

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO DO ESTADO

Daniel Henrique Dummer

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO SERVIDOR PÚBLICO VINCULADO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: O FIM DO DIREITO À INCORPORAÇÃO DE VERBAS CONTIDA NO §9º DO ARTIGO 39 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O TRIBUTO RECOLHIDO ANTES DA PUBLICAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 103, DE 12 DE NOVEMBRO 2019.

Porto Alegre

2022

Daniel Henrique Dummer

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO SERVIDOR PÚBLICO VINCULADO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: O FIM DO DIREITO À INCORPORAÇÃO DE VERBAS CONTIDA NO §9º DO ARTIGO 39 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O TRIBUTO RECOLHIDO ANTES DA PUBLICAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 103, DE 12 DE NOVEMBRO 2019.

Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Direito do Estado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Orientador: Prof. Dr. Luis Alberto Reichelt

Porto Alegre

2022

Daniel Henrique Dummer

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO SERVIDOR PÚBLICO VINCULADO AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL: O FIM DO DIREITO À INCORPORAÇÃO DE VERBAS CONTIDA NO §9º DO ARTIGO 39 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O TRIBUTO RECOLHIDO ANTES DA PUBLICAÇÃO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 103, DE 12 DE NOVEMBRO 2019.

Trabalho de Conclusão do Curso de
Especialização em Direito do Estado da
Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul

Aprovada em

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luis Alberto Reichelt

RESUMO

O presente estudo pretende analisar a modificação introduzida pela Emenda Constitucional 103/2019, a vedar a incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função gratificada pelos servidores públicos, e a repercussão sobre a correlata contribuição previdenciária, especialmente no que tange àquelas descontadas antes da vigência da respectiva modificação. A análise perpassa por três perspectivas. A primeira, com diretriz previdenciária, para identificação dos princípios aplicáveis, e avaliação das alterações constitucionais procedidas na matéria desde 1988. Em um segundo momento, avalia precedente já exarado pela Suprema Corte Brasileira, no Recurso Extraordinário 593.068, e que antes de 2019 delimitou a incidência da contribuição às verbas passíveis de incorporação. A interpretação desse julgado e identificação de sua *ratio decidendi* possibilitam a distinção restritiva, a partir da noção de potencialidade. Por fim, será averiguada a natureza tributária, extraíndo consequências importantes, e permitindo identificar a hipótese de incidência das contribuições. A conjugação do fato gerador, seu aspecto temporal com os primados previdenciários e a adequada interpretação dos precedentes já exarados, de forma coerente e íntegra, demonstra a irrepetibilidade das prestações lícitamente descontadas.

Palavras-chave: Servidor Público. Contribuição previdenciária. Vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função gratificada. Artigo 39§9º da Constituição Federal. Emenda Constitucional 103/2019. Parcelas pagas anteriormente à modificação constitucional. Repetibilidade.

ABSTRACT

The present study intends to analyze the modification introduced by Constitutional Amendment 103/2019 to prohibit the incorporation of advantages of a temporary nature or linked to the exercise of a gratified function by public servants and the repercussion on the correlated social security contribution, especially with regard those discounted before the validity of the respective modification. The analysis goes through three perspectives. The first, with a social security guideline, to identify the applicable principles, and evaluate the constitutional changes made in the matter since 1988. In a second moment, it evaluates precedent already set by the Brazilian Supreme Court, in the Extraordinary Appeal 593.068 – and that before 2019 delimited the incidence of the contribution to the amounts subject to incorporation. The interpretation of this judgment and identification of its ratio decidendi enables the restrictive distinction, from the notion of potentiality. Finally, the tax nature will be investigated, drawing important consequences, and allowing to identify the hypothesis of incidence of contributions. The conjugation of the taxable event, its temporal aspect with the social security primacy and the proper interpretation of precedents already set, coherently and fully, demonstrates the unrepeatability of legally discounted installments.

Key-words: Public server. Social Security contribution. Article 39§9º of the Federal Constitution. Constitutional Amendment 103/2019. Advantages of a temporary nature or linked to the exercise of a gratified function. Installments paid prior to constitutional modification. Repeatability.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 PREVIDÊNCIA SOCIAL DO SERVIDOR PÚBLICO E CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE.....	11
2.1 Previdência Social e Tratamento Constitucional.....	11
2.2 O Servidor Público e seu regime previdenciário.....	14
2.3 A aposentadoria como coroação do período dedicado ao serviço público.....	15
2.4 As Emendas Constitucionais 3 e 20 – o regime contributivo.....	17
2.5 Reformas constitucionais de 2003 a 2012.....	18
2.6 Base de cálculo das contribuições previdenciárias dos servidores sujeitos ao RPPS.....	21
2.7 A solução dada pelo Supremo Tribunal Federal - Tema 163 da Repercussão Geral.....	22
3 EMENDA CONSTITUCIONAL 103/2019. REPLICAR OU PARTIR DO DECIDIDO NO TEMA 163?.....	26
3.1 O contexto da Reforma de 2019 e seus objetivos.....	26
3.2 O parágrafo nono (§9º) inserido no artigo 39 da Constituição Federal.....	28
3.3 A alternativa de reprodução simples do decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 593068 – Tema 163.....	29
3.4 Interpretação e aplicação de precedentes.....	31
3.5 A ratio decidendi da decisão do Supremo Tribunal Federal ao decidir o Tema 163.....	36
3.6 A expressão “potencial” contida na ratio decidendi: compreendendo que o já decidido pelo Supremo Tribunal Federal é um ponto de partida.....	36
3.7 Potencialidade do benefício e o caráter solidário, solidariedade no grupo e referibilidade.....	39
4 A PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA, NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES PÚBLICOS.....	42
4.1 O caráter tributário das contribuições previdenciárias.....	42
4.2 Efeitos do caráter tributário das contribuições.....	45
4.3 Obrigação Tributária, Hipótese de Incidência e Fato Gerador.....	48
4.4 (Ir)Retroatividade da norma constitucional.....	51

4.5 Fato Gerador sob condição, termo ou encargo.....	53
4.6 Fato Gerador ou Hipótese de Incidência da Contribuição Previdenciária dos Servidores Públicos sujeitos aos Regimes Próprios de Previdência Social.....	57
5. CONCLUSÕES.....	64
REFERÊNCIAS.....	69

1 INTRODUÇÃO.

A Previdência é temática de grande importância social. O respeito às gerações passadas exige que se eleve a uma condição de destaque essa matéria. Lograr aposentar-se é o destino lógico, sonhado, e por vezes planejado, de quem está no mercado de trabalho (ou até de quem ainda não ingressou).

O ser humano é dotado de capacidade laboral, sendo inegável a importância do trabalho na vida dos indivíduos e sua inter-relação com o meio em que se vive. A correlação entre trabalho e previdência precisa ser avaliada, no contexto social e legal existentes em nosso país.

Em função da importância reconhecida, a matéria previdenciária tem tratamento constitucional no Brasil, partindo o presente estudo das disposições constantes da Constituição Federal de 1988.

Inobstante, o aumento da expectativa de vida, o envelhecimento da população, os avanços da medicina, a estabilização do crescimento demográfico, a diminuição de taxas de natalidade, além de fatores melhoradores da qualidade de vida estão a permitir o aumento da expectativa etária. O custo estatal e social acaba majorado, pressionando as instituições públicas a buscar alternativas que impeçam sua inviabilização fiscal.

Não se pretende nesse trabalho avaliar a correção dessas premissas, mesmo que existam vozes a alardear que algumas despesas públicas também diminuirão, diante da minoração da população em idade escolar e ampliação do contingente em idade ativa. A resposta a essa indagação necessitaria avaliação fiscal do País, de sua capacidade econômica, taxa de desemprego, do percentual de trabalhadores atuantes no mercado informal, e do alto valor pago com juros de despesas feitas por gerações anteriores. Considera-se suficiente, todavia, que as despesas previdenciárias serão majoradas.

Ainda, o cenário mundial apresenta o predomínio da doutrina capitalista, com inspirações liberais e avanço da iniciativa privada sobre espaços antes resguardados ao setor público. Dentre esses espaços, sublinha-se a Previdência Privada.

O contexto em voga desencadeou várias reformas constitucionais em matéria previdenciária, envolvendo trabalhadores da iniciativa privada e servidores públicos. A mais recente é datada de 2019, mas cujo processo teve início ainda em 2016.

Dos servidores públicos atualmente é cobrada contribuição previdenciária, cuja previsão constitucional teve início na década de 1990 e cujos contornos acabaram sendo definidos nessas últimas décadas. O presente estudo terá escopo delimitado aos servidores públicos e contribuições por estes vertidas.

O cálculo da contribuição do funcionalismo estatal sempre foi tema de debate judicial, com variados fundamentos, mas já nos últimos anos Pré-Reforma de 2019 o principal quantitativo de processos desta matéria já residia na abrangência da contribuição previdenciária e rubricas salariais passíveis de desconto respectivo.

A novel Reforma Constitucional trouxe inovação no parágrafo nono (§9º) do artigo 39 da Constituição Federal, vedando a incorporação de algumas verbas salariais a servidores, o que ensejou a propositura de grande número de demandas em que se discute a cobrança de contribuição previdenciária decorrente, inclusive com pretensões retroativas e com pleitos de repetição de valores desembolsados.

É esse importante cenário que exige da doutrina e dos intérpretes adequado e fundamentado estudo.

Existem importantes limitações à apreciação da matéria, que não tem recebido da doutrina brasileira maiores ensaios. Poucas são as obras envolvendo a temática. Como alternativa, e considerando a necessidade de manter um sistema jurídico íntegro e coerente, deve-se investigar o tratamento das contribuições dos trabalhadores da iniciativa privada. Da mesma forma, debates envolvendo outras questões acerca das contribuições pagas por servidores públicos podem ser manancial de argumentos a aquilatar.

O primeiro capítulo deste trabalho destina-se a refletir acerca do tratamento constitucional da Previdência Social, avançando para o regime aplicável aos servidores públicos. Pretende-se identificar os princípios que envolvem o regramento previdenciário, e sua evolução de 1998 aos dias atuais.

No contexto, serão avaliadas as Reformas Previdenciárias de 1993, 1998, 2003, 2015 e 2012, aquilatando as principais alterações vertidas ao sistema, e suas implicações. Os principais debates jurisprudenciais travados no período necessariamente terão que ser investigados.

Considerando que o Supremo Tribunal Federal, em regime de Repercussão Geral, Recurso Extraordinário 592068 - Tema 163, analisou de 2009 a 2018 a abrangência de verbas passíveis de incidência de contribuição previdenciária, caberá a identificação da matéria discutida no precedente citado.

A partir da análise feita, no segundo capítulo se passará a averiguar se com a alteração constante da Emenda Constitucional 103/2019, o decidido no Tema 163 deva ser simplesmente replicado ou se os argumentos expendidos são apenas ponto de partida do estudo.

Nesse passo, será visualizado o contexto da Reforma concretizada em 2019, seus objetivos e estruturação. Ainda, o texto constitucional que impede incorporações de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou cargo em comissão terá que ser cotejada com a data do ingresso do servidor no serviço público, diante dos primados da integralidade e paridade. Por igual, terão que ser identificadas as situações possíveis de controvérsia, de modo a não afastar direitos adquiridos assegurados a servidores que já implementaram os requisitos legais, e que os afastem da interpretação a ser dada pela nova norma constitucional.

A adequada compreensão exigirá análise das consequências de simplesmente replicar o entendimento constante do Tema 163 do Supremo Tribunal Federal, inclusive a partir de acórdãos já prolatados nesse sentido.

Em função do fenômeno observado, imperioso estudo sobre interpretação e aplicação de precedentes, finalidade, princípios aplicáveis e conceito de “motivos determinantes”. A efetiva argumentação lançada no acórdão da Corte Suprema terá que ser esmiuçada, tomando a totalidade dos fundamentos, e sem desconsiderar nenhuma argumentação contida no cerne da decisão. Um importante objetivo do capítulo segundo, assim, será a identificação da *ratio decidendi* presente no paradigma.

Por fim, no terceiro capítulo objetiva-se a construção de uma resposta aos caminhos apresentados, a partir da conjugação dos princípios anteriormente avaliados e a *ratio decidendi* dada pelo Supremo Tribunal Federal quando enunciada a tese no Tema 163.

Em complementação, buscar-se-á agregar elementos não explorados no debate sobre o presente tema até então. A natureza jurídica da contribuição previdenciária deve ser perquirida, questionando o eventual caráter tributário e suas

decorrências. Sob esse viés, o estudo da obrigação tributária, e hipótese de incidência se fará importante para identificação do fato gerador da contribuição previdenciária. Conhecido este fato gerador, será possível compreender a abrangência da matéria, a incorporabilidade das verbas e verificar a (i)lícitude dos descontos previdenciários ocorridos. Desse modo, será possível responder ao questionamento acerca do direito de repetição, com ares de retroação, da redação constitucional operada com a Emenda Constitucional 103/2019.

O momento atual é o propício para o estudo, afinal ações judiciais já estão sendo propostas em grande número, sentenças estão sendo prolatadas pelo País, e o segundo grau de jurisdição já está analisando a questão. Brevemente, estima-se, recursos chegarão às Cortes Superiores, em especial ao Supremo Tribunal Federal, diante do *status* constitucional e da relevância da matéria. Destarte, este é o tempo para influenciar no debate do tema, já que em poucos anos, a Corte Suprema deverá estabilizar o entendimento sobre a matéria.

2. PREVIDÊNCIA SOCIAL DO SERVIDOR PÚBLICO E CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE

2.1 Previdência Social e Tratamento Constitucional

O trabalho é uma das principais fontes de renda dos cidadãos. A relação laboral evoluiu historicamente até o cenário contemporâneo. A noção exclusivamente individual da relação trabalhista foi superada pelo viés coletivo, surgido com a conscientização da necessidade de proteção social.

A Constituição Brasileira, de 1988, e em seu primeiro artigo, elenca os princípios fundamentais da República, destacando-se a dignidade da pessoa humana (inciso III) e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (inciso IV).

Da dignidade da pessoa humana, de forma mediata, se verifica que a proteção da relação de trabalho tem força de princípio essencial e fundante. Por outro lado, ao erigir os valores sociais do trabalho a primado fundamental o legislador constituinte não deixou nenhuma dúvida de que a relação laboral deve ter plena proteção.

O Brasil, por opção constitucional, adotou o *Welfare State* ou Estado de bem-estar social, sistema de proteção que almeja assegurar a todos os cidadãos brasileiros direitos mínimos, como saúde, alimentação, moradia, transporte, lazer, segurança, proteção à maternidade e infância e assistência aos desamparados, seguindo rol contido no artigo 6º da Constituição Federal¹, que também apontou o trabalho e a previdência social.

Esses dois últimos itens, destacados no parágrafo anterior, indicam que o direito ao trabalho e a uma previdência são direitos sociais. Assim, como proteger a relação laboral, como visto, é princípio fundamental.

A proteção não se restringe à entrega pelo empregado de sua força de trabalho ao empregador, mas necessariamente deve abranger, por exemplo, a preservação dos empregos, a proteção contra o desemprego, e substancialmente os riscos que a atuação profissional acarreta e a garantia de que em algum dia o

¹ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 mar. 2022.

cidadão terá direito a uma aposentadoria. Em resumo, o sistema previdenciário deve ser capaz de assegurar uma renda ao trabalhador para os momentos em que não tiver condições de exercer seu labor.

Nesse contexto, avulta a relevância da Previdência Social, assim conceituada por Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari²:

Previdência Social é o sistema pelo qual, mediante contribuição, as pessoas vinculadas a algum tipo de atividade laborativa e seus dependentes ficam resguardados quanto a eventos de infortúnica (morte, invalidez, idade avançada, doença, acidente de trabalho, desemprego involuntário), ou outros que a lei considera que exijam um amparo financeiro ao indivíduo (maternidade, prole, reclusão), mediante prestações pecuniárias (benefícios previdenciários) ou serviços.

A seguridade social é direito fundamental de segunda geração, como explicam Vera Maria Corrêa Queiroz e Marina Almeida Prado³:

Com a Declaração Universal Dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembleia Geral das Nações Unidas, em 10 de dezembro de 1948, a Previdência Social alcançou o patamar mais alto na História até então, sendo considerada como Direito Fundamental. Veja seu artigo XXV:

“1. Todo homem tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.

2. A maternidade e a infância têm direito a cuidados e assistência especiais. Todas as crianças, nascidas dentro ou fora do matrimônio, gozarão da mesma proteção social.”

Vera Maria Corrêa Queiroz e Marina Almeida Prado⁴ apontam, também, a diferenciação entre as duas primeiras gerações de direitos:

Inicia-se, então, uma nova era, onde os direitos fundamentais deixam de ser os direitos individuais clássicos, em que o papel do Estado é de inação, passando a incluir os direitos sociais que exigem uma prestação estatal

² CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. 13. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 85.

³ QUEIROZ, Vera Maria Corrêa e PRADO, Marina Almeida. O direito fundamental ao mínimo existencial e seus reflexos tributários e previdenciários. **Revista dos Tribunais** 976/2017, p. 303-322. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000182a1c3b3f5af75c98a&docguid=I30a376a0d16511e6bd94010000000000&hitguid=I30a376a0d16511e6bd94010000000000&spos=1&epos=1&td=67&context=17&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 25 mai. 2022.

⁴ *Ibidem*.

positiva para assegurar efetivamente a liberdade e a igualdade. Essas prestações positivas consistem numa segunda geração dos direitos do homem, que são direitos de crédito do indivíduo em relação à coletividade, representada pelo Estado, que complementam os direitos de primeira geração, apesar da aparente contradição existente entre eles. Portanto, os direitos de segunda geração buscam assegurar as condições para o pleno exercício dos de primeira, eliminando ou atenuando os impedimentos ao pleno uso das capacidades humanas, procurando garantir a todos o acesso aos meios de vida e de trabalho, bem como à segurança social.

Em se tratando do Regime Geral da Previdência Social – RGPS – a Constituição Federal indica objetivos (artigo 194⁵) e forma de financiamento (artigo 195⁶). A relevância do tema é tamanha, que inserida na Lei Maior do país.

Os objetivos constituem valores a perseguir, e por isso, não pode a sociedade, tampouco o gestor público, desvirtuar sua atuação, de forma a não implementar um sistema que seja universal, que tenha equivalência de serviços e que confira dignidade de prestação da assistência.

⁵ 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:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento, identificando-se, em rubricas contábeis específicas para cada área, as receitas e as despesas vinculadas a ações de saúde, previdência e assistência social, preservado o caráter contributivo da previdência social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

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

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

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

Pelo prisma do custeio, constata-se a existência de financiamentos por toda a sociedade, e, também, do próprio segurado.

