constitucionais.
>
> E, quanto à finalidade das contribuições, o princípio da equidade permite que se observe, por exemplo, a relação entre a contribuição e as prestações, ou seja, deve ser considerado o risco que o sujeito passivo produz para o sistema de seguridade social. Este é o caso da contribuição prevista no art. 22, II, da Lei 8.212/91, cujas alíquotas variam de 1, 2 a 3%, conforme o risco apresentado pelo contribuinte (leve, médio ou grave), segundo a atividade econômica em que se enquadra. As referidas alíquotas podem ser reduzidas em 50% ou acrescentadas em 100%, conforme prevê o art. 10 da Lei 10.666/2003, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica. Pode-se citar, também, o acréscimo para o financiamento das aposentadorias especiais (art. 57, §6º, da Lei 8.213/91).
>
> Outra especificidade que também pode ser observada é a utilização da mão-de-obra. Dessa forma, as atividades mais informatizadas poderiam ter alíquotas superiores àquelas que empregam mais pessoas. Isso não deixa de ser um aspecto relacionado à produção de riscos, acima comentado, já que as atividades mais informatizadas contribuem para o aumento do risco previsto no art. 201, III, da Constituição - desemprego involuntário (PIERDONA, 2015, p. 94).

Assim, a equidade também deve considerar a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação, embora não se restrinja a ela, já que a equidade na forma de participação do custeio é mais abrangente do que a apreciação da capacidade contributiva.

Portanto, a EC nº 103/2019 autorizou a adoção da progressividade das contribuições previdenciárias dos segurados do RGPS e dos servidores públicos, sendo que, conforme referido acima, a própria emenda já estabeleceu alíquotas progressivas para o Regime Geral e para os servidores ativos, inativos e pensionistas do Regime Próprio dos Servidores Federais.

Antes disso, a legislação infraconstitucional havia estabelecido a progressividade das alíquotas aplicáveis aos servidores públicos federais em dois momentos: por meio da Lei nº 9.783/99 e da Medida Provisória nº 805/2017, ambas questionadas no STF.

Em relação à Medida Provisória nº 805/2017, que estabeleceu alíquotas progressivas para os servidores públicos federais, a Associação Nacional dos Magistrados Brasileiros, a Associação dos Magistrados da Justiça do Trabalho e a Associação dos Juízes Federais do Brasil ajuizaram a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 5.812/DF, sob a alegação de violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Segundo as citadas associações, com os aumentos das alíquotas, a contribuição previdenciária, somada ao imposto de renda, ultrapassa "o limite do razoável da capacidade contributiva do servidor e configura a hipótese de confisco" (STF, 2017).

As associações também sustentaram que a "Constituição Federal não autoriza alíquota progressiva para a contribuição previdenciária de servidor público" e que o "STF já enfrentou a matéria na análise da ADI 2010-2/DF e da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) 8", quando foi reconhecida "a impossibilidade de fixação de tal forma de tributação por se tratar de hipótese que se sujeita a estrita autorização constitucional" (STF, 2017).

Por não ter sido convertida em lei, a Medida Provisória 805/2017

perdeu sua eficácia. Em razão disso, o Ministro relator julgou prejudicada a referida ADI (STF, 2018).

Já a ADI 2.010/DF foi ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em fase da Lei nº 9.783/99, a qual instituiu, além da progressividade das alíquotas das contribuições dos servidores federais ativos, a contribuição para os aposentados e os pensionistas.

Ao apreciar a medida cautelar da referida ADI, o Supremo Tribunal Federal, considerou inconstitucional a contribuição dos inativos e dos pensionistas, instituída pela mencionada lei, por entender que a Constituição não autorizava a criação da contribuição dos aposentados e pensionistas. O mesmo entendimento se deu em relação à adoção de alíquotas progressivas. Para o citado tribunal "a progressividade em matéria tributária supõe expressa autorização constitucional" (STF, 1999, p. 5).

A referida ação foi julgada "parcialmente prejudicada por perda superveniente de seu objeto" (STF, 2002), em razão da derrogação do art. 2º da Lei nº 9.783/99 pela Lei nº 9.988/2000.

Registre-se que, em relação à possibilidade de cobrança das contribuições dos inativos e pensionistas, a EC nº 41/2003 autorizou a sua instituição, tendo o STF, na ADI 3.028/DF (ajuizada pela Associação Nacional dos Procuradores da República), julgado improcedente a ação em relação ao *caput* do art. 4º da referida emenda constitucional. Entretanto, julgou "inconstitucionais as expressões 'cinquenta por cento do' e 'sessenta por cento do, contidas, respectivamente, nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional 41/03", determinando, em razão disso, a aplicação do §18 do art. 40 da Constituição, introduzido pela citada emenda" (STF, 2004).

