



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

DENILSON DE OLIVEIRA ADRIANO

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA: UMA ANÁLISE DE SUA
APLICAÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E
ATUARIAL NO SISTEMA ÚNICO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO ESTADO DO
CEARÁ**

FORTALEZA-CE

2020

DENILSON DE OLIVEIRA ADRIANO

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA: UMA ANÁLISE DE SUA
APLICAÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E
ATUARIAL NO SISTEMA ÚNICO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO ESTADO DO
CEARÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito à obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra.

FORTALEZA-CE

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

A1c Adriano, Denilson de Oliveira.
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA: UMA ANÁLISE DE SUA APLICAÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL NO SISTEMA ÚNICO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO ESTADO DO CEARÁ / Denilson de Oliveira Adriano. – 2020.
68 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2020.

Orientação: Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra .

1. Contribuição Social Previdenciária. 2. Previdência Social. 3. Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial. 4. Sistema Único de Previdência Social do Estado do Ceará. I. Título.

CDD 340

DENILSON DE OLIVEIRA ADRIANO

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA: UMA ANÁLISE DE SUA
APLICAÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E
ATUARIAL NO SISTEMA ÚNICO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO ESTADO DO
CEARÁ**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Ceará, como requisito à obtenção
do Título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra (Orientador)
Universidade Federal do Ceará

Ms. Eric de Moraes e Dantas
Universidade Federal do Ceará

Mso. Lucas Antunes Santos
Universidade Federal do Ceará

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todas as bênçãos recebidas.

A minha família, especialmente minha esposa Karla, pelo apoio e pela compreensão do início ao término do curso.

Ao meu filho, José Roberto, que em tão pouco tempo tanta alegria nos trouxe.

A minha mãe, Roseni, e minha tia, Aline, pelo incentivo incansável aos estudos.

A minha prima, Lilian Mara, *in memoriam*.

Aos meus amigos, aos colegas de faculdade, com destaque para o Clube do Bolinha que proporciona embates e debates no mais alto nível e muitas risadas.

Aos meus colegas de trabalho na Assembleia Legislativa do Estado do Ceará, pela compreensão em diversos momentos.

À Advogada e servidora do Instituto de Saúde dos Servidores do Estado do Ceará, Lisiane Feitosa, pela insistência em me fazer cursar Direito.

À Tatiana Palhano pelas valorosas sugestões dadas ao presente trabalho

Ao meu orientador, Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra, pela disponibilidade, condução e paciência nos passos desta monografia.

Aos demais membros da banca pela participação e pertinentes considerações e sugestões ao trabalho final.

A todos os professores e servidores da Faculdade de Direito, e a Seu Odir da Cantina.

RESUMO

Ao se investigar a contribuição social previdenciária à luz do princípio do equilíbrio financeiro como fonte no plano de custeio do Sistema Único de Previdência Social do Estado Ceará (Supsec), espera-se que os resultados deste estudo contribuam com a literatura empírica ainda incipiente no Brasil. Presente no texto constitucional desde 1998, o referido equilíbrio é de fundamental importância para as contas públicas. Buscou-se um referencial teórico que tratasse do sistema previdenciário brasileiro, os princípios norteadores da previdência social, o estudo das contribuições especiais para se atingir o objetivo principal que foi analisar a contribuição social previdenciária sob a ótica do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial do regime de previdência dos servidores públicos do estado do Ceará. Seguindo uma metodologia bibliográfica, documental e a partir de resultados das avaliações atuariais conclui-se que dos três fundos que compõem o Supsec, (Previd, Funaprev e Prevmilitar) apenas o primeiro se apresenta equilibrado. Além disto, observou-se que a majoração da alíquota de contribuição, que seria uma alternativa para reverter a situação deficitária do sistema, enfrenta no judiciário decisões contrárias por afrontar limites constitucionais como o do não confisco da renda do contribuinte, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Palavras-chave: Contribuição Social Previdenciária. Previdência Social. Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial. Sistema Único de Previdência Social do Estado do Ceará.

ABSTRACT

When investigating the social welfare contribution in the light of the principle of financial equilibrium as a source in the costing plan of the Single Social Welfare System of the State of Ceará (Supsec), it is expected that the results of this study contribute to the empirical literature still incipient in Brazil. Present in the constitutional text since 1998, this balance is of fundamental importance for public accounts. We looked for a theoretical reference that would deal with the Brazilian welfare system, the guiding principles of social welfare, the study of special contributions to reach the main objective that was to analyze the welfare social contribution under the perspective of the principle of financial and actuarial balance of the welfare policy of public servants in the state of Ceará. Following a bibliographic and documental methodology and based on the results of the actuarial evaluations, it is concluded that of the three funds that make up the Supsec, (Previd, Funaprev and Prevmilitar) only the first presents balance. In addition, it was noted that the increase in the contribution rate, which would be an alternative to reverse the system's deficit situation, faces opposing decisions in the judiciary for facing constitutional limits such as the non-taxation of taxpayers' income, reasonability and proportionality.

Keywords: Social Security Contribution. Social Security. Principle of Financial and Actuarial Balance. Single Social Welfare System of the State of Ceará.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Alíquota de Contribuição Previdenciária por Salário de Contribuição.....	39
Quadro 2 -	Situação Financeira e Atuarial dos Fundos de Custeio do Supsec.....	51
Quadro 3 -	Alíquotas de Contribuição e o Equilíbrio nos Fundos Funaprev e Prevmilitar em 2019.....	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantitativo de RPPS.....	17
Tabela 2 - Supsec – Quantitativo de Segurados por Fundo.....	20
Tabela 3 - Supsec – Gastos com Benefícios.....	20

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - RMIT – Contribuição Social para o financiamento do RPPS.....	46
Figura 2 - RMIT – Contribuição Social para o financiamento do RPPS.....	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ANADEP	Associação Nacional de Defensores Públicos
ARE	Agravo Regimental no Recurso Extraordinário
CAP	Caixa de Aposentadoria e Pensão
CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
ECF	Emenda Constitucional Federal
EFPC	Entidade Fechada de Previdência Complementar
IAP	Instituto de Aposentadoria e Pensão
INPS	Instituto Nacional de Previdência Social
IPEC	Instituto de Previdência do Estado do Ceará
LCE	Lei Complementar Estadual
LOPS	Lei Orgânica da Previdência Social
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPS	Ministério da Previdência Social
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
RPC	Regime de Previdência Complementar
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUPSEC	Sistema Único de Previdência Social do Estado do Ceará
TCU	Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 SISTEMA PREVIDENCIÁRIO BRASILEIRO	13
2.1 Breve Histórico da Previdência Social no Brasil	13
2.2 Regimes Jurídico-Previdenciários	15
2.3 Regimes Próprios de Previdência Social	16
2.4 Sistema Único de Previdência Social do Estado do Ceará	18
3 PRINCÍPIOS DO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL	21
3.1 Noções Gerais de Princípios	21
3.2 Princípios Gerais da Previdência Social	23
3.3 Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial	26
4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	31
4.1 Noções Gerais das Espécies Tributárias	31
4.2 Contribuições Sociais	34
4.3 Contribuição Social Previdenciária para o Custeio dos Regimes Próprios de Previdência Social	37
4.4 Regra Matriz de Incidência Tributária da Contribuição Social Previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social	43
5 PONDERAÇÕES SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA AO SUPSEC E SEU (DES)RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL	47
5.1 As alterações na alíquota de Contribuição Social Previdenciária ao Supsec e sua RMIT	47
5.2 A contribuição social previdenciária e a situação de (des)equilíbrio financeiro e atuarial do Supsec	50
5.3 Limitações jurídicas à majoração nas alíquotas de contribuição social previdenciária	53
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS	60

1 INTRODUÇÃO

A situação deficitária do sistema previdenciário dos servidores públicos constatada por inúmeros estudos no país já algum tempo é considerada um grande obstáculo para se ter uma economia equilibrada. Tal cenário resulta em crises fiscais e ausência de investimentos em políticas públicas, pois são os entes federativos os responsáveis pela insuficiência de recursos para o custeio de seus respectivos regimes de previdência. Daí a necessidade de se buscar um sistema equilibrado, ou seja, autossustentável.

O Estado por meio de sua atividade de tributação criou uma espécie específica para o financiamento desses regimes, a contribuição social previdenciária. É ela a principal fonte de custeio para o pagamento de benefícios previdenciários, aposentadoria e pensão por morte, do funcionalismo público e de seus dependentes.

Nesse sentido, o legislador introduziu na Constituição Federal, mediante Emenda Constitucional Federal n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, a necessidade de se instituir um sistema previdenciário dos servidores públicos que preserve o equilíbrio financeiro e atuarial. Equilíbrio considerado desde então um princípio que tem por objetivo garantir a sustentabilidade econômica da previdência social fincado em pilares científicos.

Ressalte-se que, anteriormente, os benefícios previdenciários eram concedidos, via de regra, como um prêmio aos segurados pelos anos dedicados ao serviço público. Não havia planejamento acerca do plano de custeio e acumulação de reservas financeiras para custear os benefícios oferecidos.

Este contexto justifica a relevância de se estudar a contribuição social previdenciária como fonte de custeio de um regime próprio de previdência social sob a ótica do equilíbrio financeiro e atuarial. No caso concreto, o regime de previdência dos servidores do estado do Ceará, denominado Supsec.

Assim tem o presente trabalho como objetivo principal analisar o equilíbrio financeiro e atuarial do custeio Supsec, por meio da contribuição social previdenciária. Em concomitância ao objetivo principal citem-se outros secundários, mas de fundamental importância, como o estudo dos regimes de previdência, dos princípios da previdência social, dos elementos que compõe a regra-matriz de incidência tributária da contribuição social previdenciária e das decisões do Poder Judiciário frente às demandas que envolvem este tributo.

A investigação trazida aqui se limita ao campo do debate nas vastas áreas de Direito

Tributário, Previdenciário e Constitucional, associada a alguns conceitos das ciências atuariais, tendo por objetivo a interpretação do dispositivo constitucional de equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes de previdência a partir da contribuição previdenciária em ponderação a outros dispositivos e princípios.

Desta forma, a pesquisa se utilizou de metodologia bibliográfica, documental e de dados das Avaliações Atuariais do Supsec dos anos de 2015 a 2019, para alcançar os objetivos citados. Estudos de autores também se fizeram valer na aplicação do desenvolvimento proposto, bem verdade, ainda escassos, dada a preponderância doutrinária em se atentar aos estudos de outras espécies tributárias. Daí o uso das decisões judiciais que tratam da matéria nesta pesquisa ao passo de já haver demanda nesta temática nos tribunais, o que permite um olhar mais acurado e que venha a suprir lacunas, por vezes, encontradas na doutrina.

Além desta introdução, o trabalho se divide em outros cinco capítulos, tendo os capítulos 2, 3, e 4 como o referencial teórico. O segundo capítulo é voltado às noções gerais sobre os regimes de previdência existentes no país, assim como o sistema de previdência dos servidores do estado do Ceará. O terceiro, por sua vez, aos princípios da previdência social, com uma atenção maior ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial. O quarto capítulo cuida da contribuição especial da qual faz parte a contribuição social previdenciária. Por fim, o quinto capítulo debate a situação de equilíbrio ou não do Supsec, mediante sua contribuição social como fonte custeio e limitações às elevações de suas alíquotas. Reserva-se a última seção para as conclusões e considerações finais desta pesquisa.

2 SISTEMA PREVIDENCIÁRIO BRASILEIRO

O presente capítulo, dividido em três seções, discorre sobre o sistema previdenciário no Brasil. Na primeira seção é apresentada breve retrospectiva histórica da previdência social no país. A segunda seção é dedicada aos regimes de previdência social públicos de vinculação obrigatória. A terceira seção trata da apresentação sobre o regime de previdência social dos servidores públicos do estado do Ceará.

2.1 Breve Histórico da Previdência Social no Brasil

O Decreto Federal n.º 9.912, de 26 de março de 1888, ainda no período imperial, é tido como a primeira norma federal sobre política previdenciária e assistencialista no país ao regular o direito à aposentadoria dos empregados dos correios (arts. 194 e 195). Além de fixar, em 30 anos de efetivo serviço e idade mínima de 60 anos, os requisitos para aposentadoria¹.