Curial frisar que o artigo 165 da Lei Maior, em seu parágrafo 5º, inciso III assegura a existência de orçamento da seguridade social, separado, a fim de evitar a indesejável mistura de valores, impedindo que os recursos previdenciários sejam destinados ao pagamento de despesas que não tenham correlação com sua finalidade.

O sistema previdenciário, em todo este contexto, se revela de essencial importância, detendo caráter fundante, com noções iniciais que devem ser extraídas do texto constitucional e da principiologia que o cerca.

2.2 O Servidor Público e seu regime previdenciário

O servidor público é um trabalhador, cujo empregador é um ente público que integra a Administração. A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT – conceitua o empregado, em seu artigo 3º, como sendo “toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”.

Como resume Maria Sylvania Zanella di Pietro, em sentido amplo, são servidores públicos “as pessoas físicas que prestam serviços ao Estado e às entidades da Administração Indireta, com vínculo empregatício e mediante remuneração paga pelos cofres públicos”⁷.

José dos Santos Carvalho Filho⁸ define agente público, *lato sensu*, como “o conjunto de pessoas que, a qualquer título, exercem uma função pública como prepostos do Estado”, sendo o servidor público, a categoria de agentes com maior quantitativo:

O certo é que tais agentes se vinculam ao Estado por uma relação permanente de trabalho e recebem, a cada período de trabalho, a sua correspondente remuneração. São, na verdade, profissionais da função pública. Como a relação jurídica que os vincula ao Estado apresenta certas peculiaridades [...].

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**, 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 501.

⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 395/397.

O Regime Geral da Previdência Social (RGPS) é destinado a todos os trabalhadores da iniciativa privada. Por outro lado, os servidores públicos detentores de cargos efetivos integram os Regimes Próprios da Previdência Social (RPPS), quando instituídos pelo respectivo ente ao qual prestam seu serviço.

A participação do segurado está prevista no artigo 149 da Constituição Federal, sendo que o parágrafo primeiro (na redação atual ou nas que a antecederam) determina a instituição pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, através de lei, das contribuições “para custeio do regime de previdência” de seus servidores.

Em se tratando de matéria previdenciária recorrente o embate entre os princípios da contributividade e da solidariedade. O primeiro primado, mais relacionado ao agente, individualmente tratado. O segundo considera o estrato ou grupo social, inserindo o segurado em um contexto populacional. Serão esses conceitos que vão permear o debate do regime previdenciário do servidor público, pelo menos desde a Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, passando pelas várias reformas do texto constitucional aplicável à matéria.

2.3 A aposentadoria como coroação do período dedicado ao serviço público

A inativação é o fim de uma etapa. É mais uma passagem nos ciclos que a vida proporciona. Está relacionada à atuação ocupacional, quando o sujeito deixa sua vida profissional, para se dedicar a um novo momento, em que não é mais - ou ao menos não mais deveria - obrigado a exercer atividade remunerada ou que garanta o próprio sustento.

Com a diminuição de sua capacidade produtiva, e tendo em vista a proteção social, nítida por se tratar de direito fundamental, à pessoa é destinada uma contrapartida financeira. Cuida-se de noção aplicada aos servidores públicos e também aos trabalhadores e segurados da iniciativa privada.

A redação originária do artigo 40⁹ da Constituição Federal apenas referia o direito à aposentadoria do servidor, sem declinar qualquer obrigação de custeio por

⁹ Art. 40. O servidor será aposentado:

I - por invalidez permanente, sendo os proventos integrais quando decorrentes de acidente em serviço, moléstia profissional ou doença grave, contagiosa ou incurável, especificadas em lei, e proporcionais nos demais casos;

II - compulsoriamente, aos setenta anos de idade, com proventos proporcionais ao tempo de serviço;

parte do agente. Tratava-se do império da solidariedade, sem preocupação com os ditames da contributividade.

Cumprir lembrar que era a época em que importava o *tempo de serviço* e não o *tempo de contribuição*. Valorizava-se mais o exercício da atividade profissional, e menos o custeio previdenciário.

A aposentadoria do servidor público, desse modo, era uma extensão do período de entrega da força de trabalho na repartição pública; uma continuidade da etapa profissional. Era a coroação do período de vida dedicada ao serviço público.

A contribuição previdenciária tinha, no máximo, contornos indiretos. Os benefícios previdenciários, e, em especial a aposentadoria, estavam contidos no rol de direitos da pessoa, conhecidos desde a data do processo seletivo e do ingresso no serviço público. Consubstanciavam remuneração indireta obtida ao longo da vida funcional, e como mérito desta.

O custeio previdenciário ocorria, na prática, em conjunto com o pagamento do benefício, pois, como regra, o administrador público não constituía qualquer fundo capaz de suportar ou minorar os custos que futuramente adviriam.

É a lúdima e completa aplicação do regime de repartição simples.

Maria Sylvia Zanella di Pietro, com citações a Luis Gushinken¹⁰ explica sobre o regime de repartição simples¹¹:

O regime de repartição simples “regime solidário onde os ativos (geração atual) pagam os benefícios dos inativos (geração passada) na esperança de que a geração futura (novos trabalhadores a ingressarem no mercado de trabalho) pague os seus quando se aposentarem. Esta é a razão pela qual este sistema de financiamento previdenciário também é conhecido como sistema de pacto de gerações”. É o sistema usado no Regime Geral da Previdência Social, “que tenta dividir entre os segurados contribuintes do sistema, isto é, os ativos, o custo dos compromissos assumidos com os inativos”. Nesse sistema, as alterações do índice de natalidade, de longevidade, de emprego formal modificam a relação aposentados/contribuintes. Não há constituição de reserva para o futuro.

III - voluntariamente:

- a) aos trinta e cinco anos de serviço, se homem, e aos trinta, se mulher, com proventos integrais;
- b) aos trinta anos de efetivo exercício em funções de magistério, se professor, e vinte e cinco, se professora, com proventos integrais;
- c) aos trinta anos de serviço, se homem, e aos vinte e cinco, se mulher, com proventos proporcionais a esse tempo;
- d) aos sessenta e cinco anos de idade, se homem, e aos sessenta, se mulher, com proventos proporcionais ao tempo de serviço.

¹⁰ GUSHINKEN, LUIS et al. Regime próprio de previdência dos servidores: como implementar? Uma visão prática e teórica. Brasília: MPAS, 2002. V. 17, p. 165/166 apud Di Pietro, Maria Sylvia Zanella di Pietro. **Direito Administrativo**, 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 561.

¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di Pietro. **Direito Administrativo**, 19. ed. São Paul: Atlas, 2006, p. 561.

Não há qualquer espécie de pré-pagamento. É um regime de caixa, em que as entradas são exatamente iguais às saídas. Não há excedente de recursos, nem insuficiências.

Notável a existência de uma relação intergeracional, em que os atuais trabalhadores ativos vertem recursos para pagamento da geração que os antecedeu e esperam reciprocidade da vindoura.

2.4 As Emendas Constitucionais 3 e 20 - o regime contributivo

Em 1993, foi promulgada a Emenda Constitucional 3, que introduziu parágrafo sexto (6º) ao artigo 40 da Constituição Federal, prevendo que, as aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais seriam custeadas com recursos provenientes da União, mas também por “contribuições dos servidores, na forma da lei”.

A Emenda Constitucional 20, de 1998, apresentou substancial alteração na aposentadoria dos servidores públicos, ao assegurar um regime de previdência de caráter contributivo, com alicerce em equilíbrio financeiro e atuarial¹².

A redação da norma constitucional indicava nova estrutura da Previdência Social, não sendo mais admitido que alguém perceba benefício previdenciário sem que tenha o correspondente dever de adimplir para a sustentabilidade econômica e atuarial do sistema.

Nesse norte, necessário compreender, também, o equilíbrio financeiro e atuarial, explicado por Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari¹³:

[...] significa que o Poder Público deverá, na execução da política previdenciária, atentar sempre para a relação entre custeio e pagamento de benefícios, a fim de manter o sistema em condições superavitárias, e observar as oscilações da média etária da população, bem como a expectativa de vida, para a adequação dos benefícios a estas variáveis.

A necessidade de contribuições e a busca pelo equilíbrio atuarial, todavia, não afastam o dever da sociedade e do Estado-empregador de suportar o custo do déficit decorrente da eventual insuficiência de saldo.

¹² Conforme artigo 40 da Constituição Federal, assim redigida: Art. 40 - Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

¹³ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. 13. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 121.

2.5 Reformas constitucionais de 2003 a 2012

A constante remodelação da matéria previdenciária teve novos contornos em relação aos servidores públicos, nos anos de 2003, 2005 e 2012.

A Emenda Constitucional 41, de 2003 introduziu importantes alterações, aprofundando as modificações trazidas na Emenda Constitucional 20, com destaque à liquidação das aposentadorias e pensões, que passaram a ser calculadas com base na média das contribuições. Também se destacam o fim do direito à paridade e integralidade (ressalvadas regras de transição), a criação de teto salarial, bem como a facilitação à implementação de regime de previdência complementar, anteriormente já previsto.

Em relação ao custeio, a modificação mais substancial foi a possibilidade de cobrança de contribuição previdenciária dos servidores já aposentados (e pensionistas), matéria que teve ampla discussão de constitucionalidade, até solidificação de entendimento pelo Supremo Tribunal Federal.

Inexistia vedação à cobrança de contribuição de inativos até o advento da Emenda Constitucional 20, de 1998, o que atingia servidores públicos e trabalhadores da iniciativa privada.

Todavia, a redação dada por aquela Emenda ao artigo 195 da Carta Política permitiu a cobrança de contribuição “do trabalhador e dos demais segurados da previdência social”, mas, na forma de seu inciso II, “não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”. Considerando que o parágrafo doze (§12) do artigo 40 da Lei Maior determinava que “o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social”, a vedação foi estendida a todos.

O Supremo Tribunal Federal consolidou esse entendimento, conforme múltiplos julgados¹⁴, servindo para exemplificar a ementa do Recurso Extraordinário nº 347825/RS¹⁵, exarado pela Segunda Turma, de relatoria da Ministra Ellen Gracie:

¹⁴ Nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 368014/RS**. Relator: Min. Maurício Corrêa. Agravante: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS; Agravado: Ivone Beloni Purgasz Neves Almeida e outro. Brasília, 08 abr. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur99354/false>. Acesso em: 10 jun. 2022. Também:

CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE PENSÕES. LEI 7.682/82 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98.

Para o período anterior à vigência da Emenda Constitucional nº 20/98, esta Suprema Corte admitia o custeio da previdência pública com recursos dos próprios proventos e pensões percebidos, respectivamente, pelos servidores públicos inativos e pensionistas (ADIMC 1.441, rel. Min. Octavio Gallotti). Todavia, após tal mudança no texto constitucional, estabeleceu-se 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. Este entendimento estende-se aos Estados e Municípios (ADIMC 2.188, rel. Min. Néri da Silveira). Recurso extraordinário conhecido e, em parte, provido.

A analisada Emenda Constitucional 41 de 2003, alterou o artigo 40 da Lei Maior e autorizou a incidência de contribuição aos servidores inativos, cuja constitucionalidade foi afirmada em decisão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3128, contudo, apenas sobre a parcela de proventos e pensões que suplantasse o teto da previdência, valor este corrigido pelos índices aplicados aos benefícios do Regime Geral.

Importante transcrever a ementa do respectivo julgado¹⁶:

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 358278/RS**. Relator: Min. Celso de Mello. Agravante: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS; Agravado: Brasília Centeno de Araújo. Brasília, 07 out. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96284/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, **Recurso Extraordinário nº 347825/RS**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Recorrente: Enair Martins de Carvalho. Recorrido: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS. Brasília, 19 set. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97394/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3128/DF**, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso. Requerente: Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR. Requerido: Congresso Nacional. Brasília, 18 ago. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>. Acesso em: 10 jun. 2022.

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 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.

Do acórdão acima mencionado, retiram-se trechos do voto do Ministro Cezar Peluso¹⁷ indicando a inexistência de imunidade absoluta aos servidores públicos inativos:

"O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos de aposentadoria durante a velhice, e, conforme o artigo 195 da Constituição, deve ser custeado por toda da

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3128**. Requerente: Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR. Requerido: Congresso Nacional. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso. Brasília, 18 ago. 2004, p. 227. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>. Acesso em: 10 jun. 2022.

sociedade, de forma direta e indireta, o que bem poderia chamar-se de princípio estrutural da solidariedade”.

.....
 Noutras palavras, forjou-se aqui um regime híbrido, submisso a normas de direito público e caracterizado, em substância, por garantia de pagamento de aposentadoria mediante contribuição compulsória durante certo período, o que lhe define o predicado contributivo, sem perda do caráter universal, seletivo e distributivo.

.....
 De modo que, quando o sujeito passivo paga a contribuição previdenciária, não está apenas subvencionando, em parte, a própria aposentadoria, senão concorrendo também, como membro da sociedade, para a alimentação do sistema, só cuja subsistência, aliás, permitirá que, preenchidas as condições, venha a receber proventos vitalícios ao aposentar-se.

.....
 A circunstância de estarem aposentados não lhes retira de per si a responsabilidade social pelo custeio [...].

Já a Emenda Constitucional 47, de 2005 criou normas especiais para servidores em condições diferenciadas (deficientes, bem como os que exerçam atividades de risco ou prejudiciais à saúde) e apresentou regras de transição para permitir direito à integralidade a servidores que preencham determinados requisitos.

Por fim, a Emenda Constitucional 70, de 2012 determinou a revisão de aposentadorias por invalidez de servidores públicos.

Desse modo, as reformas constitucionais destacadas, a par de colacionar importante regramento acerca da previdência dos servidores públicos, em relação ao custeio e contribuições teve como marco importante a possibilidade de tributação dos servidores públicos inativos e pensionistas.

2.6 Base de cálculo das contribuições previdenciárias dos servidores sujeitos aos Regimes Próprios

A partir da definição da necessidade de cobrança de contribuição previdenciária dos servidores públicos sujeitos aos Regimes Próprios, em especial aos ingressantes no serviço público antes de 2003, passou a eclodir debate acerca da base de cálculo dessas contribuições.

Cada ente federativo mantenedor de Regime Próprio de Previdência passou a instituir regras acerca da incidência do tributo. A Lei Federal 9.717, de 1998 dispôs sobre as normas gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social, reforçando bases em normas de contabilidade, com garantia de equilíbrio econômico e atuarial. Em nível federal, as Leis 9.783, de 1999 e 10.887, de 2004 trataram da base de cálculo da contribuição, estipulando-a sobre totalidade

da remuneração de contribuição¹⁸ ou da base de contribuição¹⁹, em se cuidando de servidor que tiver ingressado no serviço público até a data de publicação do ato de instituição de regime de previdência complementar, e que não tiver optado por a ele aderir.

A remuneração ou base de contribuição nas leis citadas corresponde ao vencimento do cargo efetivo, com acréscimo das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, e, também, dos adicionais de caráter individual, ou quaisquer vantagens. Há expressa exclusão de diárias, ajuda de custo, indenização de transporte e salário família, em ambas as leis. A segunda inseriu nas exclusões auxílio-alimentação, auxílio-creche, bem como as parcelas relativas à natureza ou ao local de trabalho, que antes permitiam a incidência. A partir de 2012, data de vigência das Leis 12.618/2012 e 12.688/2012, também foram expressamente objeto de exclusão as parcelas decorrentes do exercício de cargo em comissão ou de função, abono permanência, auxílio-moradia, parcelas, gratificações ou bônus expressamente listados, além de adicionais de férias, noturno ou por serviço extraordinário.

Nessa linha, e desde 1998, cada ente federado com RPPS passou a explicitar a forma de apuração da contribuição.

Demandas judiciais passaram a ser propostas, debatendo a incidência de contribuição previdenciária sobre múltiplas verbas alcançadas aos funcionários públicos.

2.7 A solução dada pelo Supremo Tribunal Federal - Tema 163 da Repercussão Geral.

Diante dos reiterados processos em tramitação no território nacional e considerando que a matéria envolve dispositivo da Constituição Federal, nos termos do inciso III do artigo 103²⁰, coube ao Supremo Tribunal Federal analisar a abrangência da incidência de contribuições previdenciárias dos servidores públicos.

¹⁸ Redação da Lei 9.783/1999.

¹⁹ Redação da Lei 10.887/2004.

²⁰ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....
 III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

Por conta da relevância e importância da matéria, ainda em 2009, foi reconhecida a repercussão geral da questão constitucional, por maioria, no Recurso Extraordinário 593.068²¹, passando a figurar como Tema 163 do Pretório Excelso.

O *leading case* era originário do Estado de Santa Catarina, tratando-se de recurso extraordinário manejado contra acórdão proferido pela Segunda Turma Recursal da Seção Judiciária daquele ente da federação.

Servidora federal ingressou com ação questionando descontos previdenciários aplicados sobre terço de férias, adicional de serviço extraordinário e o adicional de insalubridade, bem como “quaisquer outras verbas de caráter transitório que venha a receber”.

O acórdão da Corte Local, provendo o recurso inominado respectivo, julgou improcedente o pedido deduzido, argumentando que as verbas recebidas a título de terço constitucional de férias, assim como gratificação natalina e horas extras, “possuem natureza remuneratória, sendo, portanto, passíveis de contribuição previdenciária”²².

O debate jurisprudencial antecedente ao julgado paradigma da Suprema Corte dava especial relevo ao caráter da verba questionada, perquirindo a presença ou não de natureza remuneratória, em moldes muito similares ao que se analisa para fins de incidência de Imposto de Renda.

O resultado atingido por aquele entendimento – e adotado pela Turma Recursal da Seção Judiciária de Santa Catarina – era de que a contribuição previdenciária incidiria sobre as mesmas verbas em que se admitisse a cobrança de imposto de renda. As parcelas excludíveis seriam apenas aquelas que a lei formal expressamente consignasse.

O relator do recurso na Corte Constitucional ao tempo do julgamento de mérito foi o Ministro Luis Roberto Barroso que traçou correlação entre as verbas que podem ser objeto de contribuição previdenciária e sua repercussão em benefícios.

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 593.068/SC**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: Catia Mara de Oliveira de Melo. Recorrido: União. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral844/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 593.068/SC**. Recorrente: Catia Mara de Oliveira de Melo. Recorrido: União. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília, 11 out. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=749418251>. Acesso em: 13 jun. 2022.

O Eminentíssimo Ministro conferiu relevo ao caráter contributivo e ao princípio da solidariedade, anotando ser incompatível a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial.

Colaciona-se a ementa do julgado²³:

Ementa: Direito previdenciário. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Regime próprio dos Servidores públicos. Não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas não incorporáveis à aposentadoria. 1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade. 2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201 da CF, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria. 3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial. 4. Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo. 5. À luz das premissas estabelecidas, é fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.’” 6. Provimento parcial do recurso extraordinário, para determinar a restituição das parcelas não prescritas.