Assim, considerando que o STF entendeu que com a autorização dada pela EC nº 41/2003, a contribuição dos servidores inativos e pensionistas é constitucional; e, considerando, ainda, que, para o referido tribunal, a progressividade em matéria tributária pressupõe expressa autorização constitucional, com a autorização da progressividade das alíquotas das contribuições previdenciárias, pela EC nº 103/2019, tanto dos servidores

públicos ativos, inativos e de seus pensionistas (de todos os entes da federação), quanto dos segurados do RGPS, a progressividade deve ser julgada constitucional pelo STF, em diversas ADIs que já foram propostas perante o citado tribunal.

Dentre as ADIs, está a de nº 6.255/DF, ajuizada por cinco entidades de classe (Associação dos Magistrados Brasileiros, Associação Nacional dos Membros do Ministério Público, Associação Nacional dos Procuradores do Trabalho, Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho e Associação Nacional dos Procuradores da República), na qual requerem, dentre outras coisas, a suspensão da progressividade das alíquotas de contribuição previdenciária, alegando que a citada progressividade tem impacto desproporcional em seus subsídios, "sem que tenham sido criados benefícios correspondentes ao 'abusivo aumento" (STF, 2019).

Entretanto, a Constituição, tanto para o RGPS (art. 201), quanto para os Regimes dos Servidores (art. 40) estabelece a necessidade de observância de critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

Segundo dados do Relatório Resumido de Execução Orçamentária do Governo Federal (TESOURO NACIONAL, 2018), a União gastou com o seu RPPS (aposentadorias de seus servidores públicos civis, seus dependentes e com as pensões dos dependentes de seus militares) R$ 106 bilhões. Desses valores, 84,92 bilhões referem-se ao pagamento das aposentadorias e pensões dos servidores públicos civis, sendo que as receitas das contribuições dos servidores e da União totalizaram foram de 33,67 bilhões. Com isso, a diferença de mais de 50 bilhões foi suportada pela tributação incidente sobre a sociedade como um todo. No que tange à pensão dos militares, os gastos foram de 21,41 bilhões e a receita de contribuições para a referida pensão foi de 2,36 bilhões. Assim, a sociedade, mais uma vez, garantiu a diferença, que corresponde a mais de 19 bilhões.

Também no Regime Geral de Previdência Social - RGPS, segundo o referido relatório, a sociedade teve que garantir a diferença de 194 bilhões. Isso porque as receitas específicas das contribuições para o pagamento dos benefícios do RGPS (da empresa e do trabalhador sobre a remuneração do

trabalho) foram de 395 bilhões, enquanto que a despesa totalizou 589 bilhões. Assim, a diferença de 194 bilhões foi garantida com a receita das outras contribuições de seguridade social, que, em última instância, são suportadas pelo consumidor final dos produtos e serviços.

Diante desse quadro, para garantir o equilíbrio financeiro e atuarial, as contribuições específicas para a proteção previdenciária precisavam de alterações, sendo justo que os segurados do RGPS e os servidores dos Regimes Próprios que ganham mais podem contribuir com alíquotas progressivamente maiores.

A alegação feita na ADI nº 6.255/DF, de que o aumento das contribuições, decorrente da adoção de alíquotas progressivas, tem impacto desproporcional nos subsídios dos servidores, sem que tenham sido criados benefícios correspondentes ao aumento, deve ser afastada, não apenas em razão dos dados acima elencados, os quais demonstram a inexistência do equilíbrio financeiro e atuarial, exigido no art. 40 da Constituição (estão alegando a inconstitucionalidade da progressividade imposta aos servidores públicos), mas também pela interpretação que deve ser atribuída ao preceito do §5[7] do art. 195 da Constituição, que estabelece a necessidade de custeio prévio.

Assim, se há benefícios sem a correspondente fonte de custeio total, conforme demonstrado pelos dados relativos a 2018 (o mesmo ocorreu em relação aos anos anteriores, o que pode ser observado consultando os relatórios do Tesouro Nacional dos respectivos anos), não é necessário que se aumente ou se crie benefícios para se estabelecer o aumento de receitas.