Em 1890, o direito à aposentadoria e a fundos de pensões é estendido a todos os ferroviários, bem como aos trabalhadores da imprensa. Em 1892, portanto, na era republicana, é criada a aposentadoria por invalidez e a pensão por morte aos operários do arsenal da marinha. Por meio da Lei n.º 3.724, de 15 de janeiro de 1919, o seguro contra acidente torna-se compulsório².

No entanto, foi por meio do Decreto Legislativo n.º 4.682, de 24 de janeiro de 1923, conhecido com Lei Eloy Chaves, que foi criada a primeira instituição voltada para a previdência social no Brasil. A dita norma estabeleceu a criação das Caixas de Aposentadorias e Pensões (CAPs) para os empregados de empresas ferroviárias, com financiamento destas, em um processo lento e de pequena adesão. As CAPs ofereciam benefícios voltados à assistência médica e à cobertura de riscos de invalidez, velhice e morte.

A Lei Eloy Chaves, contudo, tinha como beneficiários os trabalhadores das empresas do setor ferroviário. Empresas estas, privadas. Aos empregados públicos, o primeiro

¹ Benedito Cláudio Passos ressalva que nos anos de 1881 e 1883 os municípios de Aracaju e Salvador, respectivamente criaram institutos com fins de prover os servidores de benefícios referentes à pensão, assistência médica e social.

²BRASIL. **Lei n.º 3.724, de 15 de janeiro de 1919**. Regula as obrigações resultantes dos acidentes no trabalho. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-3724-15-janeiro-1919-571001-publicacaooriginal-94096-pl.html>>. Acesso em: 01/03/2020.

registro se deu com a Constituição de 1891 ao garantir aposentadoria por invalidez aos funcionários públicos que se tornaram inválidos a serviço da nação, sem que houvesse, contudo, qualquer estudo financeiro ou atuarial, que direcionasse a previsão de contribuição por parte dos funcionários e do Estado para o financiamento dos benefícios, conforme ensinamentos de Amado³.

Castro e Lazzari⁴ nos ensina que foi, com a criação do Instituto de Aposentadoria e Pensão dos Marítimos, por meio do Decreto n.º 22.872, de 29 de junho de 1933, que se deu início a uma alteração regulamentar do sistema previdenciário, ou seja, deixou de ser feito pelas empresas e passou a ser feito por categoria profissional. O resultado dessas mudanças fez com que muitas CAPs fossem transformadas em Institutos de Aposentadoria e Pensão, os IAPs, que tinham abrangência mais territorial e ampla. O custeio desses institutos era feito por contribuições do trabalhador, da empresa e do Governo Federal.

Faltava, contudo, uma uniformização das normas que tratavam de previdência social, o que somente viria a ocorrer em 1960, com a promulgação da Lei n.º 3.807, de 28 de agosto de 1960 (denominada Lei Orgânica da Previdência Social - LOPS), que proporcionou a extensão da cobertura do sistema previdenciário a categorias como trabalhadores autônomos e profissionais liberais e a inclusão de benefícios como auxílio-reclusão, auxílio-funeral e auxílio-natalidade.

A LOPS uniformizou a legislação de previdência social, sem, contudo, unificar os Institutos, o que só se deu com o Decreto-lei n.º 72, de 21.11.1966, que extinguiu os IAPs, aglutinando suas antigas estruturas no Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), no destaque de Bragança⁵.

A Constituição Federal (CF), de 5 de outubro de 1988, inseriu novos direitos e benefícios ao sistema previdenciário. Em seu art. 194, a Carta Magna instituiu os objetivos da Seguridade Social, fixados em:

1. universalidade da cobertura e do atendimento;
2. uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

³ AMADO, Frederico Augusto Di Trindade. **Direito Previdenciário Sistematizado**. Salvador: Ed. Jus Podivm. 2012, p.47.

⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de Castro. LAZARRI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro. 23. ed.: Forense, 2020, p. 30.

⁵ BRAGANÇA, Kerlly Huback. **Manual de Direito Previdenciário**. 8.a ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2012. p.22.

3. seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
4. irredutibilidade do valor dos benefícios;
5. equidade na forma de participação no custeio;
6. 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;
7. caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Desde a promulgação da CF/88 até o fechamento deste trabalho, ocorreu uma série de mudanças constitucionais na previdência social, comumente chamadas de reformas, as quais se destacam as Emendas à Carta Maior n.º 20 (introduziu no texto constitucional a necessidade de haver equilíbrio financeiro e atuarial nos regimes previdenciários), de 1998; n.º 41, de 2003; n.º 47, de 2005; n.º 103, de 2019.

Na visão de Passos⁶, o processo reformista representa o embate político no papel do Estado na política de proteção social, introduzindo elementos técnicos e atuariais, há tempos deixados de lado na gestão e formação do sistema previdenciário brasileiro.

2.2 Regimes Jurídico-Previdenciários

A doutrina defende que o sistema jurídico-previdenciário no âmbito da Constituição Federal comporta duas divisões: o público e o privado⁷. Quanto à vinculação, os planos de previdência no Brasil podem ser divididos em básicos (obrigatórios) e complementares (facultativos), sendo os primeiros compulsórios para as pessoas que exerçam atividade laboral remunerada, enquanto os segundos visam apenas ofertar prestações complementares para a manutenção do padrão de vida do segurado e seus dependentes⁸.

Os dois planos de caráter obrigatório são também chamados de Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e Regime Próprio de Previdência Social (RPPS). Por sua vez, o

⁶ PASSOS, Benedito Cláudio. **IDP- Índice de Desenvolvimento Previdenciário: Uma nova ferramenta para a gestão previdenciária no Brasil**. Rio de Janeiro. E-papers Serviços Editoriais. 2005, p.31.

⁷ FERRARO, Suzani Andrade. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial nos Regimes de Previdência Social**. Rio de Janeiro. Ed. Lumem Juris. 2010, p.107.

⁸ AMADO, *op,cit*, p.47.

plano de caráter facultativo é denominado Regime de Previdência Complementar (RPC), sendo estes três regimes distintos e independentes entre si⁹.

A Secretaria de Previdência do Ministério da Economia, em sua página na rede mundial de computadores assim detalha os regimes¹⁰:

1. Regime Geral (previsto no art. 201, CF/88):

Este Regime possui caráter contributivo e de filiação obrigatória. Dentre os contribuintes, encontram-se os empregadores, empregados assalariados, domésticos, autônomos, contribuintes individuais e trabalhadores rurais;

2. Regime Próprio (previsto no art. 40, CF/88):

Este Regime é compulsório para o servidor público do ente federativo que o tenha instituído, com teto e subtetos definidos pela Emenda Constitucional Federal (ECF) n.º 41/2003. Excluem-se deste grupo os empregados das empresas públicas, os agentes políticos, servidores temporários e detentores de cargos de confiança, todos filiados obrigatórios ao Regime Geral;

3. Regime Complementar (previsto no art. 202, CF/88):

Este Regime é facultativo, organizado de forma autônoma ao RGPS e RPPS. No Brasil, o RPC é organizado em dois segmentos: o segmento operado pelas Entidades Abertas – com acesso individual, e o segmento operado pelas Entidades Fechadas de Previdência Complementar – EFPCs, também conhecidas como fundos de pensão, que operam planos de benefícios destinados aos empregados de empresa ou grupo destas, denominadas patrocinadoras, bem como aos associados ou membros de associações, às entidades de caráter profissional, classista ou setorial, denominados instituidores.

2.3 Regimes Próprios de Previdência Social

Os servidores públicos, ao contrário dos trabalhadores do setor privado, têm assegurado pela Constituição Federal vigente um regime de previdência específico. Os servidores públicos estatutários (efetivos ou estabilizados), por tradição histórica do sistema

⁹ CHAN et al. **Fundamentos da Previdência Complementar: da atuária à contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Ed. Atlas. 2010, p.5.

¹⁰BRASIL. Ministério da Economia. **Previdência Social**. Perguntas frequentes. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/previdencia-social/>. Acesso em: 28/01/2020.

jurídico brasileiro, mereceram tratamento previdenciário diferenciado¹¹. No entanto, cabe ressaltar que essa diferenciação não implica em privilégios.

Na maioria dos países, os servidores públicos costumam ter sistemas próprios de seguridade social. Essa separação é justificada pela natureza particular do trabalho desses indivíduos, além de possuir raízes históricas. É provável, inclusive, que os fatores históricos tenham um peso maior na explicação dessa segregação, uma vez que nada impede que os sistemas públicos de previdência, que atendem aos empregados do setor privado, possam oferecer uma proteção social adequada aos servidores públicos.¹²

A CF/88 garante que os segurados do RPPS são os servidores civis¹³ e militares da União, estados, Distrito Federal e municípios e seus dependentes. Dada a autonomia político-administrativa de cada um dos Entes da Federação, cabe especificamente à União estabelecer, normatizar e fazer cumprir a regra constitucional do art. 40, em relação aos seus servidores públicos ocupantes de cargos efetivos, e aos vitalícios; e a cada estado da Federação, Distrito Federal, e município, em relação a seus servidores públicos e agentes públicos vitalícios. O que acarreta a existência de milhares de regimes de previdência social na ordem jurídica vigente¹⁴.

Dados de fevereiro de 2020, dispostos na TABELA 1, permitem verificar que a União, todos os estados e o Distrito Federal possuem RPPS, ao passo que isso não se remete nos municípios, ou seja, nem todos os entes federativos possuem um regime próprio para seus servidores.

Tabela 1 - Quantitativo de RPPS.

ENTE FEDERATIVO	RPPS	RGPS
União	1	-
Estados	26	-
Distrito Federal	1	-
Municípios	2.124	3.444
TOTAL	2.152	3.444

Fonte: Secretaria da Previdência do Ministério da Economia (fev, 2020)

A criação de novos RPPS foi dificultada com a última reforma da previdência, ECF

¹¹ BALERA, Wagner. MUSSI, Cristiane Miziara. **Direito Previdenciário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015, p. 291.

¹² RABELO, Flávio Marcílio. **Regimes Próprios de Previdência: Modelo Organizacional, Legal e de Gestão de Investimentos**. - Brasília: MPAS; SPS, 2001. p. 9.

¹³ BALERA e MUSSI, *op. cit.*, p.284. Os autores chamam atenção para o fato de que antes da reforma previdenciária iniciada pela ECF n.º 20/1998, era permitido também a outros servidores – temporários, comissionados etc.- serem segurados dos regimes próprios de previdência social.

¹⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de. LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. Rio De Janeiro. 23. ed.: Forense, 2020, p. 897.

n.º 103, ou melhor, a introdução do §22 no art. 40 da CF vedou a criação desses regimes.

Nota-se que a intenção é, efetivamente, atribuir ao Governo Federal poder de polícia no tocante aos demais RPPS. A nosso ver, de fato há evidente afronta ao princípio de autonomia dos entes federativos na disposição contida no § 22 do art. 40 da CF, em sua atual redação, bem como no art. 9º da Lei n. 9.717/1998, e, por conseguinte, nas Orientações Normativas do MPS sobre a matéria, não cabendo à União, em hipótese alguma, exercer atividades fiscalizatórias ou de certificação de regularidade de atos praticados por autoridades de outros entes, atribuição esta que é privativa dos Tribunais de Contas respectivos. Sobre a criação, manutenção e extinção de regime próprio por entes da Federação brasileira, compreendida como inaplicável a Orientação Normativa antes citada, resta a discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da matéria.¹⁵

Sobre esta acentuada centralização da União em legislar sobre a matéria previdenciária, frequentemente apontada como algo incompatível ou mesmo indesejado em uma federação, Ibrahim¹⁶ defende a centralização em matéria previdenciária dado o incorreto tratamento que os demais entes dão aos seus RPPSs assim como a igualdade de riscos cobertos (idade avançada, doença, invalidez, morte, maternidade etc.), que não sofrem mudanças significativas.

A ECF n.º 103 também enfatizou a preocupação, já existente na redação anterior do art. 40 da CF, da necessidade dos RPPSs em observar critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial no custeio dos benefícios de aposentadoria e pensão por morte.

Ferraro¹⁷ destrincha este equilíbrio, afirmando que enquanto o equilíbrio financeiro é de curto prazo e se refere à suficiência imediata de recursos de financiamento dos benefícios assegurados pelo RPPS, o equilíbrio atuarial se caracteriza pelo longo prazo, ou seja, o grau de suficiência da cobertura dos benefícios é apurado ao longo do tempo.