A tese que prevaleceu, por maioria, é de que “não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público”, sendo exemplificadas verbas questionadas no processo em avaliação, e em relação às quais versava o caso concreto, de servidor federal no período analisado, diante do uso da expressão “tais como”. Restaram expressamente grifadas no julgado paradigma: terço de férias, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade, ao menos em se tratando de servidor público federal.

O julgamento foi encerrado em 11 de outubro de 2018, quando ainda não vigente a redação dada pela Emenda Constitucional 103, de 2019.

O artigo 39 da Constituição Federal passou a enunciar, a partir de novembro de 2019, em seu parágrafo nono²⁴, expressa vedação à incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculados ao exercício de função ou cargo de confiança.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 593068/SC**. Recorrente: Catia Mara de Oliveira de Melo. Recorrido: União. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília, 11 out. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=749418251>. Acesso em: 13 jun. 2022.

Essa norma repercutirá de imediato, dependendo da forma de sua aplicação, a todos os servidores públicos, trazendo especial relevo a quem não tinha implementado os requisitos para incorporação antes da vigência do novo texto constitucional, mas que vertera em algum momento contribuição respectiva. Similar problemática se dá - ou se dava - quando legislações dos entes federados deixavam de permitir a incorporação de verba antes passível de inclusão nos proventos.

Nos capítulos seguintes será analisada a possibilidade de restituição das contribuições previdenciárias correspondentes às verbas que deixaram de ser incorporáveis, partindo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

²⁴ Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão conselho de política de administração e remuneração de pessoal, integrado por servidores designados pelos respectivos Poderes.

.....
§ 9º É vedada a incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou de cargo em comissão à remuneração do cargo efetivo.

3. EMENDA CONSTITUCIONAL 103/2019. REPLICAR OU PARTIR DO DECIDIDO NO TEMA 163?

3.1 O contexto da Reforma de 2019 e seus objetivos

A Reforma Constitucional de 2019 tem origem na Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 06/2019²⁵, enviada pelo Poder Executivo Federal ao Congresso Nacional. A motivação apresentada era essencialmente econômica e financeira, objetivando reduzir o endividamento primário e combater a dívida pública, conforme Exposição de Motivos que acompanhou o projeto. A desconstitucionalização parcial da matéria previdenciária também foi promovida.

Constam expressamente os objetivos buscados²⁶:

10. O ajuste, ora proposto, busca maior equidade, convergência entre os diferentes regimes previdenciários, maior separação entre previdência e assistência e a sustentabilidade da nova previdência, contribuindo para a redução do elevado comprometimento dos recursos públicos com despesas obrigatórias, o que acaba por prejudicar investimentos em saúde, educação, segurança e infraestrutura.

O norte equitativo também consta da analisada Exposição de Motivos, tratando os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, adiante explicada²⁷:

18. O terceiro pilar refere-se à equidade. A proposta ora submetida à Vossa Excelência altera tanto os regimes próprios como o regime geral de previdência social, mas busca tratar os desiguais de forma desigual, de acordo com suas especificidades. Ciente da desigualdade social que ainda permeia nossa sociedade, buscou-se exigir maior contribuição daqueles que recebem mais. Aqueles que ganham mais pagarão mais e aqueles que ganham menos pagarão menos.

Em relação aos funcionários públicos o objetivo era a estruturação de regime capitalizado, aos novos servidores²⁸:

20. Por fim, ainda se propõe a autorização de criação de um novo regime capitalizado de previdência para as novas gerações, por meio de lei

²⁵ BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 6, de 20 de fevereiro de 2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192459>. Acesso em: 10 mar. 2022.

²⁶ BRASIL. Ministério da Economia. **Exposição de Motivos da Proposta de Emenda à Constituição n. 6, de 20 de fevereiro de 2019**. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1712459. Acesso em: 10 mar. 2022.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ *Ibidem*.

complementar. Assim, ajusta-se o atual sistema, trazendo equilíbrio e igualdade, ao mesmo passo em que se abre a possibilidade de criar um novo sistema para aqueles não vinculados ao sistema atual.

Essa concepção de capitalização acabou não acolhida no texto aprovado pelo Parlamento Brasileiro.

Toda a principiologia que inspirou a Reforma, no entanto, pode ser analisada quando de sua interpretação, inclusive para aferir eventuais inconstitucionalidades.

Acerca do futuro previdenciário, interessante anotar comentário feito por Roberta Soares da Silva e Danilo de Oliveira²⁹:

Contudo, não se pode deixar de compartilhar essa angústia em relação ao prenúncio de que, muito em breve, novos ajustes se farão necessários a fim de se equilibrar a balança custeio x benefícios, entre outras questões. Noutras palavras, é iminente a necessidade de uma nova reforma da previdência social, mal iniciada a vigência da que agora se apresenta. Não simplesmente porque a expectativa de sobrevivência do brasileiro supostamente tende a aumentar, mas porque este país, assim como a comunidade mundial em geral, passa por transformações estruturais radicais, o que impacta sobremaneira a seguridade social, notadamente a previdência social.

Logo, se constata que existe a concepção de que novas alterações advirão brevemente, para o que, por certo, a desconstitucionalização parcial operada será um facilitador. E, tudo que se argumentar agora, terá que ser congruente com o que o futuro apresentar em novas modificações do texto constitucional.

Retomando a Emenda aprovada (103), o certo é que o notório propósito da norma no que pertine aos servidores públicos é o de trilhar caminho de unificação entre os regimes próprios de previdência e o regime geral.

Inobstante, apenas se pode promover a absoluta unificação quando custeio e benefícios forem idênticos, não se podendo tolerar tratamento não-isonômico e não-equitativo que adviria de uma solução que proponha igualar os benefícios, mas com exigências muito maiores de alguns grupos em relação a outros, especialmente

²⁹ SILVA, Roberta Soares e OLIVEIRA, Danilo de. A Emenda Constitucional n. 103, de 12 de novembro de 2019, e as alterações nos artigos 194 e 195 da Constituição Federal, de 1988. In: BALERA, Wagner e RAEFRAY, Ana Paula Oriola de (coord.). **Comentário à Reforma da Previdência: emenda constitucional 103, de 2019**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. E-book. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F235813393%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=i0ad6297600000170b06083a23bf9458b#sl=p&eid=eb9d514bfa29d6d604ad5c877a10bb46&eat=a-241874456&pg=III&psl=&nvgS=false&tmp=489>. Acesso em: 15 mar. 2022.

considerando que a distinção simples entre servidores públicos e trabalhadores da iniciativa privada, por si só, não envolve nenhuma noção de capacidade contributiva.

3.2 O parágrafo nono (§9º) inserido no artigo 39 da Constituição Federal

No contexto da reforma analisada, e na busca pela redução de alegados desequilíbrios econômicos e fiscais, foi inserido o parágrafo nono no artigo 39 da Constituição Federal, com a seguinte redação: “É vedada a incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou de cargo em comissão à remuneração do cargo efetivo”.

Sobre essa nova disposição constitucional, o comentário de Miguel Horvath Jr³⁰:

Destacamos que a Emenda 20/1998, com a alteração do § 2º, artigo 40, da Constituição Federal, já trazia a previsão de não incorporação, ao estabelecer que os proventos de aposentadoria e as pensões concedidas não poderiam exceder a remuneração do respectivo servidor, no cargo efetivo em que se dava a aposentadoria ou que serviria de referência para a concessão da pensão. A inclusão do § 9º ao artigo 39 da Constituição Federal tem o objetivo de vedar a incorporação também aos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Para coibir que leis estaduais, municipais e distrital mantenham a incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou de cargo em comissão à remuneração do cargo efetivo quando exercido por um determinado período.

Os servidores que ingressarem após a vigência da Emenda Constitucional não podem mais incorporar tais verbas, sejam federais, estaduais ou municipais. Aqueles que até a vigência da modificação ainda não tinham exercido as funções ou percebido as vantagens questionadas em nenhum momento de seu exercício funcional, por igual, não poderão exercitar o direito à incorporação, já que toda a prestação profissional eventual já se dará sob a égide do novo sistema constitucionalizado.

Também não pode haver dúvidas de que toda contribuição previdenciária cobrada por qualquer ente público federado nesses casos, após a data da vigência

³⁰ HORVATH JR, Miguel. A Reforma da Previdência Social (EC 103/2019): a análise dos artigos 37, 38 e 39. In: BALERA, Wagner e RAEFRAY, Ana Paula Oriola de (coord.). **Comentário à Reforma da Previdência: emenda constitucional 103, de 2019**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F235813393%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=i0ad6297600000170b06083a23bf9458b#sl=p&eid=eb9d514bfa29d6d604ad5c877a10bb46&eat=a-241874456&pg=III&psl=&nvgS=false&tmp=489>. Acesso em: 15 mar. 2022.

da Emenda Constitucional, será inconstitucional e acarretará na necessária repetição.

Todavia, há hipóteses que merecem análise mais detalhada.

Curial perscrutar as situações intermediárias: a) do servidor que já incorporou o adicional ou função antes da vigência da emenda; b) daquele que implementou os requisitos anteriormente à emenda, mas apenas teve submetida à declaração em data posterior; c) do funcionário que exerceu o cargo ou função, mas não implementou todos os requisitos para a incorporação.

Nas duas primeiras hipóteses, verifica-se direito adquirido do funcionário à incorporação, posto que implementado sob a égide do texto constitucional pretérito.

O ponto de divergência se dará em relação à terceira hipótese: daquele servidor que verteu contribuições, ainda insuficientes para a incorporação do direito, mas que não atingiu o requisito temporal mínimo exigido.

Vivem-se tempos do imediatismo, do pensar no presente. O Brasil é um país com baixa poupança interna, em que a maioria dos trabalhadores não forma um fundo para a inatividade. Nesse cenário, a tendência é a multiplicação de pleitos administrativos e judiciais de servidores que não cumpriram o interstício mínimo para a incorporação das vantagens ou funções que até a promulgação da Emenda seriam incorporáveis. O objetivo, majoritariamente, será – e em dada medida, já está sendo – a repetição do valor das contribuições vertidas enquanto vigente o texto constitucional anterior.

3.3 A alternativa da reprodução simples do decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163

A primeira alternativa interpretativa acerca da incidência das contribuições previdenciárias perpassa pela reprodução simples do que o Supremo Tribunal Federal já decidiu quando do Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163. É a solução de simplesmente replicar.

A partir desta visão, considerando que o Pretório Excelso já firmou entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre toda e qualquer verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, e como as gratificações, vantagens e funções constantes do parágrafo nono do artigo 39 da Carta Política não são mais incorporáveis, seria indevida a cobrança de contribuição

previdenciária, autorizada a repetição de valores cobrados no período imprescrito. Já se destaca: apenas no período não atingido pela prescrição.

Nessa linha, está decidindo a Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul, como exemplificam os acórdãos nos Recursos Inominados 71010204097³¹ e 71010307197³², da Relatoria da Dra. Laura de Borba Maciel Fleck e Dr. Alan Tadeu Soares Delabary Junior, respectivamente.

Colaciona-se, exemplificativamente, a ementa do primeiro desses julgados:

RECURSO INOMINADO. TERCEIRA TURMA RECURSAL DA FAZENDA PÚBLICA. SERVIDOR PÚBLICO. MUNICÍPIO DE PASSO FUNDO. IPPASSO - INSTITUTO DE PREVIDENCIA DOS SERVIDORES DE PASSO FUNDO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE O REGIME ESPECIAL DE TRABALHO. IMPOSSIBILIDADE. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. SENTENÇA REFORMADA. O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 593.068/SC (TEMA 163), firmou entendimento no sentido de que “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade’”. No mesmo sentido, foi o entendimento pacificado no âmbito das Turmas Recursais Fazendárias, quando do julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência n. 71006626402, no qual houve edição de enunciado, estabelecendo que “Descabe a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas de natureza indenizatória ou não incorporáveis aos proventos do servidor, considerando o seu caráter transitório”. No caso concreto, impõe-se a reforma da sentença para julgar totalmente procedente o pedido, já que incabível a incidência de contribuição previdenciária sobre o regime especial de trabalho, mesmo antes da vigência Emenda Constitucional n. 103/2019. RECURSO INOMINADO PROVIDO. UNÂNIME.

A exegese nessa linha de raciocínio consiste em aplicar a tese constante do julgado anterior à modificação da Constituição, sem perquirir as modificações de fato e de direito impostas pela mudança do texto constitucional novo, e sem atentar para trecho do precedente obrigatório: a expressão “potencial”.

³¹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública. **Recurso Cível 71010204097**. Recorrente: Giovana Aparecida Garcia de Assis. Recorridos: Município de Passo Fundo e IPPASSO - Instituto de Previdência dos Servidores de Passo Fundo. Relator: Dra. Laura de Borba Maciel Fleck. Porto Alegre, 01 abr. 2022. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=71010204097&codComarca=710&perfil=0>. Acesso em: 01 ago. 2022.

³² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública. **Recurso Cível 71010307197**. Recorrente: Lilian Sitta Moreira. Recorrido: IPPASSO - Instituto de Previdência dos Servidores de Passo Fundo. Relator: Dr. Alan Tadeu Soares Delabary Junior. Porto Alegre, 30 mar. 2022. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=71010307197&codComarca=710&perfil=0>. Acesso em: 01 ago. 2022.

3.4 Interpretação e aplicação dos precedentes

Os precedentes são formados com olhos na segurança jurídica, buscando conferir coerência ao ato de julgar, dando trato isonômico aos jurisdicionados. Deles resulta um cenário de maior previsibilidade, com respeito à imparcialidade do julgador e estabilização das relações jurídicas. Todavia, a obtenção dessas decorrências depende da correta formação e da boa interpretação destes julgados qualificados.

O norte a ser seguido é o da coerência, interna e externa, que parte da interpretação desde os princípios e postulados.

No Brasil se vive uma realidade de grande litigância, por diversas motivações. A grande recorribilidade prevista na legislação permite o acesso frequente aos Tribunais Superiores. A adoção de um sistema fortemente calcado em precedentes teve como objetivo a resolução de um grande número de demandas, pode significar diminuição de custo do Poder Judiciário, eficientizando a jurisdição, desestimulando a litigância, e favorecendo a desistência de ações sem perspectiva de êxito. Há um vetor de economia marcadamente presente. A partir da obtenção desses objetivos, o primado da razoável duração do processo pode ser mais facilmente alcançado.

O Novo Código de Processo Civil, em seu artigo 926 trouxe explicitamente o dever dos Tribunais de manter a jurisprudência estável, íntegra e coerente, cabendo aos juízes, consoante artigo 927 do mesmo diploma legal, respeitar as orientações colegiadas de observância obrigatória.

Hermez Zanetti Jr. menciona que “existindo um Poder Judiciário, devem haver meios de controle sobre a racionalidade de suas decisões de forma a garantir a uniformidade e a continuidade do direito para todos os casos análogos futuros”³³.

O mesmo doutrinador trata da regra da universalização, pois o modelo de precedentes não é direcionado “para a solução *apenas* do caso concreto, mas de

³³ ZANETTI JR., Hermes. Precedentes. Precedentes (*treat like cases alike*) e o Novo Código de Processo Civil. Universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da “jurisprudência persuasiva” como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil. **Revista de Processo**, v. 235/2104, p. 293/349. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&sruid=i0ad6adc5000001829f2a2aac5c16cab4&docguid=165758c60463d11e5be9f01000000000&hitguid=165758c60463d11e5be9f010000000000&spos=1&epos=1&td=75&context=90&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 jun. 2022.

todos os casos em análoga situação, conferindo aos precedentes um controle de racionalidade decorrente da regra da universalização³⁴.

A coerência guarda relação com a estabilidade e previsibilidade dos julgados, e a integridade da jurisprudência está relacionada a sua coesão, muito focada nos princípios. Contudo, não pode servir de escudo para que um Tribunal replique erros cometidos na interpretação da lei ou para que estenda a aplicação de um precedente ou de uma jurisprudência a situações absolutamente diversas.

Alexandre Freire e Alonso Freire analisam o conceito de coerência³⁵:

A coerência é uma relação entre ideias que estão de acordo entre si e que justifica o presente com base no passado. Um tribunal age coerentemente quando ele repete suas próprias decisões anteriores o mais fiel e precisamente possível. Isso, obviamente, traz segurança jurídica. Contudo, entendida em sentido estrito, a coerência pode exigir a continuidade de um erro, se a fidelidade for exagerada. Afinal, ser fiel ou manter decisões, mesmo que incorretas, pode ser uma estratégia política voltada à garantia de segurança jurídica. Portanto, a coerência pode ser vista como uma política. É possível, inclusive, ser coerente com regras, desprezando-se princípios. E mesmo uma coerência de princípios pode ser problemática quando a fidelidade ao passado é sustentada para preservar, estrategicamente ou não, a aplicação de princípios inequivocamente errados. Em resumo, como se percebe, a coerência, então, tanto pode ser positiva como pode ser negativa.

Depois, os aludidos doutrinadores comparam a definição com a de integridade³⁶:

A integridade é mais dinâmica. Um tribunal que atentar a ela condenará os erros cometidos em decisões anteriores. A integridade diz respeito apenas a princípios e não a políticas. Como a integridade exige que se considere, até onde for possível, o nosso sistema jurídico como se este expressasse e respeitasse um conjunto coerente de princípios, então um juiz que honra a

³⁴ ZANETTI JR., Hermes. Precedentes. Precedentes (treat like cases alike) e o Novo Código de Processo Civil. Universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da "jurisprudência persuasiva" como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil. **Revista de Processo**, v. 235/2104, p. 293/349. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001829f2a2aac5c16cab4&docguid=165758c60463d11e5be9f010000000000&hitguid=165758c60463d11e5be9f010000000000&spos=1&epos=1&td=75&context=90&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 jun. 2022.

³⁵ FREIRE, Alexandre; FREIRE, Alonso. Elementos normativos para a compreensão do sistema de precedentes judiciais no processo civil brasileiro. **Revista dos Tribunais** 950/2014, p. 199-231. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000182a253a6a9b413f681&docguid=1f034b8906a3711e4ba0d010000000000&hitguid=1f034b8906a3711e4ba0d010000000000&spos=2&epos=2&td=2822&context=20&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 13 ago. 2022.

³⁶ *Ibidem*.

integridade em sua atividade judicante, às vezes, irá afastar-se da estrita linha de suas decisões anteriores em busca da melhor interpretação dos princípios mais fundamentais que conformam nosso sistema. A ideia de que um tribunal deve seguir suas próprias decisões anteriores, mesmo quando as considera equivocadas, em nome da coerência, é absurda. A virtude da integridade, portanto, é mais transigente com o passado e mais inflexível com os princípios. Eis a diferença que faz a diferença.

Com isso, a integridade combina elementos que se voltam tanto para o passado como para o futuro. Interpreta a prática jurídica como um empreendimento em processo de desenvolvimento. Pede que juízes continuem fazendo exames interpretativos de suas decisões passadas. E exige que eles continuem interpretando o mesmo material que eles próprios afirmam ter interpretado com sucesso um dia.