Ao contrário, deve-se dar efetividade ao referido princípio, criando fonte de custeio para garantir o pagamento dos benefícios já existentes. Ora, se houve a criação, majoração ou a extensão de benefícios sem a correspondente fonte de custeio total, é necessário aumentar as fontes de custeio para não persistir o estado de inconstitucionalidade existente.

Na hipótese de não ser suficiente a adoção de alíquotas progressiva,

[7] Art. 195 (...)
§5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

para garantir o equilíbrio atuarial, a Constituição permite a redução da imunidade dirigida às aposentadorias e às pensões dos Regimes Próprios, prevista no §18 do art. 40, o que será objeto de consideração no próximo item.

A redução da imunidade sobre os proventos de aposentadoria e das pensões pagas pelo RPPS prevista no art. 149, §1º-A da Constituição

A EC nº 103/2019 autorizou, aos entes federativos, no art. 149, §1º-A[8], a instituição de contribuições sobre os valores dos proventos de aposentadoria e das pensões que superarem o salário-mínimo, na hipótese de existência de deficit atuarial.

Isso significa que, apenas na referida hipótese, a contribuição poderá incidir sobre os valores dos proventos das aposentadorias e das pensões que superarem o salário-mínimo, uma vez que o art. 40, §18,[9] da Constituição, preceitua que a contribuição sobre as aposentadorias e sobre as pensões pagas pelos Regimes dos Servidores pode incidir sobre os valores que superem o limite máximo do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

Assim, a determinação de incidência de contribuição entre o salário-mínimo e o teto do RGPS, somente poderá ser efetivada na hipótese da existência de deficit atuarial.

Portanto, a referida medida visa atender ao preceito do *caput* do art. 40 da Constituição (observância de critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial) e, com isso, garantir a sustentabilidade da proteção previdenciária, tanto para os atuais, quanto para os futuros beneficiários.

A revogação do preceito do §21 do art. 40 da Constituição

A Constituição, no §21 do art. 40, com redação dada pela EC nº 47/2005, estabelecia que a contribuição dos aposentados e pensionistas dos

[8] Art. 149 (…)
§ 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.
[9] Art. 40 (…)
§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Regimes dos Servidores somente incidiria nos valores que superassem o dobro do teto do Regime Geral, "quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante".

A EC nº 103/2019 revogou o citado preceito constitucional. Assim, a contribuição, como regra, incide sobre os proventos de aposentadorias e de pensões concedidas pelos Regimes dos Servidores que superarem o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS.

Registre-se que a incidência de contribuição sobre os proventos de aposentadorias e de pensões, concedidas pelos Regimes dos Servidores, foi autorizada pela EC nº 41/2003, mas somente nos valores que excedessem o teto do RGPS. Com isso, a citada emenda, ao mesmo tempo em que permitiu a incidência de contribuição, estabeleceu uma imunidade nos valores recebido até o teto do RGPS, sendo que a EC nº 47/2005, dobrou o limite da imunidade, na hipótese de beneficiário com doença incapacitante.

Com a revogação do §21 do art. 40, não há diferença entre os aposentados e pensionistas com ou sem doença incapacitante. Porém, deve ser ressaltado que a incidência da contribuição se dá apenas sobre as aposentadorias e pensões que superem o teto do RGPS (atualmente de R$ 6.100,06), o que é considerado um valor razoável, especialmente se consideradas as diferenças sociais existentes no Brasil.

Com a redução da imunidade, haverá aumento de receitas, o que contribui para superar a situação de desiquilíbrio existente nos RPPS e, dessa forma, também, contribui para a sustentabilidade da proteção previdenciária.

A contribuição extraordinária

A EC nº 103/2019, acrescentou o §1º-B ao art. 149, o qual estabelece que, na hipótese de ser "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". Os sujeitos passivos da referida contribuição são os servidores ativos, os aposentados e os pensionistas.

Assim, apenas à União foi conferida a faculdade de instituir a referida

contribuição. Com isso, os demais entes federativos não estão autorizado a criar a contribuição extraordinária.

Com isso, na hipótese de *deficit* atuarial, todos os entes federativos poderão instituir contribuição dos aposentados e pensionistas, nos valores que dos proventos de aposentadoria e de pensões que superem o salário-mínimo. Porém, somente a União poderá instituir contribuição extraordinária, quando a contribuição entre o salário-mínimo e o teto do RGPS for insuficiente para enfrentar o deficit atuarial

Deve ser ressaltado que, para poder instituir a referida contribuição extraordinária, a União precisa, simultaneamente, adotar outras medidas para equacionamento do deficit, bem como estabelecer um prazo determinado pra sua cobrança, nos termos do §1º-C, do art. 149 da Constituição[10]. Há, portanto, duas condicionantes.