2.4 Sistema Único de Previdência Social do Estado do Ceará

Fazendo valer sua capacidade de legislar concorrentemente sobre previdência social de seus servidores, o estado do Ceará, por meio de sua Constituição, assim estabelece em seu art. 330:

A previdência social dos servidores estaduais, detentores de cargos efetivos, dos militares, dos membros de Poder, ativos, inativos e pensionistas dos Poderes Executivo, incluídas suas autarquias e fundações, Legislativo e Judiciário, dos Tribunais de Contas do Estado e dos Municípios e do Ministério Público, será organizada em sistema único e terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do Estado do Ceará, dos segurados e dos pensionistas, observadas as normas gerais de contabilidade e atuária e critérios que preservem o equilíbrio

¹⁵ *Idem, Ibid.*

¹⁶ http://www.prrj.mpf.mp.br/custoslegis/revista_2009/2009/aprovados/2009a_Dir_Pub_Ibrahim%2001.pdf

¹⁷ FERRARO, *op.cit.* p.170.

financeiro e atuarial, conforme o art. 40 da Constituição Federal e o disposto em lei complementar.

Observa-se pela leitura do art. 330, em conformidade com o art. 40 da CF, uma preocupação quanto ao atendimento de normas que preservem o equilíbrio financeiro atuarial do regime de previdência.

O RPPS que representa os servidores civis e militares do estado do Ceará é denominado Sistema Único de Previdência Social do Estado do Ceará (Supsec). Sua instituição deu-se por meio da Lei Complementar Estadual (LCE) n.º 12, de 23 de junho de 1999, ocorrendo inúmeras modificações legislativas desde sua promulgação.

Entre as mais importantes citem-se as LCEs n.º 21, de 2000; n.º 92, de 2011; n.º 123, de 2013; e n.º 159, de 2016. A última, por meio da LCE n.º 184, 21 de novembro de 2018, tratou da criação da fundação pública Cearaprev, entidade criada para gerir o Supsec, cuja função era de responsabilidade direta da Secretaria do Planejamento e Gestão até então.

O Supsec veio substituir o extinto Ipec (Instituto de Previdência do Estado Ceará), sendo este último um órgão de natureza autárquica que fora instituído por meio do Decreto n.º 390, de 10 de novembro de 1938, cuja finalidade maior era prestar assistência social e previdenciária aos servidores do estado e municípios (art. 2.º).

O Supsec tem como segurados os servidores ativos e membros dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas do Estado e Defensoria Pública, militares, bem como aposentados e pensionistas.

A LCE n.º 123 modificou o Supsec ao dividi-lo em três outros fundos contábil-financeiros de natureza previdenciária, autônomos e distintos entre si, a saber:

1. Plano de Custeio Capitalizado (Previd) – destinado aos segurados ativos civis ingressos no serviço público estadual a contar do dia 1.º de janeiro de 2014, bem como aos seus respectivos dependentes previdenciários. O Previd tem como objetivo, diferente dos outros dois fundos, a formação de reservas financeiras capitalizadas para honrar o pagamento dos benefícios futuros a serem concedidos aos beneficiários civis a ele vinculados, adotando o regime de acumulação de recursos;
2. Plano de Custeio Financeiro (Funaprev) – destinado aos segurados ativos civis que hajam ingressado no serviço público estadual até o dia 31 de dezembro de 2013, aos segurados inativos civis e aos pensionistas de segurados civis em fruição de

benefício na data de 31 de dezembro de 2013. Este fundo tem como objetivo honrar o pagamento de benefícios previdenciários aos beneficiários civis a ele vinculados, sem ter como objetivo primordial a formação de reservas financeiras;

3. Plano de Custeio Militar (Prevmilitar) - destinado aos militares estaduais e a seus dependentes, independentemente da data de ingresso no serviço militar estadual. Este fundo tem como objetivo honrar o pagamento de benefícios previdenciários aos beneficiários militares a ele vinculados, sem ter como objetivo primordial a formação de reservas financeiras.

A Tabela 2 apresenta o quantitativo de segurados do Supsec, por fundo, em dezembro de 2019. Destaca-se o número maior de segurados no fundo Funaprev, por este representar os segurados que já estavam antes da repartição. Chama atenção também a quantidade de inativos e pensionistas, 49,25%. Isto significa quase a metade dos segurados. A Tabela 3, por sua vez, representa o pagamento de benefícios em dezembro de 2019.

Tabela 2 – Supsec - Quantitativo de Segurados por Fundo

Tipo de Segurado	Funaprev	Previd	Prevmilitar	Total	%
Ativos ¹	43.474	7.998	21.976	73.448	51,25
Aposentados ²	45.548	1	5.822	51.371	35,85
Pensionistas	10.445	742	7.307	18.494	12,90
TOTAL	99.467	8.741	35.105	143.313	100,00

¹ Incluído os afastados para aposentadoria. ² Excluído os afastados para aposentadoria.
Fonte: Secretaria do Planejamento e Gestão (dezembro, 2019)

Tabela 3 – Supsec – Gastos com benefícios

Folha de Benefícios	Valor Mensal (em R\$ Milhões)
Aposentadorias	322,96
Pensões	95,06
TOTAL	418,02

Fonte: Secretaria do Planejamento e Gestão (dezembro, 2019)

Importa esclarecer que, o Supsec, assim como qualquer outro RPPS, tem como obrigação oferecer apenas os benefícios de aposentadoria e pensão por morte. (ECF n.º 103, art. 9.º, § 2.º).

O capítulo 5 deste trabalho será dedicado à análise do Supsec quanto ao seu equilíbrio financeiro e atuarial, por meio da contribuição social previdenciária no seu financiamento.

3 PRINCÍPIOS DO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Neste capítulo será dado um tratamento aos princípios, dividido em três seções. Inicialmente, serão apresentadas noções gerais dos princípios, sendo estes um dos alicerces das ciências jurídicas, e sua aplicação aos diversos ramos do Direito. A seguir, passa-se ao estudo dos principais princípios específicos da previdência social. Por último, uma análise mais aprofundada do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial dada sua relevância no escopo deste trabalho monográfico.

3.1 Noções Gerais de Princípios

As ciências jurídicas no plano atual passam por um momento de debates importantes tanto quanto às posições distintas entre estudiosos como ao que são as regras jurídicas e os princípios jurídicos dentro do contexto de teorização sobre a estrutura e a funcionalidade das normas jurídicas.

Seguindo o posicionamento de Pereira¹⁸ a despeito dos inúmeros desacordos relativos à distinção entre princípios e regras, a doutrina jurídica costuma convergir quanto à descrição dos princípios como normas dotadas de maior abstração e generalidade, que traduzem os fundamentos do ordenamento jurídico, imprimindo-lhe a característica de sistema.

Machado Segundo¹⁹ opina que há distinções entre o que é regra e o que é princípio, pois partem de critérios diferentes, e a atual classificação que as diferenciam não é feita a partir de critérios de fundamentalidade ou da generalidade do conteúdo. São apenas duas formas distintas de classificar as normas jurídicas.

Ainda segundo o citado autor, os princípios orientam a interpretação e a aplicação das demais normas do Direito. Os princípios estão presentes no corpo da CF, seja de forma explícita seja de forma implícita, e servem de parâmetro para outras normas constitucionais e abaixo delas.

O vocábulo ‘princípio’ significa, dentro de um conceito simplório e imediato, início, começo ou origem de algo. Trazendo o vocábulo para o plano científico, os princípios se

¹⁸ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 155.

¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas. 2018, p. 57 e 483.

apresentam como os pressupostos necessários e a condição de validade daquilo que cerca um sistema particular de conhecimento, como é o Direito.

Observa-se uma intensidade da utilização na doutrina e na jurisprudência dos princípios jurídicos na resolução de problemas concretos²⁰. Magalhães Filho²¹ nos traz uma importante característica dos princípios que é a de não entrar em contradição, pois não impõem uma qualidade a uma conduta jurídica, por exemplo, se lícita ou ilícita. O valor dessa conduta, pelos princípios, ocorrerá apenas no caso concreto e como resultado de uma integração entre eles.

Nesse sentido, diz-se que os princípios, em especial os constitucionais, são entradas pelas quais os valores precisam passar para irem do plano ético ao mundo jurídico. Em trajetória crescente, eles (princípios) deixaram de ser fonte secundária e subsidiária do Direito, assim leciona Barroso²².

Contudo, estabelecer um conceito sobre princípios gerais de direito é um desafio dada sua amplitude, seu caráter abstrato e por que não, indefinido. Nader²³ cita a existência de uma gradação de amplitude entre os princípios, ou seja, se estende dos mais específicos aos mais gerais que se destinam a um ramo do Direito. Desta forma, faz-se necessário um sopesamento ao analisá-los.

Outros pontos possíveis de retirar dos ensinamentos do autor²⁴ dizem respeito às funções e à natureza dos princípios gerais de direito. As duas funções principais são ser um guia do legislador na elaboração de texto normativo e preencher lacunas legais.

Quanto à natureza, esta sofre a influência de duas correntes da filosofia do Direito: a Positivista, que defende a ideia de que os princípios gerais são os consagrados pelo próprio ordenamento jurídico; e a Jusnaturalista, que defende a natureza suprapositiva, composta por princípios eternos, imutáveis e universais.

Um último ponto a ser relatado quanto aos princípios gerais é a sua utilização como

²⁰ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 37. ed. Rio de Janeiro. Forense. 2015, p.199. “O postulado de plenitude da ordem jurídica, pelo qual o direito Positivo não apresenta lacunas, sendo pleno de modelos para reger os fatos sociais e solucionar os litígios, torna-se possível no plano prático em face dos princípios gerais de Direito.”

²¹ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Curso de Hermenêutica Jurídica**. 5 ed. São Paulo. Ed. Atlas. 2015, p.102.

²² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Conceitos fundamentais e a construção de novo modelo**. 5 ed.. São Paulo:Saraiva. 2015, p.238.

²³ NADER, *op. cit.*, p. 199-200

²⁴ *Idem, Ibid*

fonte do Direito. Ao fazer uso da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro temos: “[...] Art. 4.º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

O próprio legislador positivou os princípios gerais como uma fonte, mais especificamente uma fonte formal, extraída da cultura jurídica, fundando o próprio sistema da ciência jurídica²⁵.

3.2 Princípios Gerais da Previdência Social

Na seção 3.1 foram apresentados os princípios gerais do Direito. Passaremos agora ao estudo dos princípios específicos da previdência social aplicáveis diretamente aos regimes previdenciários. A abordagem primará por proposições básicas, ou seja, utilizará tanto a estrutura de regra, como de princípios, sendo, portanto, uma análise mais ampla e clássica dos princípios no campo do regime jurídico previdenciário.

São considerados princípios constitucionais gerais aplicáveis à seguridade social a liberdade, a igualdade e a legalidade, sendo diretrizes básicas²⁶. Há, no entanto, princípios aplicáveis apenas à seguridade. Eles estão presentes no art. 194 da CF²⁷. Cabe ainda uma observação quanto aos princípios da seguridade social e da previdência social. O Texto Constitucional, em seu Título VIII, Capítulo II, dividiu a Seguridade Social em três partes: Saúde, Assistência Social e Previdência Social.

Daí se dizer que há princípios específicos da previdência que não se aplicam à saúde e à assistência social, caso do princípio da contributividade. Além deste princípio citem-se os mais caros²⁸ a que iremos dedicar doravante retirados das Leis Federais n.º 8.212/1991 (art. 3.º) e n.º 8.213/1991 (art. 2.º), quais sejam:

1. universalidade de participação nos planos previdenciários;

²⁵ FARIAS, Cristiano Chaves. ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil**: parte geral e LINDB. 14. ed. Salvador: JusPodivm. p. 115.

²⁶ FERRARO, *op,cit*, p.84.

²⁷ SANTOS, Marisa Ferreira dos. **Direito previdenciário**. – 14. ed. Coleção sinopses jurídicas; v. 25 – São Paulo. 2019, p. 16. Este parágrafo “confere ao Poder Público competência para organizar a seguridade social, nos termos da lei, e com base nos objetivos que relaciona. A natureza das disposições dos diversos incisos do referido parágrafo único revela que são princípios e não apenas objetivos a alcançar. (...) Tais princípios são setoriais porque aplicáveis apenas à seguridade social.

²⁸ Outro princípio fundamental e particular da previdência social é o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial que será apresentado com mais detalhes na seção seguinte.

2. uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
3. seletividade e distributividade na prestação dos benefícios;
4. cálculo dos benefícios considerando-se os salários-de-contribuição corrigidos monetariamente;
5. irredutibilidade do valor dos benefícios de forma a preservar-lhes o poder aquisitivo;
6. valor da renda mensal dos benefícios substitutos do salário-de-contribuição ou do rendimento do trabalho do segurado não inferior ao do salário mínimo;
7. previdência complementar facultativa, custeada por contribuição adicional;
8. caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação do governo e da comunidade, em especial de trabalhadores em atividade, empregadores e aposentados.

O princípio da contributividade está explícito na Carta Magna²⁹. Por este princípio é necessário haver contrapartida do segurado para fazer jus aos benefícios. Assim, corrobora Bragança³⁰, o sistema previdenciário depende de contribuição prévia, diferentemente da assistência social, em que para obter a prestação basta demonstrar necessidade.

O princípio da universalidade diz respeito à busca pela expansão dos regimes de previdência com finalidade de ampliar cada vez mais a cobertura de contra riscos e base de segurados, inclusive nacionais e estrangeiros, sem distinções.

Em restrição à universalidade na cobertura na prestação dos serviços, surge o princípio da seletividade e distributividade, pois este, dadas limitações econômico-financeiras do Estado, busca cobrir os riscos mais comuns e atender aos mais necessitados, conforme magistério de Ferraro³¹.

Temos no princípio do cálculo dos benefícios, considerando-se os salários-de-contribuição corrigidos monetariamente, uma proteção ao valor de um futuro benefício do segurado, pois para o cálculo deste serão considerados os valores atualizados por um índice de

²⁹[...] Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a [...].

³⁰ BRAGANÇA, *op,cit.* p.17.

³¹ FERRARO, *op,cit.* p.170.

inflação, evitando assim a defasagem ocasionada pela desvalorização do dinheiro no tempo.

Já o princípio da irredutibilidade do valor dos benefícios, de forma a preservar-lhes o poder aquisitivo, representa o direito que os segurados do sistema previdenciário têm de que não seja diminuído nominalmente o valor dos benefícios previdenciários e que seja preservado o seu poder aquisitivo por meio de reajustes periódicos³².

O princípio do valor da renda mensal dos benefícios não inferior ao do salário mínimo tem como finalidade preservar pelo menos o valor do benefício previdenciário, dado que é um substituto do rendimento do segurado ativo ao do salário mínimo, assim estabelecido na Carta Política de 1988: “[...] art. 201. (...) § 2.º Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.”

O princípio da previdência complementar facultativa custeada por contribuição adicional surge com a dificuldade de o Estado manter um sistema previdenciário público seguro e que atenda aos anseios de segurados e dependentes, em especial na manutenção do nível e da qualidade de vida próximos àqueles vividos em plena atividade laboral³³. Nesse sentido, a previdência complementar visa, por meio de complementação aos benefícios concedidos pelo sistema público, manter a renda do trabalhador quando este se aposentar.

O caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação do governo e da comunidade acolhe a tese de que, havendo um fórum que trata dos direitos dos segurados, todos os interessados – leia-se governo, empregadores, empregados e aposentados – deverão ter representantes para melhor garantir seus interesses. Corroborando com este direito de fazer parte do colegiado de discussão, cite-se o disposto no art. 10 da Constituição Federal, em que é garantido aos trabalhadores e empregadores o direito de participar nos colegiados dos órgãos públicos em que haja discussão ou deliberação sobre questões profissionais ou previdenciárias³⁴.

³² AMADO, *op,cit* p.99. Sobre este ponto o autor complementa que não se trata de uma irredutibilidade nominal ou formal, mas sim material, sendo, portanto, direito subjetivo dos segurados a manutenção do valor real dos benefícios.

³³ CHAN et al. *op,cit*, p.13.

³⁴ EDUARDO, Ítalo Romano. EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de direito previdenciário**. 12. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 25.

3.3 Princípio do Equilíbrio Financeiro e Atuarial

A ECF n.º 20, de 16 de dezembro de 1998, nos ensinamentos de Ferrari *et al*³⁵, ao exigir que os RPPSs se tornassem contributivos e exigindo-lhes equilíbrio financeiro e atuarial, rompeu com a cultura, então vigente, de Estado paternalista.

Nesse sentido, Nogueira³⁶ esclarece que somente a partir da reforma de 1998 o equilíbrio financeiro e atuarial passou a ser considerado um princípio essencial e estruturante da previdência social e, no caso específico dos RPPSs, acompanhado de mecanismos voltados a verificar a sua observância.

Calazans e Caetano³⁷ afirmam que, antes da referida emenda e da Lei n.º 9.717/1998, os RPPSs eram tratados como meros apêndices da política de pessoal dos entes federados. A Lei n.º 9.717, publicada em 28 de novembro de 1998, é anterior à ECF 20 e dispôs, dentre outros, sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos RPPSs. Esta lei inovou e trouxe novos princípios à gestão previdenciária, determinando aos RPPSs que se organizassem, de modo a garantir a preservação do seu equilíbrio financeiro e atuarial.³⁸

Nesse sentido, Ferrari *et al* promovem uma definição do equilíbrio financeiro e atuarial. Estar em equilíbrio atuarial significa que deverá haver igualdade entre o total das contribuições a serem vertidas para o plano e o total dos compromissos assumidos por esse mesmo regime. Ao passo que no equilíbrio financeiro deve haver casamento entre as entradas e saídas no fluxo de caixa.

A Portaria do Ministério da Fazenda n.º 464, de 19 de novembro de 2018, que trata das normas aplicáveis às avaliações e reavaliações atuariais³⁹ dos regimes próprios de previdência social, assim conceitua os dois equilíbrios:

³⁵ FERRARI, Augusto Tadeu. FREITAS, Wanderlei de. GUSHIKEN, Luiz. **Previdência Complementar e Regime Próprio: complexidade e desafios**. Indaiatuba, Instituto Integrar Integração. 2002, 210p.

³⁶ NOGUEIRA, Narlton Gutierre. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos RPPS: de Princípio Constitucional à Política de Estado**. Coleção Previdência Social. Série estudo, v. 34. Brasília. 2012, p. 157.

³⁷ CALAZANS, Fernando Ferreira. CAETANO, Marcelo Ai-Ramia. **A Política Regulatória Contemporânea dos Regimes de Previdência do funcionalismo Público no Brasil: Avanços, Limitações e Propostas**. Texto para discussão n.º 1838, IPEA, 2013.

³⁸ *Idem, Ibid.*

³⁹ Documento elaborado por atuário, em conformidade com as bases técnicas estabelecidas para o plano de benefícios do RPPS, que caracteriza a população segurada e a base cadastral utilizada, discrimina os encargos, estima os recursos necessários e as alíquotas de contribuição normal e suplementar do plano de custeio de equilíbrio para todos os benefícios do plano, que apresenta os montantes dos fundos de natureza atuarial, das reservas técnicas e provisões matemáticas a contabilizar, o fluxo atuarial e as projeções atuariais exigidas pela legislação pertinente e que contem parecer atuarial conclusivo relativo à solvência e liquidez do plano de benefícios. (Anexo I, da Portaria do Ministério da Fazenda n.º 464)

1. Equilíbrio Financeiro: garantia de equivalência entre as receitas auferidas e as obrigações do RPPS em cada exercício financeiro;

2. Equilíbrio Atuarial: garantia de equivalência a valor presente entre o fluxo das receitas estimadas e das obrigações projetadas, ambas estimadas e projetadas atuarialmente, até a extinção da massa de segurados a que se refere; expressão utilizada para denotar a igualdade entre o total dos recursos garantidores do plano de benefícios do RPPS, acrescido das contribuições futuras e dos direitos, e o total de compromissos atuais e futuros do regime.

Ferraro⁴⁰ destaca que o “equilíbrio financeiro é de curto prazo, relativo à suficiência dos recursos de financiamento para a cobertura dos benefícios previdenciários imediatos”, enquanto o equilíbrio atuarial é de longo prazo. Muito embora os dois equilíbrios estejam relacionados, cabe enfatizar que o fato de um fundo previdenciário estar equilibrado financeiramente não implica, necessariamente, que também o estará atuarialmente.

Diante do cenário apresentado, pode-se afirmar que o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial se tornou algo a ser observado quase que compulsoriamente pelo legislador quando da feitura de leis com temática previdenciária ou fiscal. É o que se manifesta nas normas a seguir.

A Lei Federal n.º 9.717/1998 determina, em seu art. 1.º, que os regimes próprios de previdência social deverão ser organizados e baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, a fim de garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) se manifesta pelo trato e preocupação quando da gestão dos RPPSs pelos entes federativos assim previstos nos seguintes trechos:

[...] Art. 4.º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2.º do art. 165 da Constituição e: I - disporá também sobre: a) equilíbrio entre receitas e despesas; (...) § 1.º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. § 2.º O Anexo conterá, ainda (...) - avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; (...) IV - avaliação da situação financeira e atuarial. [...] Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferirá caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuária que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial.

A última reforma da previdência, representada pela ECF 103, prever que o equilíbrio financeiro e atuarial do regime próprio de previdência social deverá ser comprovado

⁴⁰ FERRARO, *op.cit*, p.170.

por meio de garantia de equivalência, a valor presente, entre o fluxo das receitas estimadas e das despesas projetadas, apuradas atuarialmente, que, juntamente com os bens, direitos e ativos vinculados, comparados às obrigações assumidas, evidenciem a solvência e a liquidez do plano de benefícios.

No estado do Ceará, a atenção dada ao referido princípio está presente na Emenda Constitucional Estadual n.º 85, de 10 de dezembro de 2015, assim disposto em seu art. 1.º:

A previdência social dos servidores estaduais, detentores de cargos efetivos, dos militares, dos membros de Poder, ativos, inativos e pensionistas dos Poderes Executivo, incluídas suas autarquias e fundações, Legislativo e Judiciário, dos Tribunais de Contas do Estado e dos Municípios e do Ministério Público, será organizada em sistema único e terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do Estado do Ceará, dos segurados e dos pensionistas, observadas as normas gerais de contabilidade e atuária e critérios que **preservem o equilíbrio financeiro e atuarial**, conforme o art. 40 da Constituição Federal e o disposto em lei complementar. (grifo nosso).

Quando da criação da Unidade Gestora do RPPS dos servidores do estado do Ceará, Cearaprev, por meio da LCE n.º 184, o legislativo cearense também demonstrou cuidado e respeito ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, senão vejamos:

[...] Art. 16. A Cearaprev disponibilizará ao público, inclusive em seu sítio eletrônico ou em outra rede pública de transmissão de dados, informações atualizadas sobre as receitas e as despesas do regime próprio de previdência social estadual, bem como os critérios e parâmetros adotados para garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial.

Além do Legislativo, ao lidar com a criação de leis, e o Executivo em cumpri-las, o Judiciário brasileiro cada vez mais vem utilizando em suas decisões embasamentos que levem em consideração o equilíbrio financeiro e atuarial.

É o que se deduz das decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a quem compete zelar pela autoridade da legislação federal, ao se manifestar que a prova pericial é indispensável em matéria de fato que exige o esclarecimento sobre o equilíbrio financeiro e atuarial do plano de previdência complementar, (Recursos Especiais 1.337.616/RS e 1.345.326/RS, de Relatoria do Ministro Luís Felipe Salomão)⁴¹.