Assim, o sistema brasileiro de precedentes não pode se desviar da coerência dos julgados e da integridade principiológica, mas igualmente não deve replicar decisões de forma equivocada ou elastecer sua aplicabilidade a casos que tenham contexto normativo ou base fática diversa.

No sistema processual brasileiro, consoante artigo 504 do Código de Processo Civil, não fazem coisa julgada “os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença”.

Todavia, quando se invocam teses enunciadas pelos Tribunais Superiores, essencial avaliar a argumentação constante dos acórdãos respectivos, bem como a *ratio decidendi*. Luiz Guilherme Marinoni discorre sobre o tema, a partir do sistema da *common law*³⁷:

Ora, o melhor lugar para se buscar o significado de um precedente está na sua fundamentação, ou melhor, nas razões pelas quais se decidiu de certa maneira ou nas razões que levaram à fixação do dispositivo.

.....
A razão de decidir, numa primeira perspectiva, é a tese jurídica ou a interpretação da norma consagrada na decisão. De modo que a razão de decidir certamente não se confunde com a fundamentação, mas nela se encontra.

.....
Se o dispositivo é acobertado pela coisa julgada, que dá segurança à parte, é a *ratio decidendi* que, com o sistema do *stare decisis*, tem força obrigatória, vinculando a magistratura e conferindo segurança aos jurisdicionados.

Destaca, ainda, o ensaísta que o ato de “interpretar um precedente não se confunde com o de interpretar a lei”, e que a na interpretação se “raciocina por

³⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 219/220.

analogia”³⁸. Adiante, que a *ratio* é “passo necessário para alcançar a [...] conclusão tendo em vista a linha de raciocínio por ele adotada”³⁹.

O Direito Brasileiro, segundo o mesmo autor, e seguindo o que se verifica nos precedentes da *civil law*, apresenta particularidades decorrentes do sistema de controle concentrado de constitucionalidade e legalidade⁴⁰:

Quer-se apenas deixar claro que tais precedentes não são estruturados a partir dos fatos, como comumente sucede na *common law*. Embora as decisões proferidas em recurso especial e recurso extraordinário sejam tomadas em casos concretos, esses recursos são restritivos à valoração de questões de direito ou de teses jurídicas, o que confere a estes precedentes natureza genuinamente interpretativa.

.....
 Não há dúvidas que tais precedentes, embora definidoras de teses jurídicas, são instituídas em casos dotados de particularidades fáticas, que, por isso, muitas vezes terão de ser consideradas ao se analisar a aplicação do precedente a casos subsequentes. Entretanto a peculiaridade destes precedentes é a de que suas “razões de decidir” são assimiláveis exclusivamente a partir das razões de direito dadas pela Corte ao decidir.

Por fim, Luiz Guilherme Marinoni arremata sobre a importância da *ratio decidendi* ou dos motivos determinantes⁴¹:

A decisão de (in) constitucionalidade, em virtude de seus efeitos gerais e obrigatórios, naturalmente aplica-se a casos futuros. O problema é que, ao se considerar apenas a parte dispositiva da decisão, e, assim, a específica norma questionada, simplesmente se retira da decisão de inconstitucionalidade, a força de precedente. Isto quando se tem em conta o que realmente caracteriza uma decisão como precedente, ou seja, a sua *ratio decidendi*. Ora, a decisão de inconstitucionalidade apenas constituirá precedente, no sentido da regra judicial que outorga estabilidade à ordem jurídica e segurança jurídica aos cidadãos, quando for considerada a partir da sua *ratio decidendi* ou, em outra terminologia, de seus ‘motivos determinantes’.

Os motivos determinantes, assim, necessariamente devem ser considerados quando da aplicação do julgado.

Ademais, existem limites interpretativos do precedente, são se admitindo a sua simples reprodução quando ocorrer uma diferenciação ou distinção de casos. Não se cuida de deixar de aplicar o precedente ou de desobedecê-lo por compreendê-lo equivocadamente, mas de comparar os diferentes fatos e legislações aplicáveis, de forma coerente e íntegra, a fim de resolver a situação concreta.

³⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 221.

³⁹ *Ibidem*, p. 229.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 255/256.

⁴¹ *Ibidem*, p. 257.

Essencial a compreensão da figura do *distinguishing*. Distinguir decorre de uma comparação, em que se pode concluir que o caso em discussão apresenta alguma situação diversa da que redundou na formulação do precedente, sem deixar de considerar aquele julgado paradigma como correto e adequado, mas com sua aplicação restrita ou ampliada. Constatada a distinção, o Órgão Julgador pode promover uma interpretação ampliativa ou restritiva, estendendo ou negando a solução jurídica conferida no paradigma. Na legislação brasileira, os incisos V e VI do parágrafo primeiro do artigo 489 do Código de Processo Civil ofertam essas possibilidades, nessa ordem.

Na lição de Fernanda Rennhard Biselli Taques⁴²:

A análise de um caso concreto em confronto com um precedente pode, portanto, resultar em sua rejeição, justamente em razão da incompatibilidade existente entre as premissas fáticas de um e de outro. A essa técnica dá-se o nome de *distinguishing*, que visa interpretar e avaliar o possível encaixe entre um precedente e uma nova controvérsia levada ao Judiciário.

A mesma escritora indica a importância da delimitação dos paradigmas e das necessárias distinções⁴³:

A instituição da sistemática traz o precedente para o centro da argumentação jurídica, obrigando o julgador a enfrentá-lo, seja para aplicá-lo ao caso concreto sob análise, seja para afastar a incidência da regra jurídica ali estabelecida. Portanto, é nítido que, para trabalhar com precedentes, o julgador precisa saber delimitar com precisão os fatos que foram determinantes para a conclusão externada pelo paradigma, a fim de identificar corretamente a *ratio decidendi*.

Nesse sentido, a utilização adequada da técnica do *distinguishing* adquire inegável relevância, uma vez que, tendo por função justamente a investigação do possível encaixe entre o paradigma e o caso concreto, mediante o cotejo analítico entre os aspectos materiais fundamentais que servem como pilares para cada um, não deixa de ser o mecanismo verdadeiramente responsável pela prosperidade e correto aproveitamento de um sistema de precedentes.

Então, retomando o debate das contribuições previdenciárias, apenas se aplica o decidido no Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163 à situação do funcionário que exerceu o cargo ou função, mas não implementou todos os

⁴² TAQUES, Fernanda Rennhard Biselli. Técnicas de *distinguishing* no novo código de processo civil. **Revista de Processo** 289/2019, p. 333-353. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001829f3a5bc9dd4dc43c&docguid=lb04a1e002f4f11e9a106010000000000&hitguid=lb04a1e002f4f11e9a106010000000000&spos=2&epos=2&td=311&context=179&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 jun. 2022.

⁴³ *Ibidem*.

requisitos para a incorporação antes da vigência da Emenda Constitucional 103/2019 se compreendido no paradigma ou se a distinção procedida resultar em ampliação da abrangência do precedente, o que, se adianta, não parece corresponder à realidade.

3.5 A *ratio decidendi* da decisão do Supremo Tribunal Federal ao decidir o Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163

Como exposto no capítulo anterior, no julgamento do Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163, a Suprema Corte Brasileira estava a avaliar a constitucionalidade da legislação federal aplicável aos servidores públicos da União, consignando a relevância dos princípios da contributividade e solidariedade, que devem ser compatibilizados, de forma a concluir que apenas pode incidir contribuição previdenciária sobre verbas passíveis de incorporação. O segurado deve extrair da contribuição lançada algum benefício, efetivo ou potencial. Apesar da interpretação da lei federal, os mesmos primados devem ser reproduzidos às normas emanadas por outros entes da federação.

Logo, em nenhum momento no paradigma se tratou da modificação da base de cálculo das contribuições por força da introdução de modificação constitucional.

Os motivos determinantes extraíveis do julgado, desse modo, não são idênticos a desses novos casos que se apresentam, sendo necessária a realização da distinção pelos órgãos julgadores, o que em tese, permitiria a ampliação ou restrição do precedente.

A ampliação, entretanto, no presente caso não pode ser admitida por confrontar texto expresso do julgado paradigmático.

3.6 A expressão “potencial” contida na *ratio decidendi*: compreendendo que o já decidido pelo Supremo Tribunal Federal é um ponto de partida para a interpretação que agora se exige

No Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163, o Supremo Tribunal Federal enunciou tese acerca da impossibilidade de cobrar contribuição previdenciária sobre verbas não incorporáveis. Todavia, na *ratio decidendi*, ficou evidenciado que a dimensão contributiva não se compatibiliza com a cobrança do tributo sem que ao

segurado possa ser conferido algum benefício, que pode ser efetivo ou potencial. Aliás, a previsão da potencialidade do favor ao servidor está contida na própria ementa do julgado.

Benefício potencial é aquele que pode ou não ser efetivado, mas que admite, em tese, sua obtenção. Em termos previdenciários, o servidor público será beneficiado quando algum valor puder ser agregado ao seu futuro provento. A incorporação permite que se agregue valor à remuneração do servidor.

Jose dos Santos Carvalho Filho⁴⁴ leciona:

Algumas leis estatutárias funcionais estatutos funcionais preveem o sistema de estabilização financeira, concretizado pelo instituto da incorporação (também denominada de agregação ou apostilamento), pelo qual o servidor agrega ao vencimento-base de seu cargo efetivo determinado valor normalmente derivado da percepção contínua, por período preestabelecido, de certa vantagem pecuniária ou decorrente do provimento em cargo em comissão. [...] Seja como for, esse valor incorporado terá a natureza jurídica de vantagem pecuniária, por ser diverso da importância recebida em razão do cargo, mas, em última instância, reflete verdadeiro acréscimo na remuneração do servidor por seu caráter de permanência. Consumado o fato que a lei definiu como gerador da incorporação, o valor incorporado constituirá direito adquirido do servidor, sendo, portanto, insuscetível de supressão posterior pela Administração. O necessário, sem dúvida, é que a lei funcional demarque, com exatidão e em cada caso, qual a situação fática que, consumada, vai propiciar a incorporação; ocorrida a situação, o servidor faz jus à agregação do valor a seu vencimento-base. Não havendo lei que contemple de forma expressa a incorporação, o servidor não tem direito a esse tipo de vantagem.

Todavia, como analisado no capítulo primeiro, a integralidade remuneratória é direito que apenas persiste, ao menos em princípio, aos servidores que ingressaram no serviço público até 31 de dezembro de 2003, conforme texto da Emenda Constitucional 41. Os servidores que tiveram seu primeiro vínculo com a administração pública após tal data perceberão seus benefícios previdenciários de acordo com a média das contribuições carreadas. Logo, quanto mais contribuem, maior valor recebem esses segurados. Diante do exposto, se pode dizer que para esse conjunto de funcionários públicos toda contribuição incidente sobre verba incorporável⁴⁵ redundará em proveito econômico. Há, desse modo, benefício potencial também para o servidor sujeito ao regime das médias aritméticas das contribuições previdenciárias.

⁴⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 798-799.

⁴⁵ Ressalta-se a incidência sobre verbas incorporáveis para não destoar do conjunto dos demais servidores e do escopo dessa monografia.

A análise da potencialidade do proveito já estava bem alicerçada. Até a Reforma Constitucional de 2019 a matéria estava delimitada pela jurisprudência brasileira: toda verba incorporável admitia a incidência de contribuição previdenciária, mesmo que o servidor, individualmente considerado, não cumprisse ou não tivesse a capacidade de cumprir o interstício temporal mínimo previsto na legislação incorporadora.

Essa era a concepção seguida pelos tribunais pátrios. As Turmas Recursais da Fazenda Pública do Estado do Rio Grande do Sul indicavam que a potencialidade de incorporação era suficiente. Nessa linha, por exemplo, em relação à gratificação por classe especial ou escola de ensino especial para os servidores municipais de Jaguari-RS, matéria que foi objeto de uniformização de jurisprudência – em incidente processual próprio, de número 71008731507⁴⁶ – com tese enunciada nos seguintes termos:

Com relação à gratificação pelo exercício em classe especial ou escola de ensino especial, há possibilidade (potencial) de incorporação aos proventos de aposentadoria do servidor (LMS n°s 2.371/2002 e 3.064/2015) e, portanto, pode servir de base de cálculo para a contribuição previdenciária.

No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a mesma concepção era aplicada. Na Apelação 1052241-71.2020.8.26.0053⁴⁷ o Órgão julgador reconheceu que o Estado de São Paulo podia cobrar contribuição previdenciária de seus servidores sobre adicional de insalubridade, pois havia “expressa possibilidade de incorporação do adicional [...] para fins de aposentadoria”, nos termos do artigo 6º da Lei Estadual paulista 432/1985.

Nessa linha, a interpretação que meramente replica o decidido no Tema 163 à hipótese surgida com a modificação do parágrafo nono do artigo 39 da Constituição

⁴⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Turmas Recursais da Fazenda Pública Reunidas. **Incidente de Uniformização de Jurisprudência 71008731507**. Autor: Maria Maristane Monteiro; Réu: Município de Jaguari. Relator: Dra. Laura de Borba Maciel Fleck. Redator: Dra. Lílian Cristiane Siman. Porto Alegre, 14 out. 2020. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisooes/acordaos?numeroProcesso=71008731507&codComarca=710&perfil=0>. Acesso em: 01 ago. 2022.

⁴⁷ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça, Segunda Câmara de Direito Público. **Apelação 1052241-71.2020.8.26.0053**. Apelante: Reinaldo de Oliveira. Apelado: Estado de São Paulo. Relatora Desa. Vera Angrisani. São Paulo, 11 ago. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=14907631&cdForo=0>. Acesso em: 01 jun. 2022.

Federal refoge da *ratio decidendi* do precedente, e da interpretação que os tribunais davam à tese consagrada em repercussão geral.

Se na data de cada desconto previdenciário que antecedeu a modificação constitucional havia a possibilidade de incorporação da respectiva vantagem ou gratificação, existia a potencialidade de benefício ao servidor. Para ampliação interpretativa do precedente seria necessária fundamentação a justificar a compreensão invocada, com explicação fática e jurídica correspondente. O simples replicar, mecânico e automático, sem crítica, não encontra eco nos motivos determinantes conferidos pela Suprema Corte, e, ao revés, ataca o argumento da potencialidade, que está explícito no julgado paradigma.

3.7 Potencialidade do benefício e o caráter solidário, solidariedade no grupo e referibilidade

Impossibilitada a adoção meramente replicada do decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 593.068, e sendo necessária a adoção desse precedente apenas como ponto de partida, importante retomar os princípios envolvidos, em especial os da contributividade, solidariedade, agregando o da referibilidade.

Maria Sylvia Zanella di Pietro ao enfrentar a ideia de previdência social compara com o contrato de seguro⁴⁸:

[...] a ideia de previdência social (como encargo do Poder Público, em oposição à previdência privada), que funciona à semelhança do contrato de seguro, em que o segurado paga determinada contribuição, com vistas à cobertura de riscos futuros. Os segurados contribuem compulsoriamente, mas nem todos usufruem dos benefícios, porque nem sempre se concretiza a situação de risco coberta pela previdência social. Daí a ideia de solidariedade, inerente ao regime de previdência social.

Há um caráter contributivo nessa associação, que inegavelmente se reconhece, e que grande valor possui em termos de contribuição previdenciária.

Ao lado da contributividade, sobressai o primado da solidariedade, afinal atuarialmente é muito difícil que algum trabalhador consiga isoladamente constituir fundo suficiente para sua inativação.

⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di Pietro. **Direito Administrativo**, 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 538/539.

Paulo Ayres Barreto, ressaltando ser a solidariedade vetor próprio desse tributo, leciona a redução de sua abrangência “por uma série de prescrições constitucionais que enfeixam as condições para se instituir e exigir contribuições”⁴⁹.

Em se tratando de contribuições, e aqui não limitadas às previdenciárias, o conceito de referibilidade merece colação. Como explica Andrei Pitten Velloso, ela “diz com a pertinência das contribuições a um grupo específico de contribuintes”⁵⁰. Esse conjunto de pessoas acaba suportando o encargo pecuniário para custeio dos objetivos daquele tributo.

É, pois, a conjugação da contributividade com solidariedade, somada à noção de referibilidade a justificar que eventualmente algum servidor verta contribuições sobre determinada verba que não lhe será individualmente acrescida aos proventos.

Cumprir notar que a legislação outorga o direito à aposentadoria a quem atinge determinado tempo de contribuição, com determinada idade mínima. Esse tempo, como regra, não será inferior a 30 (trinta) ou 35 (trinta e cinco) anos. Atuarialmente, menor tempo não garante solvência ao sistema. Situações excepcionais de gênero ou condição profissional poderão diminuir o tempo, mas de forma claramente subsidiada, pelas demais fontes de receita ou apenas pela solidariedade. Quando a legislação permite que gratificações ou funções possam ser incorporadas com “apenas” cinco⁵¹ ou dez anos de contribuição do servidor, claramente não existe uma correspondência entre o contribuído e o ganho a auferir, exigindo-se que o grupo potencialmente beneficiado contribua, para que alguns usufruam na inatividade. O lastro atuarial da incorporação, como regra, está na solidariedade.

Diante desses elementos, existe fundamentação jurídica e financeira para enquanto admitida a incorporação de funções e gratificações, estas, e com base na potencialidade, tenham correlação direta com o primado da solidariedade, ou ao menos com a solidariedade no grupo, conceito este que se relaciona com a referibilidade.

⁴⁹ BARRETO, Paulo Alves. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 125.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 57.

⁵¹ Não há uma regra sobre o período, mas o marco mais comumente adotado é o de 5 (cinco) anos ininterruptos ou 10 (dez) intercalados.

A potencialidade da contribuição, assim, deve ser aferida no momento do desconto previdenciário, não se compreendendo a revisão da pertinência em momento posterior, dada a sua natureza jurídica.

Cabe destacar que sendo a integralidade direito do servidor que ingressou antes da Emenda Constitucional 41, de 2003 no serviço público e datada a Emenda Constitucional 103 de 2019, todo o servidor que deixaria de agregar valor a seu provento teve, pelo menos cerca de 15 (quinze) anos para implementar os requisitos de incorporação. Outrossim, se algum servidor ingressou em novo cargo posteriormente, não se pode perder de vista que está sendo enquadrado para fins previdenciários em decorrência daquele cargo primitivo, cujo ingresso datou de, no mínimo, década e meia, o que em termos valorativos parece bastante razoável.

Por igual, estas pontuações não impedem que o servidor, com base em situações de direito adquirido ou expectado, venha a promover postulações próprias contra o respectivo ente público empregador para assegurar eventual direito à incorporação daquilo que foi objeto de contribuição previdenciária, modo integral ou proporcional. Essa questão não é objeto desse estudo, exigindo avaliação de quesitos diferenciados. O certo é que eventuais sentimentos de injustiça devem ser corrigidos pela via da tentativa de reconhecimento do direito de incorporação, e não pela busca de repetição de parcelas de período imprescrito.