A contribuição extraordinária é uma forma de atribuir àqueles que recebem a proteção do Regime Próprio dos Servidores Federais a responsabilidade pelo seu financiamento. Do contrário, toda a sociedade é responsabilizada por um direito que não usufrui. Isso dá efetividade ao princípio da equidade na forma de participação do custeio.

A vedação introduzida pelo §9º do art. 195

Por fim, foram feitas alterações também no §§ 9º e 11 do art. 195, com vistas à sustentabilidade da previdência social.

O art. 195, §9º, preceitua que as contribuições previstas no inciso I do referido artigo poderão "ter alíquotas 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". No entanto, a EC nº 103/2019, estabeleceu que não poderá ser adotada base de cálculo diferenciada em relação à contribuição da empresa sobre a remuneração do trabalho (art. 195, I, "a"), visando garantir recursos das contribuições específicas para o pagamento dos benefícios do RGPS.

[10] Art. 149 (…)
§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do deficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

A mencionada garantia de recursos também é pretendida na alteração promovida no §11 do art. 195, o qual vedou a concessão de remissão e de anistia, nos termos a serem fixados em lei complementar, para as contribuições da empresa sobre a remuneração do trabalho e do trabalhador.

Conclusão

Verificou-se no presente estudo que, com a EC nº 103/2019, houve diversas alterações nas normas de financiamento da previdência social.

As alterações relacionadas às contribuições visam dar efetividade à necessidade de se preservar o equilíbrio financeiro e atuarial da proteção previdenciária, e, garantindo-se o citado equilíbrio, não apenas os atuais beneficiários terão acesso à mencionada proteção, mas também as futuras gerações.

Entretanto, aquela promovida no *caput* e no § 1º do art. 239, embora, em um primeiro momento, possa parecer que contribui para a sustentabilidade da previdência, a médio e a longo prazo trará efeitos negativos.

Isso porque a redução de recursos para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico implicará na redução de uma das mais importantes fontes de recursos de financiamento do desenvolvimento no Brasil, o que repercutirá na criação de novos postos de trabalho, reduzindo, assim, as receitas decorrentes das contribuições sobre a remuneração do trabalho. Com isso, haverá efeitos negativos para a sustentabilidade da proteção previdenciária.

Bibliografia

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: **http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm**. Acesso em 27 abr. 2020;

BRASIL. Emenda Constitucional nº 103/2019. Disponível em:**http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm**. Acesso em 27 abr. 2020;

BRASIL. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Brasil em desenvolvimento 2011: Estado, planejamento e políticas públicas. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3873/1/Livro-Brasil_em_desenvolvimento_2011_v_2.pdf. Acesso em 30 abr 2020;

BRASIL. Lei nº 8.212/91. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 27 abr. 2020;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 2010/DF (Medida Cautelar). Relator: Ministro Celso de Mello, 1999. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383. Acesso em 30 abr. 2020;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 2010/DF. Relator: Ministro Celso de Mello, 2002. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=984. Acesso em 30 abr. 2020;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 3128/DF. Relator para o Acórdão: Ministro Cezar Peluso, 2004. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2199698. Acesso em 30 abr. 2020;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 5812/DF. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2018. Disponível em: em:file:///C:/Users/Usuario/Downloads/texto_314219765(1).pdf. Acesso em 30 abr. 2020;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 5812/DF. Notícias, 2019. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=430198. Acesso em 30 abr. 2020;

BRASIL. Tesouro Nacional. Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal – 2018. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/352657/RREOdez2018.pdf. Acesso em 29 abr. 2020;

PIERDONÁ, Zélia Luiza. O sistema de seguridade social brasileiro. *In*: Marco Antônio César Villatore; Francisca Moreno Romero (Org). III Encontro de Internacionalização do CONPEDI/Madrid/Espanha. 1ed. Madrid: Ediciones Laborum, 2015, pp. 87-104;

PIERDONÁ, Zélia Luiza. O financiamento da previdência social. *In*: Isabella C. da Mota Bolfarini; Maria Fernanda Soares Macedo; Mônica Sapucaia Machado; Zélia Luiza Pierdoná (Org). Financiamento dos direitos sociais no Brasil. 1ed. Jundiaí: Paco Editorial, 2017, v. 1, pp. 163-180.