O Supremo Tribunal Federal, por seu tento, guardião da CF, reconheceu recentemente repercussão geral em questões relacionadas ao assunto. Destaque-se o RE 1014286 RG/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, que reconheceu impacto da decisão em averbar tempo de serviço prestado em atividades exercidas sob risco de vida ou à saúde no

⁴¹ MOURA, Alan dos Santos de. SANTOS JÚNIOR, Luiz Carlos. **Taxa Real de Juros Brasileira**: Estudos Preditivos de Premissa Atuarial Econômica. Coleção Previdência Social. v. 38. Brasília. 2018.

equilíbrio financeiro e atuarial da previdência pública:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Aposentadoria Especial de Servidor Público. Artigo 40, § 4.º, III, da Constituição Federal. Pedido de averbação de tempo de serviço prestado em atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física do servidor, com conversão do tempo especial em comum, mediante contagem diferenciada, para obtenção de outros benefícios previdenciários. Questão não abrangida pelo enunciado da súmula vinculante 33. Reiteração da controvérsia em múltiplos processos. Impacto da decisão no equilíbrio financeiro e atuarial da previdência pública. Reconhecida a existência de Repercussão Geral.⁴²

Da mesma importância o ARE 1156745 AgR/RJ, de relatoria do Ministro Edson Fachin, entendeu ser legítima a instituição de prazo decadencial de dez anos para a revisão de benefício já concedido como forma de manter o equilíbrio financeiro e atuarial para o sistema previdenciário:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. PREVIDENCIÁRIO E CONSTITUCIONAL. BENEFÍCIO. REVISÃO. DECADÊNCIA. RE 626.489-RG (TEMA 313). 1. Nos termos da orientação do Supremo Tribunal Federal firmada no julgamento do RE 626.489, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 23.9.2014, é legítima a instituição de prazo decadencial de dez anos para a revisão de benefício já concedido, com fundamento no princípio da segurança jurídica no interesse em evitar a eternização dos litígios e na busca de equilíbrio financeiro e atuarial para o sistema previdenciário. 2. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC. Verba honorária majorada em ¼ (um quarto), nos termos do art. 85, § 11, devendo ser observados os §§ 2º e 3º CPC.⁴³

Presente ao teor do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5026, com relatoria da Ministra Rosa Weber, o STF afirmou que a natureza contributiva e solidária dos regimes previdenciários deve observar o equilíbrio financeiro e atuarial, quando da concessão de benefícios:

EMENTA CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. AUXÍLIO-DOENÇA E ABONO DE PERMANÊNCIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 53 E 89, § 1º, DA LEI Nº 7.114/2009 DO ESTADO DE ALAGOAS, QUE REESTRUTURA O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES ESTADUAIS, POR VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 5º, XXXVI, 37, XV, 40, § 19, E 194, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PROCEDÊNCIA PARCIAL. 1. Alegação de inconstitucionalidade material do artigo 53 da lei combatida, que prevê a forma de cálculo da renda mensal do benefício previdenciário de auxílio-doença com estipulação de valor inferior ao do rendimento efetivo do servidor. Inexistência de afronta aos princípios da irredutibilidade dos vencimentos e dos benefícios (artigos

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 1014286. Disponível em: <stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000000943&base=baseRepercussao>. Acesso em 06/04/2020.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário n.º 1156745 AgR/RJ. Disponível em: <stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000284080&base=baseAcordaos>. Acesso em: 06/04/2020.

37, XV, e 194, parágrafo único, da Constituição Federal). Os vencimentos recebidos pelo servidor público, pagos em contraprestação pelo seu labor, não se confundem com os valores auferidos a título de benefício previdenciário. O regime previdenciário possui natureza contributiva e solidária, que deve observar o equilíbrio financeiro e atuarial (art. 40, CF, e art. 1º, Lei 9.717/98). (...). O artigo 89, § 1º, da Lei alagoana nº 7.114/2009, ao prever que “o pagamento do Abono de Permanência será devido a partir do mês subsequente ao que for requerido”, impõe condições não constitucionalmente assentadas e afronta, por conseguinte, o direito adquirido do servidor. Inconstitucionalidade material por violação dos artigos 5º, XXXVI, e 40, §19, da Constituição da República. 3. Pedido julgado parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 89, § 1º, da Lei nº 7.114/2009 do Estado de Alagoas.⁴⁴

No âmbito do Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de Controle Externo da União, há vários processos que abordam o equilíbrio financeiro e atuarial na previdência social no julgamento das contas de governo⁴⁵, bem como na análise dos atos de concessão de vantagens. É o caso, por exemplo, do que consta no Acórdão n.º 4217/2020 – TCU – 1.ª Câmara, relatado pelo Ministro Bruno Dantas:

SUMÁRIO: ATO DE PESSOAL. VANTAGEM DENOMINADA “OPÇÃO”. PROVENTOS SUPERIORES À REMUNERAÇÃO DO CARGO EFETIVO. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO CONTIDA NA EMENDA CONSTITUCIONAL 20/1998. ILEGALIDADE DO ATO. DETERMINAÇÕES. CIÊNCIA. [...] 21. O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, assim, se constitui como um princípio que busca o equilíbrio das contas da previdência social, sob o aspecto financeiro e atuarial, global e individual. É um princípio que busca garantir a manutenção do sistema previdenciário, fazendo com que os benefícios devidos por lei sejam satisfeitos no presente e no futuro. Utilizando, para isso, técnicas financeiras e atuariais que considerem fatores como a variação demográfica da população, volume de contribuições e de benefícios em manutenção, períodos de contribuição de manutenção de benefícios, além de diversos outros fatores que devam ser considerados para que haja esse equilíbrio. O princípio foi inserido no texto da Lei Maior como mandamento a ser perseguido pelo legislador ordinário ou interprete da norma e acompanhado de perto pelo organizador da Previdência Social. Não se trata de abstração especulativa ou construção doutrinária; é comando dispositivo invocável quando das medidas que atentem contra sua determinação. Se ignorado pelo administrador ou legislador ordinário, vale dizer, pelo aplicador da regra previdenciária, a providência tomada reveste-se da classificação jurídica de inconstitucionalidade, sobrevivendo os consectários inerentes.⁴⁶

Aquela Corte de Contas, como se observa pelo teor do acórdão, considera como de suma importância a busca pelo equilíbrio das contas previdenciárias e inconstitucional os atos que vão de encontro a este.

⁴⁴ _____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5026. Disponível em: < stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000283013&base=baseAcordaos>. Acesso em: 06/04/2020.

⁴⁵ COSTA, Marcos Bemquerer. BASTOS, Patrícia Reis Leitão. A sustentabilidade dos regimes previdenciários sob a ótica do Tribunal de Contas da União. Controle externo dos regimes próprios de previdência social: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Ed. Forum. Brasília, 2016, p. 85-86.

⁴⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão Nº 4217/2020 – TCU – 1ª. Disponível em: < <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2396292%22>>. Acesso em: 07/04/2020.

4 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

O presente capítulo trará o estudo das contribuições especiais em particular a contribuição social para o custeio dos sistemas de previdência. Antes, porém, faz-se necessária uma breve abordagem das espécies tributárias trazidas na legislação brasileira e localizar nelas as contribuições especiais. A partir daí, por sua vez, dentre as subespécies desta, analisaremos as contribuições sociais dentre as quais a que mais importa neste trabalho monográfico, incluindo a teoria doutrinária que permite a identificação da base de cálculo e da hipótese de incidência nas normas que instituem os tributos, chamada de regra matriz de incidência tributária.

4.1 Noções Gerais das Espécies Tributárias

Ao longo da história, a cobrança de tributos foi e ainda é uma das principais manifestações do poder político nos grupos humanos⁴⁷. Poder político do qual se vale o Estado para se manter, não apenas como meio para conseguir seus objetivos, mas também como fator de redução das desigualdades sociais.

No campo do ordenamento jurídico, o tributo é instituto único do Direito Tributário. Não seria precipitado afirmar que o vocábulo ‘tributário’ remete ao tributo. O próprio conceito de Direito Tributário edifica-se a partir dos tributos, conforme inferimos dos ensinamentos de Machado Segundo⁴⁸ ao explicar que se trata de um conjunto de normas jurídicas que disciplina a atividade de tributação. Complementa o citado doutrinador que a definição daquele ramo do Direito estará plena a partir do momento em que se entende o significado de tributo.

Na mesma toada Mazza se manifesta pela importância da exata delimitação do conceito de tributo para definir contra quais exigências estatais os contribuintes podem alegar em sua defesa o regime protetivo garantido pelo ordenamento. Bem como permitir diferenciar o instituto de outras obrigações públicas, com regimes jurídicos bastante diversos, como é o caso das multas.⁴⁹ O autor ainda destaca que predomina na doutrina o uso do termo ‘tributo’ no sentido da relação jurídica obrigacional que une o Fisco e o contribuinte.

Neste sentido, buscando um conceito objetivo, a fim de evitar assim posições

⁴⁷ MACHADO SEGUNDO, *op.cit*, p. 5

⁴⁸ *Idem, Ibid.*

⁴⁹ MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4.^a ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2018, p.100.

divergentes na doutrina, e sendo suficiente no contexto deste trabalho, o Código Tributário Nacional (CTN)⁵⁰ estabeleceu o seguinte significado de tributo: “Tributo é toda 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” (art. 3.º).

Não está presente na Carta Maior de 1988 a definição de tributo, entretanto, esta aborda, mesmo que implicitamente, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3.º do CTN, e que prevaleceu na doutrina, do que aquele mais restrito que limitava a ideia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria⁵¹.

Neste sentido, aproveitamos para ingressar no campo das espécies tributárias quanto à natureza jurídica. Inicialmente nos valem do disposto na CF, no artigo introdutório do Título VI:

[...] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Por sua vez, o CTN assim dispõe: “[...] Art. 5.º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.” Da leitura desses dispositivos chegamos à existência de grande divergência doutrinária a respeito de quantas espécies de tributos existem no Direito Brasileiro. O ponto de partida para esclarecer isto passa pela leitura do art. 4.º do CTN:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Em suma, o ponto central consiste em saber se, tomando como ponto de partida o tipo de fato gerador, haveria dois, três, quatro ou cinco tipos de tributo em nosso ordenamento

⁵⁰ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 11/04/2020.

⁵¹ BALEEIRO. Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 30.

jurídico⁵². Daí se dizer que a doutrina identifica quatro teorias principais⁵³:

1. bipartite ou clássica⁵⁴: teoria que divide os tributos em vinculados ou não a uma atuação estatal;
2. tripartite ou tricotômica: teoria conforme as três espécies dispostas na CF e CTN;
3. quadripartite: Os defensores desta teoria incluem o empréstimo compulsório (art. 148, da CF) no rol do art. 145, da CF;
4. quinquipartite: ou ainda quinária⁵⁵, essa teoria encontra na CF a existência de cinco espécies nas seguintes referências expressas de os entes políticos instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 145) e criação de empréstimos compulsórios e contribuições especiais (arts. 148 e 149, respectivamente).

Contribuindo com este pensamento, Sabbag chama essa corrente de teoria pentapartida, que é a que predomina na doutrina e no STF, e prestigia os tributos finalísticos. Assim, a doutrina e a jurisprudência entendem que, além das três espécies mencionadas no art. 145 da CF, há que se incluam os empréstimos compulsórios e as contribuições na relação do que é tributo, computando desta forma cinco espécies tributárias, que ratificam a existência da teoria prevalecente, qual seja: a teoria pentapartida dos tributos. E o modo como o tema é tratado na Constituição de 1988 sugere uma opção do constituinte pela divisão quinquipartida das espécies tributárias⁵⁶.

Trata-se também da orientação predominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RE 138.284 e RE 146.733), na qual a Suprema Corte reconhece o alicerce constitucional e a natureza autônoma, ou seja, possuem natureza jurídica própria das demais espécies de tributos. No julgamento do RE 138.284-CE/92⁵⁷, o Ministro Carlos Velloso assim se posicionou quanto às espécies tributárias:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4.º) são as seguintes: a) os impostos (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF art. 195, I, II, III),

⁵² SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, p. 59: “Em tempo, ressalte-se que há vozes na doutrina defendendo que, com o advento da Emenda Constitucional n.º 39/2002, a qual trouxe à baila a municipal Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP; art. 149-A da CF), passou a vigor uma teoria indicadora de seis distintas espécies tributárias, ou seja, uma “teoria hexapartida”.”

⁵³ MAZZA, *op,cit*, p.100.

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, p. 128.

⁵⁵ MAZZA, *op,cit*, p.145.

⁵⁶ SABBAG, *op,cit*, p. 59.

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138284. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 18/04/2020.

C.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art.149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas.

4.2 Contribuições Sociais

Na seção anterior vimos que há cinco espécies de tributos no Brasil: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimo compulsório e contribuições especiais. Cabendo aqui uma importante observação quanto às contribuições de melhorias e às especiais, pois há uma divisão no direito tributário brasileiro⁵⁸. Enquanto as primeiras constituem uma categoria única, sem subespécies, as segundas consubstanciam um gênero tributário próprio.

É neste último gênero que iremos nos deter ao longo do restante deste trabalho, mais especificamente um tipo de contribuição especial, a contribuição social previdenciária voltada ao custeio dos regimes próprios de previdência social. Antes, contudo, é necessário apresentar as características gerais das contribuições.