Relevante, ainda, assinalar que alguns entes possuíam ou editaram legislação assegurando proporcionalidade de percepção do adicional cuja incorporação foi impedida. Nesses casos, não há maior digressão a fazer, assegurando-se a incorporabilidade parcial da gratificação, o que justifica toda a contribuição vertida. Nessa linha, exemplificativamente, a legislação do Município gaúcho de Passo Fundo quanto ao adicional de insalubridade, ao garantir conforme artigo 106 da Lei Complementar 203, de 4 de julho de 2008, que seja “incorporado ao vencimento quando o servidor implementar os requisitos para a aposentadoria à razão de 1/25 por ano de efetivo exercício da função”.

Todavia, essencial aferir a legalidade da incidência da cobrança de contribuição previdenciária no exato momento em que exigida a obrigação, sendo necessário perquirir a sua natureza jurídica, para identificação de todas as suas decorrências.

4 A PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA, NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SERVIDORES PÚBLICOS

4.1 O caráter tributário das contribuições previdenciárias

Os tributos são assim conceituados e contextualizados por Luiz Felipe Silveira Difini⁵²:

Tributos são prestações obrigatórias, em espécie, exigidas pelo Estado, em função de seu poder de império, sem caráter sancionatório. Normalmente visam à finalidade fiscal: obter recursos necessários para regular o funcionamento do Estado. Modernamente, porém, a isso se agrega finalidade extrafiscal: estimular (ou desestimular) certas atividades, como forma de intervenção do Poder Público no domínio econômico.

O Código Tributário Brasileiro, em seu artigo 3º define tributo como uma prestação pecuniária compulsória “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Analisando o conceito legal de tributo, leciona Luciano Amaro⁵³:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que tem a natureza de sanções de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação ‘instituída em lei’), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

A contribuição previdenciária preenche todos os requisitos listados. Situa-se dentre as contribuições sociais, ponderando Luciano Ferraz, Marciano Seabra de Godoi e Werther Botelho Spagnol⁵⁴, tratar de “tributos destinados ao financiamento

⁵² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 17.

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 18.

⁵⁴ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014, p. 197.

de gastos públicos específicos, atuando como instrumento de intervenção do Estado no campo social e econômico”.

As contribuições à seguridade possuem natureza tributária, como analisa Antônio Carlos de Martins Mello⁵⁵, a partir dos requisitos do artigo 3º do Código Tributário Nacional:

12. As contribuições em geral o são, ao menos por esses parâmetros. Com efeito, são todas uma prestação pecuniária. E não se confundem com as multas, administrativas, tributárias, processuais civis ou penais, cobradas como sanção de ato ilícito.

13. [...] As contribuições são pagamentos, deveres a cumprir.

14. Pecuniário vem de Pecúnia – a deusa da riqueza. [...]

15. Toda prestação à coletividade pode reduzir-se a um valor monetário, conquanto nem sempre possamos falar estritamente em contribuição.

Acerca da compulsoriedade da contribuição, ensinam CASTRO E LAZZARI⁵⁶:

Por serem atividades que caracterizam a política de segurança social exercidas em caráter exclusivo pelo Estado [...] a Constituição Federal prevê a possibilidade de que o Poder Público, por meio de suas entidades estatais, institua contribuições sociais (art. 149). É dizer, na ordem jurídica interna vigente, ter-se o regime de solidariedade social garantido pela cobrança compulsória de contribuições sociais, exigidas de indivíduos segurados e também de não-segurados do regime previdenciário, bem como de pessoas jurídicas. Assim é que ninguém pode escudar-se de recolher contribuição social, caso a lei estabeleça como fato gerador alguma situação em que incorra.

Também perceberam a questão Carlos César Souza Cintra e Juraci Mourão Lopes Filho⁵⁷, associando a contribuição a um direito fundamental:

Ora, no âmbito do Direito Tributário as contribuições resultam justamente desse novo panorama jurídico e social. Em razão disso, veremos que o dado característico que distingue as contribuições das demais espécies tributárias está no fato de sua gênese ser vinculada à existência de uma específica finalidade constitucional (a que está indissociavelmente atada à destinação do produto da arrecadação) cuja implementação cabe à União.

Logo, definimos contribuição como sendo o tributo que, independentemente do conteúdo da hipótese de incidência, está constitucionalmente vinculado à efetivação ou fomento de uma finalidade específica que corresponda a um direito fundamental de segunda ou terceira geração, e não de qualquer outro escopo de nível legal.

⁵⁵ MELLO, Antônio Carlos de Martins. As contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 91.

⁵⁶ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. 13. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 118.

⁵⁷ CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 129/130.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.128/DF⁵⁸, em que se discutia a cobrança de contribuição de servidores públicos aposentados e pensionistas reafirmou e consagrou o caráter tributário. A matéria de fundo foi decidida por maioria, contudo, em relação à tipificação do conteúdo tributário não houve nenhum voto em sentido contrário.

A Relatora, Ministra Ellen Gracie, destaca em seu voto⁵⁹ o fato gerador e aponta a jurisprudência consagrada da Corte Suprema, indicando acórdãos prolatados desde 1992:

Para o servidor, na relação previdenciária, a obrigação que se lhe cria é a de contribuir, mensalmente, enquanto em atividade, com percentual fixado em lei sobre seus ganhos, para o regime de previdência.

Ora, do texto da norma impugnada se depreende que o fato gerador da contribuição não é outro senão a percepção desse benefício.

Sem sombra de dúvida, tal contribuição para o sistema previdenciário é modalidade de tributo. Assim o afirma a melhor doutrina.

Não é diversa a compreensão deste Supremo Tribunal Federal expressa nos seguintes julgados: RE 146.733, Rel. Min. Moreira Alves, Plenário, unânime, j. 29.07.92; RE 163.094, Rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma, unânime, j. 15.06.93; RE 158.577, Rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma, j. 15.12.93; RE 166.772, Rel. Min Marco Aurelio, Plenário, maioria, j. 12.05.94; RE 138.284, Rel. Min Carlos Velloso, Plenário, unânime, j. 01.07.92.

O Ministro Cezar Peluso, condutor da maioria e Redator para o acórdão acrescentou⁶⁰:

Salvo raras vozes hoje dissonantes sobre o caráter tributário das contribuições sociais como gênero e das previdenciárias em espécie, pode dizer-se assentada e concorde a postura da doutrina e, sobretudo, desta Corte em qualificá-las como verdadeiros *tributos* [...].

Mas independentemente de sua classificação dogmática como espécie autônoma, ou como subespécie de imposto ou taxa, não há nenhuma dúvida de que as contribuições são tributos que obedecem a regime jurídico próprio, e, cuja propriedade vem da destinação constitucional das receitas e da submissão às finalidades específicas que lhes impõe o art. 149 da Constituição Federal:

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3128**. Requerente: Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR. Requerido: Congresso Nacional. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso. Brasília, 18 ago. 2004, p. 216-218. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>. Acesso em: 10 jun. 2022.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 473/475.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 523.

Por todos estes fundamentos, deve-se tomar como ponto de partida de qualquer definição acerca do direito em avaliação, o caráter tributário das contribuições previdenciárias.

4.2 Efeitos do caráter tributário das contribuições

A definição das contribuições previdenciárias como tributo traz decorrências jurídicas. Humberto Bergmann Ávila leciona⁶¹ acerca dos efeitos da caracterização da contribuição como espécie de tributo:

A definição das contribuições como espécie de tributo é relevante. Apesar de cada espécie tributária ter seu regime jurídico-constitucional [...] a sua conceituação como tributo sujeita-se às normas gerais de direito tributário e aos princípios constitucionais relativos à proteção da dignidade, da igualdade, da propriedade e da liberdade.

CASTRO E LAZZARI⁶² lembram, por exemplo, a compulsoriedade da contribuição:

Sendo o sistema tributário pautado pela universalidade de atendimento nenhuma pessoa que exerça trabalho remunerado pode ficar isenta de contribuir com parcela de seus ganhos, seja este trabalhador vinculado à iniciativa privada ou ao serviço público – uma vez que mesmo os servidores públicos contribuem para os chamados regimes próprios de previdência. Diante dessa compulsoriedade, o indivíduo que tenha exercido atividade que o enquadrava como segurado obrigatório é sempre considerado devedor das contribuições que deveria ter feito, salvo na ocorrência de decadência, transferindo-se tal responsabilidade à fonte pagadora quando a lei assim estabeleça.

Inobstante, com as modificações constitucionais que instituíram o regime das médias aritméticas e limitaram os proventos dos novos servidores ao teto da previdência – com previsão de regime complementar de aposentadoria – existirão hipóteses em que o servidor poderá optar ou não pela inclusão de parcelas ou de pagamento de contribuição sobre o extrateto.

Todavia, tal característica não retira o caráter compulsório do tributo. Mesmo nas duas situações apontadas, o servidor não poderá deliberar sobre o dever de pagar o tributo e custear o sistema tributário. Ao funcionário apenas é dado o direito de, e em hipóteses previstas na legislação, definir qual será o provento na futura

⁶¹ ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 317.

⁶² CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. 13. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011, p. 118.

aposentadoria, mas a partir disso, passa a ser compulsória a obrigação tributária correlata.

A própria intervenção do Poder Judiciário na definição da abrangência do rol de verbas passíveis de incidência de contribuição – e que ensejou o julgamento do Tema 163 – demonstra corolário da natureza jurídica aqui analisada.

Ocorre que os entes federados não podem criar livremente hipóteses de ampliação da carga tributária, fazendo incidir por exemplo sobre gratificações não incorporáveis, pela ausência de sinalagma entre o contribuído e o benefício.

Natércia Sampaio Siqueira⁶³ aborda as contribuições sinalagmáticas, em perspectiva tributária:

Contribuições sinalagmáticas são as devidas em contraprestação a atividades estatais voltadas específica e individualmente para o cidadão. Envolve, pois, uma relação de troca. Nestas contribuições não se pretende o custeamento geral de determinado órgão ou atividade, mas a retribuição por uma prestação específica. É interessante notar que as contribuições e tributos não sinalagmáticos distinguem-se dos sinalagmáticos não pela análise pura e simples, do fato gerador, como comumente propalado, mas também pela destinação da prestação pecuniária [...]. Fixada, portanto, a característica de contribuições sinalagmáticas, como exemplo pode-se citar as contribuições de trabalhadores para a previdência. Nesta, visa-se a obtenção de benefícios específicos e individuais que serão auferidos nos casos e condições estabelecidas em lei. [...] No entanto, o fato de a contribuição ser calculada sobre a remuneração guarda proporcionalidade com os benefícios a serem prestados, já que eles também serão calculados com base na remuneração do contribuinte.

Com base nesse entendimento, a doutrinadora em tela repudiava a cobrança de contribuição de inativos, matéria já superada pelo Supremo Tribunal Federal, como anteriormente apontado, pois esse sinalagma pode ser coletivo, e não destinado ao particular considerado individualmente. Sintetiza Paulo Ayres Barreto⁶⁴:

Em síntese, entendemos que quem contribui para fundo, órgão ou despesa, mediante tributo da espécie contribuição, o que faz em virtude de uma vantagem ou benefício que decorra da atividade estatal financiada pela contribuição, e que se volte para o grupo de contribuintes.

Nessa toada, o fundamento central do sinalagma permanece e incidiu, por exemplo, quando da decisão da Suprema Corte no julgamento do Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163.

⁶³ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 488-489.

⁶⁴ BARRETO, Paulo Alves. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 117.

Humberto Bergmann Ávila⁶⁵ aponta que existem limites para a atuação do legislador em termos de criação de contribuições:

[...] apesar de a Constituição não prever expressamente quais os fatos, o Poder Legislativo não poderá escolher qualquer fato como hipótese de incidência da contribuição instituída. O principal limite relaciona-se à peculiaridade das contribuições: sua vinculação à promoção de determinadas finalidades. Se o aspecto distintivo das contribuições é a sua vinculação a finalidades estatais permanentes, a escolha constitucional de determinadas bases de cálculo como fontes de promoção de determinadas finalidades pré-exclui sua utilização para a promoção de outras finalidades.

O caráter tributário implica na obrigatória observância das limitações ao poder de tributar, bem como aplicação de princípios inerentes, como os da legalidade, irretroatividade, anterioridade, tipicidade, isonomia tributária e não-confisco, por exemplo.

Exemplificativamente, o Supremo Tribunal Federal reconhece, em jurisprudência consolidada, que a cobrança de contribuição de servidores públicos deve observar o prazo nonagesimal, tal como no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 372.107, da Relatoria do Ministro Ayres Britto⁶⁶ e, em cuja ementa consta:

O Supremo Tribunal Federal consignou o entendimento de que o sistema de alíquotas progressivas, objeto da Medida Provisória nº 560/94 e posteriores reedições, é constitucional, desde que respeitada a *vacatio legis* de noventa dias (art. 195, § 6º, da Magna Carta).

Da mesma forma, antes da Emenda Constitucional 103/2019 o artigo 40§21º da Carta Política contemplava imunidade de contribuição previdenciária sobre proventos de servidores ou pensionistas portadores de doenças graves listadas. A norma foi revogada, e, em solo gaúcho, a Lei Estadual 15.429, de 22 de dezembro de 2019 encerrou o direito. Essa lei foi publicada no dia seguinte. Em decorrência do mesmo princípio, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul assentou entendimento de que o marco final da imunidade é a data de 23 de março de 2020, “pois necessário observar a anterioridade nonagesimal da entrada em vigor da Lei Complementar Estadual 15.429/2019, publicada em 23/12/2019”,

⁶⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética: 2003, p.323.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 372.107**. Agravante: Maria Lúcia Pereira Dias. Agravado: Distrito Federal. Relator(a): Min. Ayres Britto. Brasília, 29 jun. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340622>. Acesso em: 15 ago. 2022.

conforme decidiu a Vigésima Quinta Câmara Cível, na Apelação Cível 70084916782, da Relatoria do Desembargador Ricardo Pippi Schmidt ⁶⁷.

Desse modo, a definição tributária das contribuições acarreta importantes consequências jurídicas.

4.3 Obrigação Tributária, Hipótese de Incidência e Fato Gerador

Pontes de Miranda⁶⁸ explica o conceito de obrigação em sentido estrito como sendo “a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida pela outra, *creditor*, ou outras, prestação”.

A obrigação tributária, que pode ser principal ou acessória, está disciplinada no artigo 113 do Código Tributário Nacional. No que toca à obrigação principal, o parágrafo primeiro desse artigo aponta que ela “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Luciano Amaro explica que a obrigação no Direito Tributário não tem conceituação divergente da prevista no Direito das Obrigações, apenas com a característica de envolver prestação de natureza tributária. Essa obrigação tem fonte legal, explicando o doutrinador⁶⁹:

Ora, tanto a obrigação principal quanto a obrigação acessória ‘decorrem da legislação tributária’, e ambas supõem, para nascerem, que ocorra o pressuposto de fato legalmente definido (fato gerador). Ou seja, em ambos os casos, requer-se a ocorrência de um fato (legalmente qualificado) para surgir o dever jurídico (do sujeito passivo) de prestar algo (dar, fazer ou não fazer) em proveito do sujeito ativo, podendo esse dever jurídico ter por objeto dar ao sujeito ativo uma quantia em dinheiro ou de outro modo satisfazê-lo, para atender ao seu interesse de fiscalizar e de arrecadar as prestações que lhe sejam devidas.

⁶⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Vigésima Quinta Câmara Cível. **Apelação Cível 70084916782**. Apelante: José Guilherme Nunes Guimarães. Apelado: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Ricardo Pippi Schmidt. Porto Alegre, 30 mar. 2021. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=70084916782&codComarca=700&perfil=0>. Acesso em: 13 ago. 2022.

⁶⁸ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito privado**. Tomo XXII. Campinas: Bookseller, 2003, p. 36.

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 236.

A obrigação tributária, destarte, tem caracteres especiais, notadamente diante da participação do ente estatal. Ela está diretamente vinculada à hipótese de incidência e fato gerador.

Luiz Felipe Silveira Difini indica que “hipótese de incidência é a previsão legal abstrata do fato que gerará a obrigação de pagar tributo”. Já o fato imponible, “é a ocorrência concreta, no mundo físico, daquele fato (antes abstratamente descrito na norma)”⁷⁰.

O Código Tributário Nacional, no artigo 114, conceitua fato gerador da obrigação principal como sendo “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Não fez, desse modo, a legislação pátria a distinção, com a hipótese de incidência e fato imponible.

Sobre o duplo sentido da matéria, leciona Ricardo Mariz de Oliveira⁷¹:

Outrossim, ‘fato gerador’ é a forma gramatical empregada tradicionalmente, e inclusive pelas leis brasileiras, tanto para expressar a fonte geradora da obrigação tributária em tese como a própria fonte geradora *in concreto*. Quer dizer, o termo tem duplo sentido, sendo o primeiro o da hipótese prevista na lei como hábil a gerar a obrigação, e o segundo o do fato acontecido efetivamente no mundo econômico, que venha a ser equivalente ao da hipótese legal.

Introduzindo mais um sentido para a expressão, Humberto Bergmann Ávila⁷² ressalta o caráter polissêmico da expressão ‘fato gerador’, a admitir três:

- 1) “hipótese de incidência”, isto é, a referência abstrata a uma situação constante da hipótese de incidência de uma regra de tributação;
- 2) “fato jurídico”, isto é, o fato concretamente ocorrido que se encaixa na hipótese de incidência prevista em lei;
- 3) “fato presuntivo do fato gerador”, isto é, o fato, em sentido amplo, cuja ocorrência normalmente está vinculada à ocorrência do fato gerador.

O autor explica o fato presuntivo consoante “máximas de experiência” a distinguir do verdadeiro fato gerador, “já que ele apenas indica que sua ocorrência normalmente está vinculada à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”⁷³.

Seja como for, para os fins dessa análise importante que o fato gerador da obrigação tributária diz com a previsão legal, e como tal, hipotética, mas também, do

⁷⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 176.

⁷¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – Critérios e questões fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, São Paulo, 2018, p. 442.

⁷² ÁVILA. Humberto Bergmann. Fato presuntivo do fato gerador. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, São Paulo, jan-abr 2022, p. 214.

⁷³ *Ibidem*, p. 201.

evento que no caso concreto legitima a atuação do Fisco. É como diz Luciano Amaro⁷⁴ “uma situação material descrita pelo legislador”.

Há quatro principais elementos ou aspectos constitutivos do fato gerador: subjetivo, espacial, objetivo e temporal.

Quanto ao elemento subjetivo ou pessoal, deve-se destacar que há um sujeito ativo e um passivo do tributo. No que toca ao elemento espacial, significa que o tributo é exigível em determinado território. São dois aspectos menos relevantes ao presente ensaio.

O elemento objetivo ou material, por outro lado, é, nas palavras de Luiz Felipe Difini⁷⁵, “o próprio cerne da hipótese de incidência”, contendo, como explica Aroldo Gomes de Mattos⁷⁶ “todos os dados necessários à sua corporificação”.

É nesse elemento que se descreve o tipo tributário, permitindo-se identificar com clareza a hipótese de incidência, o que é tratado por Luiz Felipe Difini como “núcleo da hipótese de incidência” ou mesmo “núcleo do núcleo”⁷⁷. Estão aqui contidas a base de cálculo e a alíquota.

Anota-se que doutrinadores, como Aroldo Gomes de Mattos, chegam a incluir como elemento autônomo o quantitativo (ou adjetivo), que versa exatamente sobre a definição da “base de cálculo ou o núcleo [...] e fixa a respectiva alíquota [...] ou, então, estipula de que forma será apurado o *quantum debeatur*”⁷⁸.

A base de cálculo do tributo guarda estreita relação com a hipótese de incidência, e nas palavras de Ricardo Mariz de Oliveira⁷⁹ “é a verdadeira grandeza do fato gerador da obrigação tributária”, relacionando-se com a capacidade contributiva, fornecendo limitação ao poder de tributar e não permitindo desconexão “com o fato gerador da mesma obrigação tributária”⁸⁰.

Situa-se nesse elemento da obrigação a inserção ou não de rubricas remuneratórias para o cálculo da contribuição previdenciária do trabalhador, seja o segurado servidor público ou não.

⁷⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 247

⁷⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 187.

⁷⁶ MATTOS, Aroldo Gomes. O fato gerador e o prazo de recolhimento da contribuição para o INSS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 64. São Paulo: Oliveira Rocha, jan 2001, p. 40.

⁷⁷ DIFINI, *op. cit.*, p. 188/189.

⁷⁸ MATTOS, *op. cit.*, p. 40.

⁷⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – Critérios e questões fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, n 39, p. 441-455. São Paulo, 2018, p. 454.

⁸⁰ *Ibidem*.

A alíquota, mais comumente representada por percentual, no ensinamento de Luciano Amaro⁸¹ “cuja aplicação sobre a base de cálculo (p. ex., valor de mercado, preço do serviço, montante do lucro, etc.) revela o *quantum debeatur*”.

Por fim, cumpre analisar o elemento temporal, cuja importância é apresentada por Zelmo Denari⁸² “pois define qual é o momento em que o fato gerador se aperfeiçoa, para efeito de recolhimento do tributo, segundo a alíquota vigente na época”.

Esse elemento temporal do tributo – assim como o substancial - será de essencial compreensão em se cuidando de contribuição previdenciária e o recolhimento sobre verbas em relação às quais o novo ordenamento constitucional vedou a incorporação.

4.4 (Ir)Retroatividade da norma constitucional

A Constituição Federal, dentre as garantias e direitos fundamentais presentes em seu artigo 5º, em seu inciso XXXVI, assegura o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Cuida-se de evidente preocupação do constituinte originário quanto à ação do tempo, limitando a possibilidade de retroação de normas a fatos pretéritos, permitida expressamente apenas à lei penal mais benéfica⁸³.

A Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, em seu artigo 6º informa que “a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. Conforme parágrafos desse artigo, ato jurídico perfeito é aquele “já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou”. Por sua vez, considera-se adquirido o direito que “o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”. Já coisa julgada é “a decisão judicial de que já não caiba recurso”.

⁸¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 249.

⁸² DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 183.

⁸³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

.....
XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

Com o passar do tempo, foram assentados os conceitos de retroatividade mínima, média e máxima. Matos Peixoto⁸⁴ colaciona a diferenciação, de acordo com a abrangência da aplicação da legislação nova:

Dá-se a retroatividade máxima (também chamada restitutória, porque em geral restitui as partes ao “*statu quo ante*”), quando a lei nova ataca a coisa julgada e os fatos consumados (transação, pagamento, prescrição.) [...] A retroatividade é média quando a lei nova atinge os efeitos pendentes de ato jurídico verificados antes dela, [...]. Enfim a retroatividade é mínima (também chamada temperada ou mitigada), quando a lei nova atinge apenas os efeitos dos atos anteriores produzidos após a data em que ela entra em vigor.

A compreensão no território pátrio, sufragada pelo Supremo Tribunal Federal é da irretroatividade das normas, salvo expressa autorização constitucional. Para as normas constitucionais se tem admitido a nominada retroatividade mínima, a fim de abarcar tão somente efeitos futuros de atos ou fatos pretéritos. Nesse sentido, já na década de 1990 decidia a Corte Suprema, como aponta acórdão do Recurso Extraordinário 140.499⁸⁵, de relatoria do Ministro Moreira Alves assim ementado:

EMENTA: Pensões especiais vinculadas a salário mínimo. Aplicação imediata a elas da vedação da parte final do inciso IV do artigo 7. da Constituição de 1988. - Já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que os dispositivos constitucionais têm vigência imediata, alcançando os efeitos futuros de fatos passados (retroatividade mínima). Salvo disposição expressa em contrário - e a Constituição pode fazê-lo -, eles não alcançam os fatos consumados no passado nem as prestações anteriormente vencidas e não pagas (retroatividades máxima e média). Recurso extraordinário conhecido e provido.

Mais recentemente, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 29⁸⁶, cuja Relatoria foi do Ministro Luiz Fux, em que se debatia alteração de hipóteses de

⁸⁴ PEIXOTO, Matos. Limite temporal da lei. **Doutrinas Essenciais de Direito Civil**, vol. 2, p. 363 – 394, out 2010. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001829f4a5f87aa98b449&docguid=175277d70682011e181fe000085592b66&hitguid=175277d70682011e181fe000085592b66&spos=1&epos=1&td=152&context=227&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 06 ago. 2022.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. **Recurso Extraordinário 140.499**. Recorrente: Estado de Goiás. Recorrido: Lis Torres Santiago Moraes e outros. Relator(a): Min. Moreira Alves. Brasília, 12 abr. 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208337>. Acesso em: 27 jul. 2022.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Declaratória de Constitucionalidade 29**. Requerente: Partido Popular Socialista. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Luiz Fux. Brasília, 16 fev. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2243342>. Acesso em: 22 jul. 2022.

inelegibilidade a cargos públicos, foi assentada a diferenciação importante entre retroatividade mínima e aplicação imediata da lei:

Como se sabe, a retroatividade autêntica é vedada pela Constituição da República, como já muitas vezes reconhecido na jurisprudência deste Tribunal. O mesmo não se dá com a *retrospectividade*, que, apesar de semelhante, não se confunde com o conceito de *retroatividade mínima* [...] enquanto nesta são alteradas, por lei, as consequências jurídicas de fatos ocorridos anteriormente – consequências estas certas e previsíveis ao tempo da ocorrência do fato –, naquela a lei atribui novos efeitos jurídicos, a partir de sua edição, a fatos ocorridos anteriormente. Repita-se: foi o que se deu com a promulgação da Emenda Constitucional nº 41/03, que atribuiu regimes previdenciários diferentes aos servidores conforme as respectivas datas de ingresso no serviço público, mesmo que anteriores ao início de sua vigência, e recebeu a chancela desta Corte.

Em relação à introdução do parágrafo nono ao artigo 39 da Constituição Federal inexistente autorização constitucional para aplicação retroativa, máxima ou média, e, pelo contrário, existe explícita previsão contida no artigo 13 da Emenda Constitucional 103/2019:

Art. 13. Não se aplica o disposto no § 9º do art. 39 da Constituição Federal a parcelas remuneratórias decorrentes de incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou de cargo em comissão efetivada até a data de entrada em vigor desta Emenda Constitucional.

Logo, reconhecidos todos os efeitos da incorporação da atividade exercida até a publicação da modificação constitucional, não se admite a retroação que permitiria debater as prestações pagas anteriormente.

4.5 Fato Gerador sob condição, termo ou encargo

Derradeiramente, antes de incursionar na busca do fato gerador da obrigação previdenciária do servidor público sujeito ao Regime Próprio da Previdência Social, deve-se perscrutar a caracterização de algum quesito que possa modificar a obrigação.

Nessa linha, o Direito Civil, na doutrina do negócio jurídico apresenta elementos acidentais, tais como condições, termos e encargos. O civilista Sílvio de Salvo Venosa⁸⁷ colaciona os caracteres próprios de cada um dos institutos em questão:

⁸⁷ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 498-499.

O ordenamento permite que a manifestação da vontade surja limitada pelo próprio sujeito. Por vários modos, pode ocorrer o fenômeno: ora constitui obstáculo à aquisição do direito, ora subordina o efeito do negócio a sua ocorrência, sujeitando-se a evento futuro e incerto, estatuindo-se a condição. Por vezes, o sujeito fixa tempo para início e fim dos efeitos do negócio jurídico e especifica um termo dentro de lapso de tempo que se denomina prazo. Por outro lado, pode o agente instituir uma imposição ao titular de um direito, não impedindo, contudo, sua aquisição o que se denomina modo, ônus ou encargo.

Exsurge, pois, questionamento acerca da viabilidade de extensão à obrigação tributária, e em especial na modalidade estudada, desses elementos, para verificar da existência de obrigação tributária sob condição, termo ou encargo.

O Código Civil no artigo 121 conceitua condição como a cláusula que, e dependendo exclusivamente da vontade das partes, “subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”.

No Direito Tributário, deve-se destacar, o fato gerador e as obrigações derivam da disposição expressa de lei, sobressaindo-se o princípio da legalidade. Destacam-se os artigos 3º e 4º do Código Tributário Nacional, pelo que o tributo é instituído por lei, a tributação se dá mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador.

Uma condição pode ser suspensiva ou resolutiva. Explica Clóvis Bevilacqua⁸⁸ acerca da primeira que “realizada a condição suspensiva, o direito corporifica-se e considera-se existente”, e, quanto à segunda que “se a eficácia de um ato jurídico estiver subordinada a uma condição resolutiva, quer isto dizer que a relação de direito está formada, produzindo os seus efeitos, porém se extinguirá com a realização da condição”. Na legislação civil de regência, os artigos 125 a 129 disciplinam a matéria e corporificam as distinções e efeitos das condições suspensivas e resolutivas.

A condição é evento futuro, mas incerto, que pode ou não acontecer. O termo, conforme Clovis Bevilacqua⁸⁹, “é o dia no qual tem de começar ou de extinguir-se a eficácia de um negócio jurídico”. Assim, o termo, também é um evento futuro, mas certo. Também ao termo (inicial e final) se aplicam, no que couber, as disposições relativas às condições, suspensiva e resolutiva, consoante artigo 135 do Código Civil. O termo, conforme artigo 131 do mesmo diploma legal, “suspende o exercício, mas não a aquisição do direito”.

⁸⁸ BEVILAQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. Ed. rev. e atual. por Caio Mario da Silva Pereira. 2 ed. Rio de Janeiro: Rio F. Alves, 1980, p. 235-236.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 237.

Já o encargo é, nas palavras do mesmo Clóvis Bevilacqua⁹⁰, “a determinação acessória em virtude da qual se restringe a vantagem criada pelo ato jurídico, estabelecendo o fim, a que deve ser aplicada a coisa adquirida, ou impondo uma certa prestação”.

Enfatiza-se que o componente acidental (seja condição, termo ou encargo) deve ser compreendido na obrigação tributária, distinguindo-se da relação civil correlacionada.

O tempo do pagamento do tributo – diante da data elencada para o vencimento da obrigação – não representa concessão do credor a termo ou condição. *Mutatis mutandis*, deve ser colacionado o enunciado constante da Súmula 669⁹¹ do Supremo Tribunal Federal: “norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

Imperioso analisar o momento em que ocorre o fato gerador. Daniel Zanetti Marques Carneiro⁹² explica a relevância do dado temporal:

O fato jurígeno tributário ocorre num dado momento, isto é, ele ocorre no tempo, e referido aspecto é extremamente relevante para identificação da lei aplicável bem como dos limites de prazo de que disporá a Fazenda Pública para adotar as providências tendentes à constituição do crédito tributário e cobrança do valor devido.

A lei tributária pátria, no seu artigo 116, acerca do momento em que se considera ocorrido o fato gerador enuncia duas opções, conforme seus dois incisos: a) em se tratando de situação de fato “desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”; b) em se cuidando de situação jurídica, “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”. A legislação diferencia, por isso, “situações de fato” das “situações de direito”, assim analisando Zelmo Denari⁹³:

Nessa passagem, o Código distingue os fatos derivados de uma *intentio facti* (inciso I) daqueles decorrentes de uma *intentio juris* (inciso II), e nessa última hipótese, o artigo 117, subsequente, extrai importantes consequências relacionadas com a definitividade dos atos ou negócios jurídicos.

⁹⁰ BEVILAQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. ed. rev e atual. por Caio Mario da Silva Pereira. 2 ed. Rio de Janeiro: Rio F. Alves, 1980, p. 239-240.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 669**. Brasília: Distrito Federal, [2003]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula669/false>. Acesso em: 08 ago. 2022.

⁹² CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Anterioridade tributária e fatos geradores complexivos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 219, dez 2013, p. 32.

⁹³ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 184.

No artigo 117 do Código Tributário Nacional⁹⁴ há, complementando o disposto no artigo anterior, explicação de quando se reputam “perfeitos e acabados”, para fins de identificação do fato gerador “os atos ou negócios jurídicos condicionais”. À lição de Aliomar Baleeiro⁹⁵:

Depois do CTN [...] se subordinado à condição resolutiva, o imposto é devido desde a prática do ato jurídico ou desde a celebração do negócio. A cláusula resolutória é irrelevante, do ponto de vista do Direito Tributário: - o fato de ela estar pendente não tolhe o Fisco de arrecadar o imposto cabível pelo ato jurídico ou pelo negócio em que aquela condição foi inserida.

De notar que se trata de presunções para fins fiscais, a correspondentes negócios jurídicos firmados por - ou com - particulares, para fins de identificar o momento em que se considerará tributável um determinado ato ou fato. Nesses casos, não é o fato gerador que terá condição, conforme ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹⁶:

A bem dizer, inexistente fato gerador pendente. O que existe é fato gerador consistente em negócio jurídico sujeito a condição suspensiva. Pendente está o negócio jurídico, e não o fato gerador. Este ocorre ou não. E, portanto, a lei tributária só se aplica mesmo a fatos geradores futuros, pois tal fato gerador pendente nada mais é do que uma possibilidade jurídica. Na espécie, se a condição jamais ocorrer, nunca haverá negócio jurídico, e, conseqüentemente, inexistirá fato gerador. Admitir a ideia de fato gerador pendente é como aceitar algo que teve início e poderá jamais ter fim.

O fato gerador é concretizado em um dado momento temporal, apontando Ricardo Mariz de Oliveira⁹⁷ que “a hipótese legal de incidência concretizada em fato imponible dá nascimento a uma relação jurídica obrigacional, cujo objeto é o direito de o poder tributante exigir e a obrigação de o sujeito passivo pagar algum tributo”. Deve-se registrar que o nascimento da obrigação, por isso, pelo prisma temporal tem vinculação com o exato momento da concretização do fato imponible.

Aliás, o mesmo doutrinador⁹⁸ ilustra que “o fato gerador acarreta uma substancial mudança no mundo, pois nele introduz um direito e uma obrigação que

⁹⁴ Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

⁹⁵ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 460.

⁹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 594.

⁹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – Critérios e questões fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, n 39, p. 441-455. São Paulo, 2018, p. 443.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 443

antes não existiam”. É com o surgimento da obrigação, e nesse exato momento, que se apura a particularização do fato gerador.

Encerra Ricardo Mariz de Oliveira⁹⁹ colacionando que cada obrigação tributária estará determinada pelo fato gerador respectivo, pois “a pessoa passa a estar vinculada irrefreavelmente à relação jurídica tributária, tornando-se contribuinte com o dever de cumprir a respectiva obrigação tributária” .

Especificamente acerca das contribuições previdenciárias – e outros tributos vinculados a atuações estatais, como também as taxas e contribuições e melhoria - Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁰ aponta que “não se prestam a ser exigidas a partir de ‘negócios jurídicos condicionais’, só possíveis entre contratantes”.

Desse modo, o servidor contribuinte sujeito aos Regimes Próprios de Previdência não desconta o tributo sob condição de obter o benefício previdenciário, nem repassando encargo ao empregador (ou pessoa jurídica designada para responder pelo adimplemento de créditos previdenciários) de outorga de uma contraprestação, mas o faz porque houve uma hipótese de incidência, perfeita e acabada, do qual se extraem as consequências jurídicas próprias.

4.6 Fato Gerador ou Hipótese de Incidência da Contribuição Previdenciária dos Servidores Públicos sujeitos ao Regimes Próprios de Previdência Social

No Texto Constitucional não existe dispositivo a expressamente apontar o fato gerador da contribuição previdenciária dos servidores públicos sujeitos aos Regimes Próprios. As leis ordinárias federais, estaduais e municipais também não contém, ao menos como regra¹⁰¹, a declaração em artigo próprio do fato gerador. Isso não

⁹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – Critérios e questões fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, n 39, p. 441-455. São Paulo, 2018, p. 450.

¹⁰⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 594.

¹⁰¹ Foi localizado apenas na legislação do Município de Cerqueira Cesar – SP, no artigo 58 da Lei Municipal 2.393, de 30 de julho de 2020, com a seguinte redação. “Artigo 58. Constitui fato gerador da contribuição previdenciária do servidor ativo, inativo e pensionista, para o RPPS, a percepção efetiva ou a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de remuneração, a qualquer título, oriundos dos cofres públicos municipais ou das autarquias e das fundações públicas, tomando-se como base de cálculo as parcelas descritas no caput do artigo 62, e desmembramentos, desta Lei. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/c/cerqueira-cesar/lei-ordinaria/2020/240/2393/lei-ordinaria-n-2393-2020-modifica-as-regras-do-regime-proprio-de-previdencia-social-rpps-deste-municipio-nos-termos-da-constituicao-federal-e-alteracoes-promovidas-pela-emenda-constitucional-n-103-de-2019-bem-como-pela-lei-organica-municipal-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 13 ago. 2022.

significa, por evidente, que não se deva identificar o fato gerador da obrigação, pois se trata de tributo, cabendo ao intérprete essa averiguação.

Relembra-se que o fato gerador não decorre de vontade das partes, mas da aplicação do primado da legalidade. A legislação federal de regência atual é a Lei 10.887, de 18 de junho de 2004, que de forma simétrica acaba sendo referência para os demais entes federados.