As contribuições têm como característica principal o fato de serem instituídas para atender a finalidades específicas. Daí se dizer que elas se diferenciam uma das outras pela finalidade, e não pelos respectivos fatos geradores e pela base de cálculo.⁵⁹

Em outras palavras, as finalidades que motivam a criação das contribuições especiais, enquanto requisito para obtenção de respaldo constitucional dos citados tributos, não podem ser confundidas com o fato gerador de cada obrigação tributária, que é a situação fática estabelecida pelo legislador como necessária e suficiente ao seu advento.

É o que se observa na CF, por exemplo, no custeio da seguridade social (previdência do RGPS, Saúde e Assistência Social) que dá ensejo (finalidade) à criação das contribuições sociais com fatos geradores diferentes como o pagamento de folha de salários e de remuneração a autônomos, a receita, e o lucro. Os fatos geradores e as bases de cálculo das contribuições devem guardar adequação com as bases econômicas ou materialidades que a Constituição admite que sejam tributadas.⁶⁰

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. PITTEN, Andrei. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019, p. 28.

⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, *op,cit*, p. 316.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 66.

Outra característica é que sua instituição, conforme a CF, é de exclusividade da União. Há exceção quanto à possibilidade de estados, municípios e Distrito Federal poderem instituir contribuições para o custeio de seus regimes de previdência. Contribuição esta que será objeto de análise deste trabalho. Também é exceção a instituição da contribuição de iluminação pelos municípios e Distrito Federal desde a ECF n.º 39.

Ainda valendo-se do Texto Constitucional (art. 149) e utilizando como critério classificatório a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado, podemos extrair as três espécies de contribuições especiais⁶¹, com instituição pela União como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas⁶²:

1. social: para o financiamento da Seguridade Social;
2. interventiva: para intervenção no domínio econômico;
3. corporativa: para custeio das categorias profissionais ou econômicas.

Mazza⁶³ acrescenta ainda nesta relação as contribuições especiais para o custeio do serviço de iluminação pública, para o custeio de entidades privadas de serviço social e formação profissional (art. 240) e para o custeio da educação básica pública (art. 212, § 5.º).

A Constituição, portanto, apresenta uma relação exaustiva ao outorgar competência tributária aos entes políticos, toda e qualquer contribuição tem de ser passível de recondução a uma dessas categorias, sob pena de invalidade. Também cabe atentar para o fato de que a observância das finalidades constitucionais por si só não é suficiente para garantir a constitucionalidade das contribuições instituídas, a explicação é que finalidade não é o único critério utilizado pelo constituinte para outorgar competência relativamente às contribuições.

Da mesma forma, quanto às subespécies de contribuições condicionadas constitucionalmente também pelo critério da base econômica tais limites também deverão ser

⁶¹ PAULSEN e PITTEN, *op,cit*, p. 105-106. Os autores assim se posicionam sobre as espécies de contribuições: “As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas nos arts. 149 e 149-A da Constituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública”

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 76.

⁶³ MAZZA, *op,cit*, p.185-188. O autor faz uma crítica ao emprego do termo contribuição no art. 149 e a divisão ali feita, nestes termos: “O inconveniente de adotar tal opção é que as contribuições de melhoria também são “contribuições”, mas de outra espécie. A nomenclatura “contribuições sociais”, por sua vez, jamais pode ser empregada para designar a espécie como um todo na medida em que a própria Constituição Federal utiliza o termo no sentido de um dos tipos de contribuição, as de custeio da Seguridade (art. 149 c/c o art. 195)”

observados, aplicando-se, então, o art. 110 do CTN.⁶⁴

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Das espécies do gênero contribuições especiais, como já fora citado, a contribuição social é a que mais interessa a este trabalho. Tanto que é preciso esclarecer que o vocábulo ‘contribuições sociais’ jamais pode ser empregado para designar a espécie como um todo na medida em que a própria CF (arts. 140 e 195) adota o termo no sentido de um dos tipos de contribuição: as de custeio da Seguridade.⁶⁵

Vejamos, então, a classificação simples das contribuições adotada por Paulsen e Piten⁶⁶:

1. sociais gerais;
2. sociais de seguridade social:
 - a. ordinárias;
 - b. residuais;
 - c. provisórias;
 - d. previdência do funcionalismo público.

Classificação semelhante adotada por Carvalho, ou seja, as contribuições sociais sendo subdivididas em duas categorias⁶⁷:

1. genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, *caput*); e
2. destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social (art. 149, *caput*, e § 1.º, conjugado com o art. 195).

Com efeito, dentre as diversas contribuições sociais, o Texto Fundamental dedica maior atenção àquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, que apresentam regime jurídico parcialmente diferenciado, notadamente pela expressa indicação de seus sujeitos passivos e suas bases de cálculo, a sujeição à anterioridade nonagesimal e à imunidade

⁶⁴ PAULSEN e PITTEN, *op,cit*, p. 105-106

⁶⁵ MAZZA, *op,cit*, p.185-188

⁶⁶ PAULSEN e PITTEN, *op,cit*, p. 105-106

⁶⁷ CARVALHO, *op,cit*, p. 76.

das entidades beneficentes de assistência social.⁶⁸

Um último ponto a abordar nesta seção é a não aplicação do princípio da anterioridade⁶⁹ a que se refere o art. 150, III, b, da CF, às contribuições sociais. Aplica-se a estas, todavia, nos termos do art. 195, § 6.º, também da CF, a exigência do prazo de 90 dias da data da publicação da lei que as houver criado ou modificado. Em suma, vale ressaltar que as contribuições sociais podem ser exigidas no mesmo exercício financeiro, observado o prazo de eficácia de 90 dias, também chamado de nonagesimal ou ainda de noventena. Por fim, importa expor que o dispositivo constitucional que trata das contribuições sociais (art. 195) **vem sendo alterado com objetivo de ampliar essas espécies de contribuição, como foram as ECFs n.ºs 41/2003, 42/2003 e 47/2005**⁷⁰.

4.3 Contribuição Social Previdenciária para o Custeio dos Regimes Próprios de Previdência Social

A leitura do art. 149, § 1.º, da CF, permite afirmar que é conferido poderes aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios para criarem contribuições, cobradas de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência, cuja alíquota poderá ser progressiva de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

Essas ações participam da natureza das contribuições sociais, destinadas à seguridade social, embora atuem no âmbito restrito do funcionalismo público dos entes federados⁷¹. Por meio destas contribuições dos servidores ativos, inativos, pensionistas e do órgão de vinculação do servidor, observando critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, é feito o custeio dos RPPSs.

Sabe-se que, conforme art. 195 da CF, a seguridade social é financiada por uma gama de contribuições advindas dos segurados das empresas do empregador doméstico; do produtor rural; do clube de futebol profissional, sobre a receita de concursos de prognósticos; do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar; além de receitas de outras fontes.

⁶⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 163.

⁶⁹ MACHADO SEGUNDO, *op,cit*, p. 317. Explica que “o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício em que a contribuição será cobrada.”

⁷⁰ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 125.

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 74-75.

Por sua vez, constituem fontes de financiamento⁷² do RPPS:

1. as contribuições do ente federativo, dos segurados ativos, dos segurados inativos e dos pensionistas;
2. as receitas decorrentes de investimentos e patrimoniais;
3. os valores recebidos a título de compensação financeira, em razão do § 9.º do art. 201 da Constituição Federal;
4. os valores aportados pelo ente federativo;
5. as demais dotações previstas no orçamento federal, estadual, distrital e municipal;
6. outros bens, direitos e ativos com finalidade previdenciária.

É a contribuição previdenciária a principal fonte de custeio feita pelo órgão público (entidade patronal) e aquela vinda dos servidores ativos (civis e militares), assim como dos inativos e pensionistas⁷³. A contribuição social é uma modalidade de tributo que se origina, na relação jurídica tributária, denominada relação de custeio dos regimes de previdência⁷⁴. Este custeio vai depender da amplitude e gama dos benefícios oferecidos aos seus segurados.

A CF é direta ao estabelecer que o regime de previdência dos servidores de quaisquer esferas tem caráter contributivo e solidário. Essa previsão, que surgiu com a ECF n.º 3 e que inicialmente constava no § 6.º do art. 40 da CF, como relativa apenas aos servidores federais, tornou-se aplicável também aos servidores estaduais e municipais quando da promulgação da ECF n.º 20. As demais alterações na Constituição vieram ratificar este conceito e assim foi com a última reforma da previdência, ocorrida em 2019, por meio da EF n.º 103, a redação do *caput* do art. 40 está a seguinte:

Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

A reforma de 2019 impôs mudanças na contribuição previdenciária dos servidores públicos (de qualquer dos entes e Poderes, suas autarquias e fundações) para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência. No seu art. 9.º, § 4.º, é exigido que os estados, o Distrito Federal e os municípios apliquem alíquota nunca inferior à da contribuição dos

⁷² Orientação Normativa n.º 02, art. 23, Secretaria da Previdência Social, de 31 de março de 2009, publicada no Diário Oficial da União de 2 de abril de 2009.

⁷³ Se houver déficit atuarial no RPPS poderá ser cobrada contribuição social previdenciária sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo conforme previsão na CF, art. 149, §1º-A. Não havendo déficit, o valor será cobrado do que ultrapassar o teto dos benefícios do Regime Geral.

⁷⁴ BALERA e MUSSI, *op. cit.*, p.93

servidores da União, exceto se demonstrado que o respectivo regime próprio de previdência social não possui déficit atuarial a ser equacionado, hipótese em que a alíquota não poderá ser inferior às alíquotas aplicáveis ao regime geral de previdência social.

A alíquota dos servidores públicos federais civis é de 14%, enquanto não houver alteração nos arts. 4.º, 5.º e 6.º da Lei n.º 10.887/2004, sendo reduzida ou majorada, considerado o valor da base de contribuição ou do benefício recebido, ou seja, são alíquotas progressivas e que passaram a vigorar em 1.º de março de 2020, incidindo cada uma delas separadamente sobre cada faixa salarial de acordo com o quadro a seguir:

Quadro 1- Alíquota de Contribuição Previdenciária por Salário de Contribuição

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO	ALÍQUOTA
Até um salário mínimo (R\$ 1.045,00)	7,5%
De R\$ 1.045,01 a R\$ 2.089,60	9%
De R\$ 2.089,61 a R\$ 3.134,40	12%
De R\$ 3.134,41 a R\$ 6.101,06	14%
De R\$ 6.101,07 a R\$ 10.448,00	14,5%
De R\$ 10.448,01 a R\$ 20.896,00	16,5%
De R\$ 20.896,01 a R\$ 40.747,20	19%
Acima de R\$ 40.747,20	22%

Fonte: Elaborado pelo autor com base na ECF 103, art. 11, §1.º, e Portaria n.º 914, do Ministério da Economia, de 13 de janeiro de 2020.

A Lei Federal 10.887/2004, em seu art. 4.º, §1.º, e a sua replicação na Lei Estadual 13.578/2005, art. 5.º, § 1º, apresentam a definição da base de cálculo da contribuição previdenciária como sendo o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes, adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, excluídas rubricas indenizatórias e de caráter temporário como diárias e ajuda de custo para mudança de sede, indenização de transporte, bem como salário-família, auxílio-alimentação, auxílio-creche, parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, parcela percebida em decorrência do exercício de cargo em comissão ou de função comissionada ou gratificada, abono de permanência etc.

A legislação, contudo, prevê a possibilidade de algumas das rubricas remuneratórias que não integram a base de cálculo serem acrescidas a ela, por exemplo o servidor ocupante de cargo efetivo poderá optar pela inclusão na base de contribuição de parcelas remuneratórias percebidas em decorrência de local de trabalho, do exercício de cargo em comissão ou função de confiança, para efeito de cálculo do benefício a ser concedido com fundamento no art. 40 da Constituição Federal, e art. 2.º da ECF n.º 41.

Os segurados ativos contribuirão também sobre o décimo terceiro salário, bem como sobre os benefícios de salário-maternidade e auxílio-doença, e os inativos e pensionistas sobre a gratificação natalina ou o abono anual⁷⁵.

Já os valores percebidos a título de terço de férias gozadas não deverão ser objeto de incidência de contribuição previdenciária, conforme jurisprudência consolidada pelo STJ, no Tema 479, presente no REsp n.º 1230957/RS assim transcrito:

Os pagamentos a empregados referentes ao terço constitucional de férias têm natureza de indenização, razão pela qual sobre essa verba não incide contribuição previdenciária patronal. No mesmo sentido, deve ser para a contribuição previdenciária paga pelo empregado, posto que de mesma natureza.

Nesta mesma direção o STF se posicionou, consoante o RE 593068-SC com repercussão geral, senão vejamos:

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. (Grifo nosso).**

Convém citar o abono de permanência que é concedido aos servidores que já cumpriram os requisitos para se aposentar voluntariamente e optam por permanecer em efetivo exercício. Esse abono equivale ao valor da contribuição previdenciária, de modo que o servidor que permanece na ativa é ressarcido desse ônus tributário mensal⁷⁶. Ressalva faz-se ao caráter não vinculado de tal vantagem remuneratória trazido pela ECF n.º 103, ou seja, a administração pública não é obrigada a conceder o abono de permanência mesmo que o servidor tenha cumprido todas as exigências legais, devendo contudo ser justificada. O abono de permanência é custeado pelo tesouro de cada ente, não sendo assim um benefício previdenciário. A

⁷⁵ Orientação Normativa n.º 02, art. 29, Secretaria da Previdência Social, de 31 de março de 2009, publicada no Diário Oficial da União de 2 de abril de 2009.

⁷⁶ PAULSEN e PITTEN, *op,cit*, p. 206.

contribuição previdenciária do servidor é retida e recolhida pelo órgão que o remunera e repassada ao respectivo RPPS.

Vale destacar também a contribuição previdenciária feita por inativos e pensionistas aos RPPSs trazida pela ECF n.º 41/2003, que incluiu o § 18 ao art. 40 da CF. A base de cálculo, no entanto, não é a mesma dos servidores ativos. Ela será a parcela dos proventos que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Bem verdade que a contribuição dos inativos e pensionistas foi e ainda é motivo de questionamentos, tendo inclusive chegado aos tribunais superiores. O caso mais emblemático e contestado⁷⁷ é o que consta no julgamento da Adin n.º 3105, de 10 de agosto de 2004. Por sete votos a quatro, o STF considerou constitucional a cobrança de inativos e pensionistas instituída no art. 4.º da ECF n.º 41, justificado dentre outros pelo respeito aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial. O pretório excelso confirmou a inexistência do direito adquirido, ou seja, todos os aposentados e pensionistas, independente da data do início do benefício, devem se sujeitar à incidência da contribuição previdenciária dado que não se pode confundir o direito ao recebimento dos benefícios previdenciários com a incidência tributária sobre tais valores⁷⁸:

EMENTA. 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária abso-luta. Emenda Constitucional n. 41/2003 (art. 4.º, 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 § 6.º, da CF, e art. 4.º, caput, da EC n. 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. **Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional.** Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não

⁷⁷ AMADO, *op,cit*, p. 370.

⁷⁸ PAULSEN e PITTEN, *op,cit*, p. 209.

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 n. 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6.º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4.º, caput, da Emenda Constitucional n. 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 n. 41/2003, art. 4.º, par. 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, par. único, I e II, da EC n. 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1.º, e 150, II, cc. art. 5.º, caput e § 1.º, e 60, § 4.º, 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 par. único, incisos I e II, do art. 4o da Emenda Constitucional n. 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. (grifo nosso).

No que tange a contribuição previdenciária patronal - contribuição da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, incluídas suas autarquias e fundações - aos RPPS a que estejam vinculados seus servidores não poderá ser inferior ao valor da contribuição do servidor ativo, nem superior ao dobro desta contribuição⁷⁹. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios são responsáveis pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio, decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1.º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. A contribuição extraordinária de que trata o § 1.º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

⁷⁹ BRASIL. **Lei n.º 9.717, de 27 de novembro de 1998**. Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19717.htm>. Acesso em: 01/03/2020.

4.4 Regra Matriz de Incidência Tributária da Contribuição Social Previdenciária dos Regimes Próprios de Previdência Social

Idealizada por Carvalho⁸⁰ a regra matriz de incidência tributária (RMIT)⁸¹ “é uma norma de conduta que visa disciplinar a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte”. Assim, a RMIT é na sua essência uma norma de conduta que visa disciplinar a relação Estado-contribuinte no campo obrigacional dos tributos. Relação esta que se inicia a partir de fatos apresentados na hipótese com suas respectivas consequências e estas resultando em uma obrigação patrimonial. Nesta relação observa-se a presença de um sujeito passivo, ou seja, aquele que tem uma obrigação a cumprir, acrescenta o doutrinador.

Em síntese, a RMIT é uma teoria criada pela doutrina com objetivo de analisar os tributos a partir de suas características principais e que precisam estar presentes no texto normativo que os cria, além de possibilitar o estudo e a compreensão da norma jurídica tributária em si. A sistematização da RMIT permite, portanto, além de conhecer intimamente a norma jurídica que institui o tributo, a identificação da base de cálculo e da hipótese de incidência desta norma. Considerando estes dois elementos como as características definidoras da natureza do tributo, a fórmula da regra matriz permite que, de forma segura, identifiquemos a classificação do tributo instituído. É através dessa sistematização que é possível estudar os tributos e explicar a fenomenologia⁸² da incidência tributária por meio da discriminação dos elementos da norma jurídico-tributante, que se divide em duas partes:

1. antecedente: (relativo à descrição abstrata de uma situação fática dentro do ambiente das relações sociais composta pelos critérios material, temporal e espacial);
2. consequente: constituído de dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo, compondo relação jurídica, definida como obrigatória, proibida ou permitida, entre dois ou mais sujeitos.

Fazemos uso dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Aurora Tomazini de Carvalho⁸³ para definir cada critério ou aspecto e para responder as cinco perguntas que

⁸⁰ CARVALHO, *op,cit*, p. 373

⁸¹ Aurora Tomazini de Carvalho, em sua tese “Teoria Geral do Direito” (2019), explica assim o significado da expressão Regra-Matriz de Incidência Tributária: “Na expressão “regra-matriz de incidência” emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque se trata de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.

⁸² CARVALHO, *op,cit*, p. 286.

⁸³ DE CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito**. 2009, p. 288-311.

precisam estar na definição de um tributo:

- Critério material (como?): é o enunciado da hipótese que delimita o núcleo do acontecimento a ser promovido à categoria de fato jurídico;

- Critério espacial: (onde?) é o enunciado da hipótese que delimita o local em que o evento a ser promovido à categoria de fato jurídico deve ocorrer;

- Critério temporal (quando?): é o conjunto de dados presentes na hipótese normativa que permite identificar, com exatidão, o momento de ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico;

- Critério pessoal (quem?): é o conjunto de dados presentes no consequente normativo que permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico;

- Critério quantitativo⁸⁴ (quanto?): é o critério que demarca o núcleo do consequente, apontando qual conduta deve ser cumprida pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo.

Prosseguindo no exame da RMIT a partir dos critérios citados, poderemos aplicá-la às contribuições sociais⁸⁵ que visam ao custeio dos RPPSs. Sabe-se que a CF atribuiu à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a prerrogativa de instituir contribuições sociais para financiamento de regimes de previdência de seus servidores públicos efetivos (art. 149, §1.º). Diante disto, é possível indicar o sujeito competente, o modo de proceder e a delimitação material, ou seja, elementos para constituir uma RMIT. Nesse sentido, o sujeito competente para estabelecer a RMIT das contribuições dos RPPSs é cada ente federativo, observando todavia as regras gerais estabelecidas pela União. Cabendo ainda a eles, portanto, observar as normas de estrutura e competência a partir da CF, sob pena de invalidade⁸⁶.

Ante o exposto, pode-se estabelecer para esta modalidade de contribuição social os seguintes elementos e respectivos critérios para fins de incidência tributária.

⁸⁴ DE CARVALHO, op. cit, p. 309. A autora ressalva que o objeto da relação nem sempre pode ser quantificado em decorrência de que não se pode adotar como regra, a presença de um critério quantitativo no consequente das regras matrizes de incidência, pois nem sempre o objeto da prestação é quantificado pelo legislador. ”

⁸⁵ HELENA, *op.cit*, p. 162. A autora faz uma ressalva de que a CF não descreveu, como regra os fatos que ensejam a obrigação de pagar contribuições, em outras palavras, não contemplou a regra-matriz de incidência dessas espécies tributárias, mas apenas limitou sua instituição face uma finalidade específica. A autora conclui que “tal perplexidade reflete-se na doutrina especializada, para a qual as contribuições ainda são tributos de configuração nebulosa, carecendo o tema de mais estudos científicos. ”

⁸⁶ RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **Contribuição Previdenciária à Luz da Regra Matriz de Incidência Tributária**. 2014, p. 88.

a) antecedente:

I - Critério Material: prestação do efetivo exercício no serviço público, conforme entendimento presente Resp. 712.185-RS⁸⁷:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO-ASSIDUIDADE. FOLGAS NÃO GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRAZO DE RECOLHIMENTO. MÊS SEGUINTE AO EFETIVAMENTE TRABALHADO. FATO GERADOR. RELAÇÃO LABORAL. 1. Não incide Contribuição Previdenciária sobre abono-assiduidade, folgas não gozadas e prêmio pecúnia por dispensa incentivada, dada a natureza indenizatória dessas verbas. Precedentes do STJ. 2. **A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre remuneração dos empregados, em razão dos serviços prestados, devem ser recolhidas pelas empresas no mês seguinte ao efetivamente trabalhado, e não no mês subsequente ao pagamento.** 3. Recursos Especiais não providos. (grifo nosso).

Pode-se citar ainda pagar, dever ou creditar salário de contribuição aos servidores ativos, aposentadoria para servidores inativos e pensão por morte aos pensionistas.

II - Critério Temporal: data do exercício no serviço público;

III - Critério Espacial: território de cada ente federado;

b) consequente:

I - Critério quantitativo: a) base de cálculo: salário de contribuição estabelecido em lei por cada ente federativo; b) alíquota⁸⁸: pode ser progressiva, ou seja, varia conforme o salário de contribuição, fixa em 14%, ou ainda estabelecida pelo cálculo atuarial. Em todos os casos há necessidade de previsão legal por cada ente federativo;

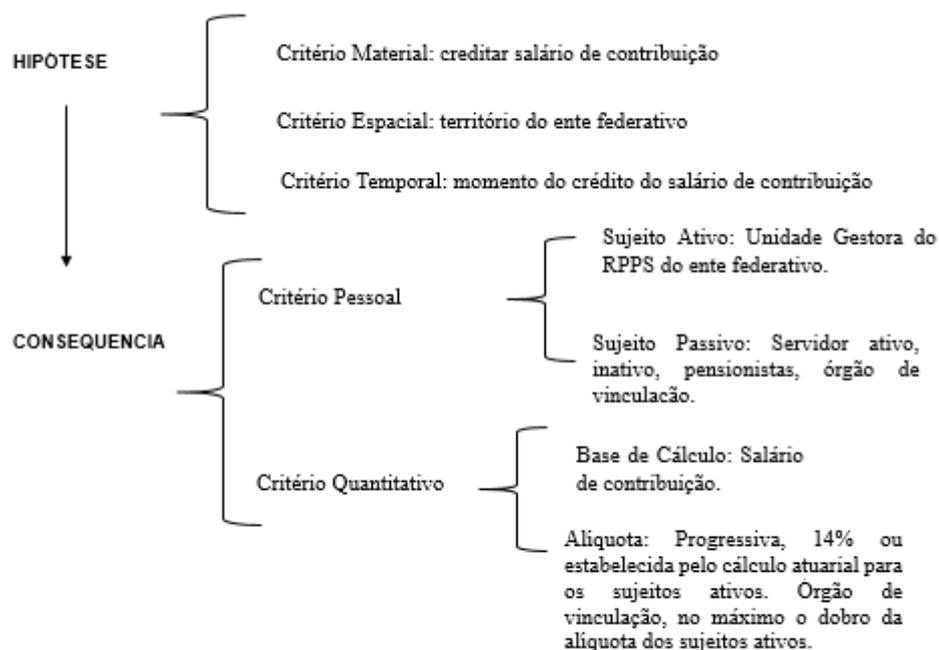
II - Critério pessoal: 1. sujeito passivo: servidor ativo, inativo e pensionista, órgão de vinculação do servidor ativo; 2. sujeito ativo: Unidade Gestora do RPPS de cada ente federativo.

Em suma, a RMIT pode ser representada pelo esquema a seguir (**Figura 1**):

⁸⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 712.185-RS. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=8741696&num_registro=200401804763&data=20100326&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 26 abr. 2020.