A mencionada Lei Federal trata em vários artigos da base de cálculo e alíquota incidentes, podendo-se intuir que o fato gerador da contribuição previdenciária decorre da prestação laboral onerosa, incidente no momento do pagamento de salário para o servidor ativo e dos proventos para o servidor inativo, diante da previsão de incidência da alíquota sobre a totalidade da base de contribuição recebida¹⁰², e até quando no artigo 8º-A indica a responsabilização pela sua retenção e recolhimento. Ao inativo, a tributação busca dar continuidade àquela relação laboral constituída antes da aposentação, e cujo trabalho se presume prestado anteriormente. Como toda a contribuição, aquela vertida à Previdência envolve uma prestação estatal voltada para um grupo determinado de pessoas.

Nesse contexto, relevante aquilatar o fato gerador na correlata obrigação tributária dos trabalhadores da iniciativa privada, e sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social (RGPS).

O artigo 43 da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 11.941/2009, passou a explicitamente esclarecer que “considera-se ocorrido o fato gerador das contribuições sociais na data da prestação do serviço”.

Antes disso, havia dissenso jurisprudencial, especialmente em se tratando de obrigações surgidas após o acolhimento de reclamações trabalhistas. O Superior Tribunal de Justiça, contudo, já apontava no mesmo trilha, conforme exemplifica o

¹⁰² Art. 4º A contribuição social do servidor público ativo de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência social, será de 11% (onze por cento), incidentes sobre:

I - a totalidade da base de contribuição, em se tratando de servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo e não tiver optado por aderir a ele;

.....
 § 1º Entende-se como base de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, excluídas:

Art. 8º-A. A responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições de que tratam os arts. 4º a 6º e 8º será do dirigente e do ordenador de despesa do órgão ou entidade que efetuar o pagamento da remuneração ou do benefício.

decidido no Recurso Especial 502.650¹⁰³, cuja ementa transcreve que o fato gerador é “a relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador (até o quinto dia subsequente ao mês laborado) e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária aos cofres da Previdência”.

Estudando a incidência do tributo sobre o aviso prévio indenizado a segurados do Regime Geral da Previdência Social, Kiyoshi Harada tratou dos três aspectos do fato gerador da obrigação da contribuição previdenciária¹⁰⁴:

a) o aspecto nuclear ou objetivo do fato gerador, isto é, a hipótese em que é devida a contribuição previdenciária (pagamento das remunerações a empregados e a trabalhadores avulsos); b) o aspecto subjetivo passivo (a empresa); e c) o aspecto qualitativo (a base de cálculo, representada pelo valor da remuneração retributiva do trabalho, e a alíquota de 20%).

A despeito de não tratar de servidores públicos e de também envolver obrigação das empresas, o certo é que o fato gerador da contribuição previdenciária está na percepção pelo trabalhador da devida remuneração em contrapartida à prestação de trabalho.

Luciano Marinho Filho, analisando a contribuição dos trabalhadores da iniciativa privada, a competência da Justiça do Trabalho, e a edição de legislação que tratou da cobrança de créditos tributários naquela seara, acabou por enfrentar a matéria¹⁰⁵:

Neste contexto, buscando elementos corretivos na técnica jurídica para soluções dessa realidade, tomando como ponto de partida a ontologia do instituto da contribuição social, em análise conjunta de ordem doutrinária, normativa e jurisprudencial, em adição, ainda, de técnicas interpretativas e de aplicação da integração analógica, [...] encontramos substratos científicos aptos a restaurar a coerência orgânica do ordenamento.

Para tanto, em sede conclusiva, chegamos aos resultados que seguem:

a) o fato gerador da contribuição social é a prestação do serviço, tanto antes quanto depois da vigência Lei 11.941/2009;

¹⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. **Recurso Especial n. 502.650/SC**. Recorrente: Zanatta Administradora Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relatora Min. Eliana Calmon. Brasília, 16 dez. 2003. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300274112&dt_publicacao=25/02/2004. Acesso em 22 jul. 2022.

¹⁰⁴ HARADA, Kiyoshi. Contribuição Previdenciária e o Aviso Prévio pago em dinheiro. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n.68, 2009, p. 208.

¹⁰⁵ MARINHO FILHO, Luciano. Por uma perspectiva tributária do fato gerador e do critério de cálculo da contribuição previdenciária na justiça do trabalho. **Revista tributária e de finanças públicas**, vol. 106/2012, p. 73 – 107. Disponível em:

<https://revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001829f8c1a6ff4ac29c0&docguid=I460581f01f3511e28af101000000000&hitguid=I460581f01f3511e28af101000000000&spos=2&epos=2&td=1915&context=326&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 06 ago. 2022.

b) o regime de cálculo dessa tributação é competencial (ou mês a mês), cristalizando-se paulatinamente à realização do labor e incidindo respectivos acessórios – juros e multas nas alíquotas e forma contidas na Lei de Custeio da Previdência Social – também a partir de cada mês trabalhado e eventualmente não pago.

Entretanto, a contribuição previdenciária do servidor público é apurada no respectivo mês de competência, no período em que prestado o serviço correspondente. Nesse compasso, pertinente a conclusão apresentada por Luiz Carlos de Araújo e Wilson Pocidonio da Silva¹⁰⁶:

A situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, tal como preconiza o art. 114 do CTN, é a prestação de serviços, pois é ela quem gera a contraprestação pecuniária devida ao trabalhador, e, conseqüentemente, as contribuições sociais incidentes sobre a correspondente remuneração.

Por se tratar de tributo vinculado, Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁷ indica que a contribuição previdenciária dos servidores públicos ativos e inativos tem como causa a “proteção dos servidores [...] no infortúnio, perda da capacidade laboral, aposentadoria e pensão” e como fim “financiar os sistemas de previdência e assistência aos servidores públicos”.

A obrigação de pagar o tributo, todavia, exsurge quando do pagamento da remuneração e em decorrência da prestação do serviço no período respectivo. Ao servidor inativo é apenas a percepção de proventos de aposentadoria ou pensão, a partir de determinado quantitativo.

Pode-se buscar em situações aplicáveis a outros tributos exemplos para espelhar a hipótese envolvida na contribuição previdenciária dos servidores públicos quando norma posterior – especialmente constitucional – modificar o direito à incorporação.

O fato gerador da contribuição de melhoria, por exemplo, é a valorização do imóvel que se verifica na data de conclusão da obra, como apontou o Ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.137.794¹⁰⁸: “o fato gerador da contribuição de melhoria não é a realização da obra, mas sim a

¹⁰⁶ ARAÚJO, Luiz Carlos de; SILVA, Wilson Pocidonio da. Fato gerador das contribuições sociais.

Revista LTr: Legislação do Trabalho, São Paulo, v. 73, n.4, abr 2009, p. 399.

¹⁰⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 402

¹⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. **Recurso Especial n. 1.137.794/RS**.

Recorrente: Município de Santa Cruz do Sul. Recorrido: Alberto Sehn. Relator: Min. Castro Meira.

Brasília, 06 out. 2009. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900824306&dt_publicacao=15/10/2009. Acesso em: 08 ago. 2022.

decorrente valorização imobiliária”, considerando como base de cálculo para cobrança “a diferença entre os valores inicial e final do imóvel beneficiado”. A data do fato gerador será aquela da conclusão da obra, consoante igualmente pacificado no Superior Tribunal de Justiça¹⁰⁹, nas palavras do Ministro Luis Fux:

Isto porque a hipótese de incidência da contribuição de melhoria pressupõe o binômio valorização do imóvel e realização da obra pública sendo indispensável o nexos de causalidade entre os dois para sua instituição e cobrança.

Conseqüentemente, o fato gerador de contribuição de melhoria se perfaz somente após a conclusão da obra que lhe deu origem e quando for possível aferir a valorização do bem imóvel beneficiado pelo empreendimento estatal.

Terminada a obra pública, se afere a valorização imobiliária, o fato gerador da obrigação tributária. Não se pode considerar o proveito patrimonial que essa mesma obra ocasionar alguns anos depois, muito menos após obras posteriores, construções particulares ou intervenções no mesmo local, que podem aumentar ou diminuir o valor da área. Isso, mesmo que a cobrança da contribuição apenas, pela demora da Administração ou por mora do contribuinte, ocorra anos depois, quando já estivessem verificadas estas novas mudanças de fato.

Aproximando da situação em análise no presente estudo, exemplificam Luiz Carlos de Araújo e Wilson Pocidonio da Silva¹¹⁰ com situações do ICMS e contribuição previdenciária sobre serviços extraordinários:

Assim, ocorre o fato gerador do ICMS, por exemplo, não com a emissão da nota fiscal, que constitui obrigação acessória, mas com a operação de venda e circulação da mercadoria. Se o comerciante, neste mesmo exemplo, deixa de emitir a nota fiscal, ainda assim é devido o tributo, pois ocorreu o fato gerador. O mesmo ocorre em uma relação de emprego quando, por exemplo, o empregado presta serviços extraordinários, o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre com a prestação de serviços e não com a elaboração da folha de salários ou com o pagamento.

Logo, o fato gerador terá acontecido mesmo que não emitida a respectiva documentação fiscal ou no momento da realização de horas extras, independentemente de escrituração, lançamento ou qualquer ato ou fato que possa interferir na relação laboral.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **Recurso Especial n. 647.134/SP**. Recorrente: Santher Fábrica de Papel Santa Therezinha S/A. Recorrido: Município de Bragança Paulista. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10 out. 2006. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400306612&dt_publicacao=01/02/2007. Acesso em: 08 ago. 2022.

¹¹⁰ ARAÚJO, Luiz Carlos de; SILVA, Wilson Pocidonio da. Fato gerador das contribuições sociais. **Revista LTr**: Legislação do Trabalho, São Paulo, v. 73, n.4, p. 399-403, abr 2009, p. 400.

Os mesmos doutrinadores ilustram com a situação da tributação do comerciante na venda a prazo¹¹¹:

Insistindo nesta comparação, basta imaginar uma situação em que o comerciante vende a prazo, para pagamento dentro de doze meses. A tributação é imediata e haverá obrigação de recolhimento do tributo independentemente de, lá adiante, o comprador efetuar ou não o pagamento devido. Ou seja, se não houver o pagamento, o comerciante, além do valor do crédito não recebido, terá desembolsado valor do imposto.

Nessa trilha, nem o inadimplemento do tomador obrigatoriamente afasta a obrigação tributária, que se perquire na data da ocorrência do fato gerador.

Ademais, se a obrigação tributária pudesse ser desfeita, anulada ou desconstituída pela ausência de acréscimo aos hipotéticos proventos futuros de aposentadoria, seria impossível o desconto de contribuição dos servidores públicos inativos, pois não verteriam qualquer repercussão pecuniária à aposentadoria, o que já se averiguou nesse ensaio ser constitucional.

Outrossim, de recordar que a integralidade é exceção em se cuidando de proventos de inatividade, sendo sempre apenas uma opção do servidor, que pode se aposentar pelo regime das médias. Com isso, toda contribuição tem capacidade potencial de repercutir positivamente em seu favor. No caso de aposentadorias especiais, por invalidez ou compulsória há maior possibilidade de cômputo das mesmas contribuições questionadas.

Anota-se a existência um binômio a permitir a incidência de contribuição previdenciária: a) a previsão legal de incorporabilidade da verba, considerando a data da prestação do serviço tributado; b) o proveito ao servidor segurado. Sendo incontestado o primeiro na data da verificação da hipótese de incidência, o debate entre as teses apresentadas no palco doutrinário e jurisprudencial centra-se nesse segundo item.

Entende-se que o simples proveito potencial é suficiente, conforme primados da solidariedade e referibilidade. Todavia, mesmo que se exigisse a demonstração de proveito efetivo para cada servidor envolvido, a simples possibilidade de ser gerada aposentadoria ou outro benefício previdenciário considerando a majoração decorrente das contribuições questionadas já se mostraria suficiente para permitir o débito tributário correlato.

¹¹¹ ARAÚJO, Luiz Carlos de; SILVA, Wilson Pocidonio da. Fato gerador das contribuições sociais. **Revista LTr**: Legislação do Trabalho, São Paulo, v. 73, n.4, p. 399-403, abr 2009, p. 400.

Ainda, se o credor tiver direito à restituição de contribuições por corolário da alteração constitucional (e fim da possibilidade de incorporação conhecida posteriormente) de indagar se também não teriam direito à repetição do que foi contribuído no período imprescrito os sucessores de servidor falecido antes de se aposentar e que não legar pensão a ninguém. A forma de pensamento parece ser rigorosamente a mesma, e desconsidera tanto a potencialidade do benefício previdenciário como a efetiva ocorrência da hipótese de incidência.

Destarte, é a configuração do fato gerador da obrigação tributária, na data da prestação do serviço oneroso pelo servidor público sujeito aos Regimes Próprios de Previdência Social, não alcançável por norma constitucional irretroativa ou por elementos acidentais (condição, termo ou encargo), cuja hipótese de incidência está vinculada à dimensão contributiva e incorporabilidade da verba, utilizada sobremaneira na aferição de sua base de cálculo, que inviabiliza a repetição de verbas cujo desconto de contribuição previdenciária considerou a potencialidade de benefício ao segurado e ao grupo social que integra, no momento da concretização do fato imponible.

5. CONCLUSÕES.

A Emenda Constitucional 103, de 2019 trouxe várias modificações ao sistema previdenciário pátrio. Nesse trabalho foi destacado um de seus aspectos, a vedação, dirigida aos servidores públicos vinculados aos Regimes Próprios de Previdência Social, à incorporação de vantagens de caráter temporário ou vinculadas ao exercício de função de confiança ou de cargo em comissão. Em decorrência, a partir do novo texto, não é devida contribuição previdenciária sobre essa base de cálculo, e se tem questionado o direito à repetição de valores que os funcionários públicos verteram antes da sua vigência.

A resposta exigiu a avaliação da questão por três perspectivas, correlacionadas e integradas: o previdencial, o da interpretação de precedente do Supremo Tribunal Federal e o tributário.

A primeira está relacionada ao aspecto previdenciário. O direito à Previdência Social tem matriz constitucional, decorrente de princípios fundantes e que obrigam o Estado e a sociedade a um papel ativo para garanti-lo. Cuida-se de direito social, cuja proteção provoca ao aparato estatal o dever de estar preparado para, pelo prisma fiscal, fazer frente ao dispêndio pecuniário respectivo. Por corolário, são essenciais fontes de financiamento, inclusive a contribuição do próprio segurado.

Necessariamente, são identificados os dois primeiros princípios aplicáveis, da solidariedade e da contributividade, em um embate entre dois polos: o primeiro, vinculado ao primado da fraternidade, dividindo o dever do adimplemento da prestação a toda a sociedade; o segundo, relacionado à individualidade, em que se busca que cada indivíduo forme o fundo econômico para manutenção dos infortúnios a que sujeito. Notadamente, a solução será encontrada na conjugação adequada desses dois princípios.

No contexto histórico pátrio, a partir da data da promulgação da Constituição Federal vigente, relevantes alterações previdenciárias ocorreram em 1993, 1998, 2002, 2005, 2012 e 2019. Futuras reformas provavelmente advirão, cabendo ao intérprete analisar a matéria com olhar, também, para os tempos vindouros.

Comparando o texto originário, de 1998, e a Proposta de Emenda Constitucional apresentada em 2019, verificam-se posições polarizadas. Por um lado, em 1988, a aposentadoria do servidor público sujeito ao Regime Próprio da

Previdência Social não continha nenhuma previsão de contribuição do segurado. Já a proposta de 2019, que acabou não aprovada pelo Congresso Nacional nesta parte e que vigoraria apenas aos novos funcionários, previa a adoção de regime capitalizado, em que cada indivíduo seria responsável pela formação de fundo para quitação dos próprios benefícios futuros.

Nas últimas décadas, pois, o caminho trilhado foi o da conjugação desses primados, para e sem desgarrar do norte do equilíbrio financeiro e atuarial, exigir de cada servidor desembolso de contribuição previdenciária carregada à manutenção do sistema, o qual permaneceu solidário, intergeracional e com a garantia de que compete ao Tesouro suportar o déficit previdenciário.

Importante debate foi travado acerca da contribuição previdenciária de servidores público inativos, expressamente prevista na Carta Magna a partir da edição da Emenda Constitucional 41, de 2003. O Supremo Tribunal Federal acabou por assentar a solução da temática, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3128, afirmando a possibilidade do desconto previdenciário, mas apenas sobre a parcela de proventos superior ao teto previdenciário. Ficaram patentes nesse importante precedente: a) a inexistência de direito adquirido à imunidade tributária; b) a possibilidade de incidência da contribuição apenas sobre fatos geradores posteriores ao novo texto, mas com a garantia de aplicação a todos esses fatos geradores supervenientes; c) a valorização da solidariedade do sistema previdencial, estrutural em relação a este, a obrigar o custeio inclusive por quem já perceba benefício; d) a existência de uma normatividade comum a servidores públicos e trabalhadores da iniciativa privada, de modo a não permitir a incidência de contribuição sobre o valor percebido pelos primeiros até o limite do Regime Geral da Previdência Social.

Outro marco essencial resultante da Emenda Constitucional 41 foi o fim do direito à integralidade ao funcionalismo, como regra. Seguindo um trilho de equiparação entre os regimes geral e próprios de previdência não se garante ao beneficiário do segundo regime a percepção de proventos de acordo com seu último salário, mas considera como remuneração na inatividade a correspondente à média das contribuições que verteu. Nesse compasso, a incorporação desconexa ao correspondente custeio, repercutida em média de contribuições, somente pode ser alcançada a quem ingressou no serviço público até 31 de dezembro de 2003.

No cenário anterior à Emenda Constitucional 103, de 2019 já se debatia a base de cálculo das contribuições previdenciárias, encerrando a Suprema Corte a

controvérsia ao julgar o Recurso Extraordinário 593.069, e enunciar que apenas pode incidir o tributo sobre parcelas incorporáveis aos proventos de aposentadoria do servidores. Desimporta, assim, o caráter remuneratório ou indenizatório das verbas, não basta a edição de legislação pelo ente público, mas necessariamente haverá de ser identificada a incorporabilidade.

Esse é o mote para se adentrar na segunda perspectiva, o da interpretação do precedente anterior (Tema 163) exarado pelo Supremo Tribunal Federal tratando de cobrança de contribuição previdenciária.

A linha cronológica já aponta que o julgamento aconteceu antes da confecção da modificação constitucional, a demonstrar que não é possível a adoção da reprodução simples do julgado aos novos casos, tratando somente de um ponto de partida do estudo.

Em nível federal as incorporações já estavam abrandadas pela legislação então vigente, com o que a vedação incluída pelo parágrafo 9º (nono) do artigo 39 da Constituição teve claro direcionamento aos demais entes, cumprindo lembrar que o julgado paradigmático (Tema 163) avaliava caso de servidor federal, em que a incorporação já era muito mais restrita.

Servidores sujeitos ao regime de cálculo das médias aritméticas das contribuições, por sua vez, necessariamente terão proveito direto com cada verba que integrar sua base de cálculo, em benefício direto e não meramente potencial, pelo que, em relação a esses, apenas interessará avaliar a incorporabilidade em tese da verba, em critério uniformizador da base de contribuição.

Inconteste o efeito imediato da alteração constitucional promovida, cessando a possibilidade de cobrança de contribuição previdenciária incidente sobre as verbas não mais incorporáveis, ao menos como regra. Ressalva-se a possibilidade de adoção de alguma medida tendente a assegurar direito adquirido ou expectado, cuja abrangência no presente estudo não foi tratada, e demandaria busca de nova linha de pesquisa, com fundamentação autônoma.

Ademais, servidores que já incorporaram adicionais questionados ou implementaram os requisitos para sua obtenção possuem seus direitos explicitamente resguardados, consoante explícito no texto reformador.

Precedentes são formados, interpretados e aplicados de forma a assegurar racionalidade nas decisões, não voltados apenas ao caso concreto, mas de modo a uniformizar os existentes e pendentes, tal como aqueles que posteriormente serão

apresentados. São guiados a formar uma jurisprudência estável, íntegra e coerente, sob os olhos da congruência, tudo alicerçado na fundamentação do julgado.

Na *ratio decidendi* ou nos motivos determinantes do decidido é que se logrará encontrar seus limites interpretativos, com a necessária distinção a ser feita em relação aos casos seguintes e que apresentem situação de fato ou de direito diversa daquela que o originou. No Recurso Extraordinário 593.068 – Tema 163 – o argumento a legitimar a incidência de contribuição previdenciária foi a possibilidade do segurado extrair da contribuição algum benefício, efetivo ou potencial. Potencial é o que pode ou não ser consumado, a significar que o Supremo Tribunal Federal não determinou em nenhum momento que aqueles servidores que não lograrem implementar todos os requisitos – marcadamente temporais – para a incorporação tenham direito à repetição das contribuições incidentes pagas.

A noção de potencialidade revigora o caráter solidário das contribuições, como constara do julgamento referenciado anteriormente (Ação Direta de Inconstitucionalidade 3128) e que permitiu a contribuição dos inativos. Ao ser mencionada a potencialidade, o Supremo Tribunal Federal na decisão do Tema 163 conjugou contributividade com solidariedade.

O fundamento a justificar o desconto previdenciário na mera potencialidade está relacionada ao primado da referibilidade, pela existência de um grupo específico de contribuintes atingidos pelo proveito, que não é necessariamente acrescido ao indivíduo isoladamente, mas ao estrato de que aquele faça parte. É, pois, uma solidariedade no grupo a que pertença o contribuinte, inerente às contribuições sociais em geral, e a quase toda incorporação, afinal, ao menos como regra, o lapso temporal que a admite, pelo viés atuarial seria insuficiente a assegurar o custeio decorrente.

Verificado que basta a potencialidade do proveito, o momento para sua caracterização é a data do respectivo desconto previdenciário, sem depender de nenhum elemento posterior que valide a ação do Fisco.

Por fim, se ingressa, pois, na terceira perspectiva, a tributária, pouco explorada pelos operadores do Direito que analisam esse tema.

O caráter tributário das contribuições previdenciárias é uníssono em âmbito doutrinário e jurisprudencial, e dessa característica podem-se extrair importantes decorrências, como sua compulsoriedade, incidência de limitações ao poder de tributar e aplicação de princípios próprios.

Sendo compulsória e fundada no princípio da legalidade a incidência do tributo, não é elegível a condição de contribuinte, que decorre da simples ocorrência da hipótese de incidência. Por mais este prisma, verificado o fato gerador, reputa-se concretizado com a configuração de todos os seus elementos, fazendo nascer a obrigação tributária correlata, não podendo haver posterior modificação. E o efetivo proveito na aposentadoria do servidor não é elementar do tributo em exame.

Assim, no âmbito dos Regimes Próprios da Previdência Social, o fato gerador da contribuição tributária é a prestação de serviço oneroso pelo servidor público, a gerar percepção de remuneração correspondente ao período de competência, o que corrobora a impossibilidade de modificação pela legislação superveniente que altere a incorporabilidade de determinada verba.

A modificação da base de cálculo do tributo apenas terá efeitos prospectivos, não retroagindo para fazer cessar o fato gerador, ocorrido, perfeito e acabado. Em se tratando de tributos, em especial de contribuição previdenciária, não se cogita de configuração de obrigação tributária sob condição, termo ou encargo.

Anota-se que eventual Emenda Constitucional que encerrasse o direito à integralidade dos servidores que assumiram no serviço público até 31 de dezembro de 2003 não mereceria a mesma análise feita neste estudo. A situação seria outra, com provável inconstitucionalidade material a reconhecer, por conta de revogação de um direito expectado por largo período, assegurado por vultosa contribuição, desproporcionalizada ao que redundaria a alteração. Novamente, não se trata de linha seguida nesse trabalho, mas que deve ser ressaltada para não ser utilizada a objetar as conclusões do presente.

A obrigação tributária, na espécie tratada, vincula-se aos primados de solidariedade e referibilidade próprios do Direito Previdenciário e Tributário, e está em compasso com a noção de potencialidade, insculpida no precedente do Tema 163 do Supremo Tribunal Federal. Conclui-se, assim, que o montante tributário descontado legitimamente é irrepetível, mesmo que o segurado não logre implementar proveito econômico na própria aposentadoria.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

ARAÚJO, Luiz Carlos de; SILVA, Wilson Pocidonio da. Fato gerador das contribuições sociais. **Revista LTr: Legislação do Trabalho**. São Paulo, v. 73, n.4, p. 399-403, abr 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Contribuições na Constituição Federal de 1988. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 308/327.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Fato presuntivo do fato gerador. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 50, jan-abr 2022, p. 200-214.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BARRETO, Paulo Alves. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BEVILAQUA, Clovis. **Teoria Geral do Direito Civil**. ed. rev. e atual. por prof. Caio Mario da Silva Pereira. 2 ed. Rio de Janeiro: Rio F. Alves, 1980.

BRASIL. **Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Consolidação das Leis do Trabalho**. Aprovada pelo Decreto Lei 5.5452, de 01º de maio de 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional 3, de 17 de março de 1993**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional 41, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc41.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional 47, de 05 de julho de 2005**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc47.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional 70, de 29 de março de 2012**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc70.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional 103, de 12 de novembro de 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9717.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Lei n. 9.783, de 28 de janeiro de 1999**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9783.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.887, de 18 de junho de 2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.887.htm. Acesso em: 05 ago. 2022.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 6, de 20 de fevereiro de 2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2192459>. Acesso em: 10 mar. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Exposição de Motivos da Proposta de Emenda à Constituição n. 6, de 20 de fevereiro de 2019**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1712459. Acesso em: 10 mar. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. **Recurso Especial n. 502.650/SC**. Recorrente: Zanatta Administradora Ltda. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 16/12/2003. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200300274112&dt_publicacao=25/02/2004. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. **Recurso Especial n. 647.134/SP**. Recorrente: Santher Fábrica de Papel Santa Therezinha S/A. Recorrido: Município de Bragança Paulista. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 10 out.

2006. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400306612&dt_publicacao=01/02/2007. Acesso em: 08 ago. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. **Recurso Especial n. 1.137.794/RS**. Recorrente: Município de Santa Cruz do Sul. Recorrido: Alberto Sehn. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, 06 out. 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200900824306&dt_publicacao=15/10/2009. Acesso em: 08 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Declaratória de Constitucionalidade 29**. Requerente: Partido Popular Socialista. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator(a): Min. Luiz Fux. Brasília, 16 fev 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2243342>. Acesso em: 22 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.128/DF**, Relator(a): Min. Ellen Gracie. Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso. Requerente: Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR. Requerido: Congresso Nacional. Brasília, 18 ago. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 358.278/RS**, Relator Min. Celso de Mello. Agravante: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS. Agravado: Brasília Centeno de Araújo. Brasília, 07 out. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur96284/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 368.014/RS**, Relator: Min. Maurício Corrêa. Agravante: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS. Agravado: Ivone Beloni Purgasz Neves Almeida e outro. Brasília; 08 abr. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur99354/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 372.107**. Agravante: Maria Lúcia Pereira Dias. Agravado: Distrito Federal. Relator: Min. Ayres Britto. Brasília, 29 jun. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=340622>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. **Recurso Extraordinário 140.499**. Recorrente: Estado de Goiás. Recorrido: Lis Torres Santiago Moraes e outros. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 12 abr. 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208337>. Acesso em: 27 jul. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, **Recurso Extraordinário nº 347.825/RS**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Recorrente: Enair Martins de Carvalho. Recorrido: Instituto de Previdência Do Estado do Rio Grande do Sul – IPERGS. Brasília, 19 set. 2003. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97394/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 593.068/SC**. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: Catia Mara de Oliveira de Melo. Recorrido: União. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral844/false>. Acesso em: 10 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário 593.068/SC**. Recorrente: Catia Mara de Oliveira de Melo. Recorrido: União. Relator(a): Min. Roberto Barroso. Brasília, 11 out. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=749418251>. Acesso em: 13 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 669**. Brasília: Distrito Federal, [2003]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula669/false>. Acesso em: 08 ago. 2022.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. Anterioridade tributária e fatos geradores complexivos. **Revista Dialética de Direito Tributário**: RDDT, São Paulo, n. 219, p. 27-38, dez. 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. **Manual de Direito Previdenciário**. 13. ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

CERQUEIRA CESAR. **Lei Municipal 2.393, de 30 de julho de 2020**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/c/cerqueira-cesar/lei-ordinaria/2020/240/2393/lei-ordinaria-n-2393-2020-modifica-as-regras-do-regime-proprio-de-previdencia-social-rpps-deste-municipio-nos-termos-da-constituicao-federal-e-alteracoes-promovidas-pela-emenda-constitucional-n-103-de-2019-bem-como-pela-lei-organica-municipal-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 13 ago. 2022.

CINTRA, Carlos César Souza; LOPES FILHO, Juraci Mourão. As Contribuições da Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, p. 129/130, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2014

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella di Pietro. **Direito Administrativo**, 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FREIRE, Alexandre; FREIRE, Alonso. Elementos normativos para a compreensão do sistema de precedentes judiciais no processo civil brasileiro. **Revista dos Tribunais 950/2014**, p. 199-231. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000182a253a6a9b413f681&docguid=lf034b8906a3711e4ba0d010000000000&hitguid=lf034b8906a3711e4ba0d010000000000&spos=2&epos=2&td=2822&context=20&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 13 ago. 2022.

GUSHINKEN, LUIS et al. Regime próprio de previdência dos servidores: como implementar? Uma visão prática e teórica. Brasília: MPAS, 2002. V. 17, p. 165-166 apud Di Pietro, Maria Sylvia Zanella di Pietro. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 561.

HARADA, Kiyoshi. Contribuição Previdenciária e o Aviso Prévio pago em dinheiro. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n.68, p. 207-210, 2009.

HORVATH JR, Miguel. A Reforma da Previdência Social (EC 103/2019): a análise dos artigos 37, 38 e 39. In: BALERA, Wagner e RAEFRAY, Ana Paula Oriola de (coord.). **Comentário à Reforma da Previdência: emenda constitucional 103, de 2019**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F235813393%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=i0ad6297600000170b06083a23bf9458b#sl=p&eid=eb9d514bfa29d6d604ad5c877a10bb46&eat=a-241874456&pg=III&psl=&nvgS=false&tmp=489>. Acesso em: 15 mar. 2022.

JAGUARI. **Lei 2.371, de 31 de dezembro de 2002**. Disponível em: <https://camarajaguari.cespro.com.br/visualizarDiploma.php?cdMunicipio=7601&cdDiploma=20022371&NroLei=2.371&Word=2371&Word2=>. Acesso em 18 ago. 2022.

JAGUARI. **Lei 3.064, de 06 de julho de 2015**. Disponível em: <https://camarajaguari.cespro.com.br/visualizarDiploma.php?cdMunicipio=7601&cdDiploma=20153064&NroLei=3.064&Word=3064&Word2=>. Acesso em 18 ago. 2022.

MARINHO FILHO, Luciano. Por uma perspectiva tributária do fato gerador e do critério de cálculo da contribuição previdenciária na justiça do trabalho. **Revista tributária e de finanças públicas** | vol. 106/2012, p. 73 – 107. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001829f8c1a6ff4ac29c0&docguid=l460581f01f3511e28af1010000000000&hitguid=l460581f01f3511e28af1010000000000&spos=2&epos=2&td=1915&context=3>

26&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1. Acesso em: 06 ago. 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MATTOS, Aroldo Gomes. O fato gerador e o prazo de recolhimento da contribuição para o INSS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 64, p. 38-44. São Paulo, Oliveira Rocha, jan. 2001.

MELLO, Antônio Carlos de Martins. Contribuições da Constituição Federal de 1988. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, p. 88-100, 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito privado**. Tomo XXII. Campinas: Bookseller, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fato gerador da obrigação tributária – Critérios e questões fundamentais. **Revista Direito Tributário Atual**, n 39, p. 441-455. São Paulo, 2018.

PASSO FUNDO. **Lei Complementar 203, de 4 de julho de 2008**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rs/p/passo-fundo/lei-complementar/2008/20/203/lei-complementar-n-203-2008-dispoe-sobre-o-estatuto-dos-servidores-publicos-do-municipio-de-passo-fundo>. Acesso em: 13 ago. 2022.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PEIXOTO, Matos. Limite temporal da lei. **Doutrinas Essenciais de Direito Civil**, vol. 2, p. 363 – 394, out 2010. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001829f4a5f87aa98b449&docguid=I75277d70682011e181fe000085592b66&hitguid=I75277d70682011e181fe000085592b66&spos=1&epos=1&td=152&context=227&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 06 ago. 2022.

QUEIROZ, Vera Maria Corrêa; PRADO, Marina Almeida. O direito fundamental ao mínimo existencial e seus reflexos tributários e previdenciários. **Revista dos Tribunais 976/2017**, p. 303-322. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad82d9a00000182a1c3b3f5af75c98a&docguid=I30a376a0d16511e6bd94010000000000&hitguid=I30a376a0d16511e6bd94010000000000&spos=1&epos=1&td=67&context=17&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 25 mai. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Complementar n. 15.429, de 22 de dezembro de 2019**. Disponível em:

<http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/15.429.pdf>. Acesso em: 05 ago. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública. **Recurso Cível 71010204097**. Recorrente: Giovana Aparecida Garcia de Assis. Recorridos: Município de Passo Fundo e IPPASSO - Instituto de Previdência dos Servidores de Passo Fundo. Relatora: Dra. Laura de Borba Maciel Fleck. Porto Alegre, 01 abr. 2022. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=71010204097&codComarca=710&perfil=0>. Acesso em: 01 ago. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Terceira Turma Recursal da Fazenda Pública. **Recurso Cível 71010307197**. Recorrente: Lilian Sitta Moreira. Recorrido: IPPASSO - Instituto de Previdência dos Servidores de Passo Fundo. Relator: Dr. Alan Tadeu Soares Delabary Junior. Porto Alegre, 30 mar. 2022. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=71010307197&codComarca=710&perfil=0>. Acesso em: 01 ago. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Turmas Recursais da Fazenda Pública Reunidas. **Incidente de Uniformização de Jurisprudência 71008731507**. Autor: Maria Maristane Monteiro. Réu: Município de Jaguari. Relator: Dra. Laura de Borba Maciel Fleck. Redator: Dra. Lílian Cristiane Siman. Porto Alegre, 14 out. 2020. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=71008731507&codComarca=710&perfil=0>. Acesso em: 01 ago. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça, Vigésima Quinta Câmara Cível. **Apelação Cível, Nº 70084916782**. Apelante: Jose Guilherme Nunes Guimaraes. Apelado: Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Des. Ricardo Pippi Schmidt. Porto Alegre, 30 mar. 2021. Disponível em: <https://consulta.tjrs.jus.br/consulta-processual/processo/decisoes/acordaos?numeroProcesso=70084916782&codComarca=700&perfil=0>. Acesso em: 13 ago. 2022.

SÃO PAULO. **Lei 432, de 18 de dezembro de 1985**. Disponível em: [https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/1985/lei.complementar-432-](https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/1985/lei.complementar-432-18.12.1985.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,Estado%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias)

[18.12.1985.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,Estado%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias](https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/1985/lei.complementar-432-18.12.1985.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20concess%C3%A3o%20de,Estado%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias). Acesso em 07 ago 2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça, Segunda Câmara de Direito Público. **Apelação 1052241-71.2020.8.26.0053**. Apelante: Reinaldo de Oliveira. Apelado: Estado de São Paulo. Relatora: Desa. Vera Angrisani. São Paulo, 11 ago. 2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=14907631&cdForo=0>. Acesso em: 01 jun. 2022.

SILVA, Roberta Soares e OLIVEIRA, Danilo de. A Emenda Constitucional n. 103, de 12 de novembro de 2019, e as alterações nos artigos 194 e 195 da Constituição Federal, de 1988. *In*: BALERA, Wagner e RAEFRAY, Ana Paula Oriola de (coord.). **Comentário à Reforma da Previdência: emenda constitucional 103, de 2019**. 1 ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F235813393%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=i0ad6297600000170b06083a23bf9458b#sl=p&eid=eb9d514bfa29d6d604ad5c877a10bb46&eat=a-241874456&pg=III&psl=&nvgS=false&tmp=489>. Acesso em: 15 mar. 2022.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Contribuições da Constituição Federal de 1988. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

TAQUES, Fernanda Rennhard Biselli. Técnicas de *distinguishing* no novo código de processo civil. **Revista de Processo** 289/2019, p. 333-353. Disponível em: [https://revistadoSTribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001829f3a5bc9dd4dc43c&docguid=lb04a1e002f4f11e9a1060100000000000&hitguid=lb04a1e002f4f11e9a1060100000000000&spos=2&epos=2&td=311&context=179&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1](https://revistadoSTribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc6000001829f3a5bc9dd4dc43c&docguid=lb04a1e002f4f11e9a106010000000000&hitguid=lb04a1e002f4f11e9a1060100000000000&spos=2&epos=2&td=311&context=179&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1). Acesso em: 15 jun. 2022.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ZANETTI JR., Hermes. Precedentes. Precedentes (treat like cases alike) e o Novo Código de Processo Civil. Universalização e vinculação horizontal como critérios de racionalidade e a negação da "jurisprudência persuasiva" como base para uma teoria e dogmática dos precedentes no Brasil. **Revista de Processo**, v. 235/2104, p. 293/349. Disponível em: <https://revistadoSTribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc5000001829f2a2aac5c16cab4&docguid=l65758c60463d11e5be9f0100000000000&hitguid=l65758c60463d11e5be9f0100000000000&spos=1&epos=1&td=75&context=90&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 jun. 2022..