⁸⁸ Sobre as alíquotas é mister destacar os seguintes dispositivos legais: ECF 103: art. 9.º, § 4.º: “Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer alíquota inferior à da contribuição dos servidores da União, exceto se demonstrado que o respectivo regime próprio de previdência social não possui déficit atuarial a ser equacionado, hipótese em que a alíquota não poderá ser inferior às alíquotas aplicáveis ao Regime Geral de Previdência Social.”. “Art. 11. Até que entre em vigor lei que altere a alíquota da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 4.º, 5.º e 6.º da Lei n.º 10.887, de 18 de junho de 2004, esta será de 14 (quatorze por cento).” Lei Federal n.º 9.717/1998: “Art. 3.º As alíquotas de contribuição dos servidores ativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para os respectivos regimes próprios de previdência social não serão inferiores às dos servidores titulares de cargos efetivos da União, devendo ainda ser observadas, no caso das contribuições sobre os proventos dos inativos e sobre as pensões, as mesmas alíquotas aplicadas às remunerações dos servidores em atividade do respectivo ente estatal”.

RMIT – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DOS RPPS



Fonte: Elaborada pelo autor

5 PONDERAÇÕES SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA AO SUPSEC E SEU (DES)RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO E ATUARIAL

Os capítulos anteriores cuidaram de apresentar alguns conceitos e algumas características sobre os regimes previdenciários, os princípios norteadores do custeio destes regimes e a espécie tributária utilizada como principal fonte para sua manutenção, qual seja: a contribuição social previdenciária. Análises que foram além da simples leitura do tratamento feito pela legislação. Necessário foi trazer à baila o trato da doutrina e dos principais tribunais.

Todo o estudo anterior é importante para neste capítulo se fazer uma investigação do sistema previdenciário dos servidores públicos do estado do Ceará (Supsec) quanto ao seu custeio por meio da contribuição social e seu atendimento ou não ao princípio constitucional do equilíbrio financeiro e atuarial.

Não custa esclarecer que o enfoque aqui é o das ciências jurídicas, bem diferente das ciências atuariais e econômicas. Por sinal, há bem mais pesquisas sobre esse tema nessas áreas do conhecimento. O Direito Tributário não se debruçou ainda sobre as contribuições especiais com o mesmo afinco que tem sobre os impostos, por exemplo.

O capítulo que se segue trará três pontos principais: um histórico resumido das alíquotas de contribuição previdenciária do sistema previdenciário do estado do Ceará e os elementos que compõem a RMIT; a contribuição social previdenciária e o status de equilíbrio, ou não, financeiro e atuarial do Supsec; as limitações jurídicas às alterações nas alíquotas de contribuição.

5.1 As alterações na alíquota de Contribuição Social Previdenciária ao Supsec e sua RMIT

A exigência de se manter um sistema previdenciário equilibrado deu-se expressamente no corpo da CF com a ECF n.º 20 no ano de 1998. Muito antes disto, o Decreto n.º 390⁸⁹, de 10 de novembro de 1938, do governo do estado do Ceará, quando da criação do extinto Ipec, já estabelecia que a Taxa de Assistência Social, criada para custear os benefícios

⁸⁹ Mesmo em 1938 já se percebia uma preocupação com o custeio da previdência dos servidores públicos. É o que se deduz de uma das justificativas do legislador no referido Decreto: “Considerando que as despesas com o pagamento de inativos já se acham bem elevadas no orçamento e há necessidade de transferi-las a um instituto adequado:

sociais aos servidores e seus dependentes, no percentual mínimo de 3% e máximo de 7% sobre a remuneração mensal, seria fixada mediante cálculos atuariais (art. 12) e atualizadas anualmente suas alíquotas. Estabelecia ainda que a Contribuição do empregador teria uma alíquota máxima de 15% da dotação destinada ao pagamento do pessoal inscrito no Ipec (art. 18).

Em 1968, quando da Lei Estadual n.º 9.024⁹⁰, de 23 de fevereiro de 1968, que reorganizou o Ipec, o legislador estabeleceu que a Contribuição social dos servidores fosse estipulada mediante um percentual fixado trienalmente no plano de custeio, sendo estabelecido 8% (arts. 49, 50, 51, inciso II, e 93, inciso I); Contribuição do governo: pelo menos 35% do valor das contribuições dos segurados (art. 50, inciso II).

A Lei Estadual n.º 10.776, de 17 de dezembro de 1982, manteve a Contribuição Previdenciária dos segurados, mediante um percentual fixado trienalmente no plano de custeio, contendo o regime de financiamento e os cálculos atuariais, sendo estabelecidos 8% (arts. 42, 43, 44 e 81, inciso I). Por sua vez, a Contribuição Previdenciária patronal do governo: pelo menos 50% do valor das contribuições dos segurados (art. 43, inciso II).

Após a extinção do Ipec e a respectiva criação do Supsec⁹¹, em 23 de junho de 1999, por meio da LCE n.º 12⁹², a alíquota de contribuição dos segurados ficou fixada em 11% (art. 5.º). Já a contribuição patronal para o Supsec não poderia exceder, a qualquer título, o dobro da contribuição dos contribuintes, garantida a contribuição mensal mínima equivalente ao valor arrecadado dos demais contribuintes (art. 3.º).

A última alteração legislativa na alíquota da contribuição previdenciária ao Supsec deu-se no ano de 2016, por meio da LCE n.º 167, de 27 de dezembro de 2016. Segundo esta lei, a contribuição social do servidor público estadual ativo, dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, incluídas as autarquias e fundações, bem como dos militares, dos agentes públicos e dos membros de Poder (promotores, procuradores, juízes e desembargadores) será de 12% (doze por cento) em 2017, 13% (treze

⁹⁰ Assim como no Decreto de 1968, o texto da lei prever a obrigação dos cálculos atuariais no plano de custeio (art. 49) e na fixação do salário de contribuição (art. 51, §3º).

⁹¹ Supsec é um fundo contábil, sem personalidade jurídica, e não deve ser confundido como uma entidade componente da estrutura organizacional do Governo do Estado do Ceará.

⁹² À época de sua promulgação já estava vigente a ECF n.º 20 que estabeleceu a necessidade dos regimes próprios em buscar o equilíbrio financeiro e atuarial. Este princípio está presente na LCE n.º 12 quando da possibilidade de constituição de fundos, pelo Poder Executivo, visando o custeio do Supsec (art.14).

por cento) em 2018 e 14% (quatorze por cento) em 2019, para a manutenção do Supsec, incidente sobre a totalidade da base de contribuição definida em lei.

Por sua vez, a contribuição social dos aposentados, bem como dos respectivos pensionistas de quaisquer dos Poderes do estado, incluídas suas autarquias e fundações, para a manutenção do Supsec, será de 12% (doze por cento) em 2017, 13% (treze por cento) em 2018 e 14% (quatorze por cento) a partir de 2019, incidente sobre a parcela que ultrapassar o teto dos benefícios do RGPS⁹³.

A alíquota de contribuição previdenciária patronal, por sua vez, ficou estabelecida em 24% (vinte e quatro por cento) em 2017, 26% (vinte e seis por cento) em 2018 e 28% (vinte e oito por cento) desde 2019, sobre o valor total da base de cálculo da contribuição.

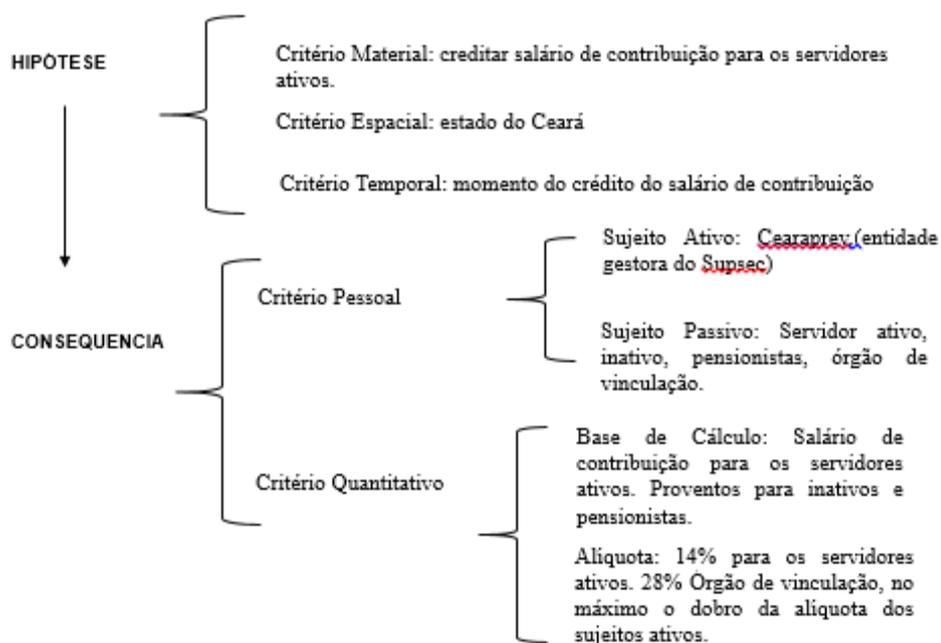
A norma que discrimina esta base de cálculo para os segurados do Supsec é a Lei n.º 13.578/2005. Em seu art. 5.º, esta lei define a base de cálculo ou de contribuição como sendo o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, excluídas, em regra, as parcelas eventuais ou de caráter temporário.

Cearaprev é instituição responsável pelo Supsec, desde a sanção da LCE n.º 184, em 21 de novembro de 2018. É uma fundação pública com personalidade jurídica de direito público, integrante da Administração Indireta do Estado, e que tem como atributos exercer as funções de unidade gestora única do Supsec, dentre as quais se destacam: a administração, o gerenciamento e a operacionalização do Sistema, incluindo a arrecadação e a gestão dos recursos e fundos previdenciários, a análise dos processos previdenciários relativos à concessão, ao pagamento e à manutenção dos benefícios previdenciários. É, portanto, o sujeito ativo na relação tributária.

Temos assim todos os elementos da regra matriz de incidência tributária da contribuição social previdenciária para o financiamento do Supsec, os quais são representados no esquema a seguir (**Figura 2**):

⁹³ O valor do teto desde 01/01/2020 é de R\$ 6.101,06. Em havendo déficit atuarial o limite será dois salários mínimos nacionais nos termos do art. 3.º, parágrafo único, LCE n.º 210, de 17 de dezembro de 2019. O déficit atuarial ocorre quando os valores atuais das ativos e das contribuições futuras é menor que os o somatório dos valores atuais dos fluxos futuros de pagamento dos benefícios do plano de benefícios.

RMIT – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA PARA O FINANCIAMENTO DO SUPSEC



Fonte: Elaborada pelo autor

Ao contrário da União, que optou pela progressividade na alíquota de contribuição de seus servidores, o estado do Ceará adotou a alíquota única de 14% para os servidores ativos civis. Quanto aos militares, a Lei Federal 13.954/2019 alterou a alíquota de contribuição dos militares da União, dos estados e do Distrito Federal para 9,5% a partir de 01/01/2020 e 10,5% a partir de 01/01/2021.

5.2 A contribuição social previdenciária e a situação de (des)equilíbrio financeiro e atuarial do Supsec

Os órgãos de controle e fiscalização estaduais e federal exigem dos regimes de previdência que anualmente sejam apresentados estudos que demonstrem sua situação. Esta averiguação do equilíbrio financeiro e atuarial de um sistema previdenciário é feita por meio da Avaliação Atuarial.⁹⁴

A avaliação atuarial traz o cenário de um regime previdenciário com base no último ano. Assim, por exemplo, a avaliação atuarial do ano de 2019 utiliza como base os dados que

⁹⁴ Segundo a LCE n.º 123, em seu art. 2.º, VIII, a avaliação atuarial trata-se de estudo técnico elaborado por um atuário com base nas características biométricas, demográficas e econômicas do grupo de beneficiários, neste caso do Supsec, estabelecendo, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para a garantia do financiamento do Plano de Benefícios do Sistema.

se apresentavam em 31 de dezembro de 2018. São utilizados dados biométricos, demográficos e remuneratórios de seus participantes. O objetivo principal é estabelecer, de forma suficiente e adequada, os recursos necessários para fazer jus aos pagamentos dos benefícios previstos pelo regime próprio.

Os recursos suficientes passam principalmente pela arrecadação da contribuição social previdenciária, montante este que dependerá dentre outros da alíquota de contribuição. A avaliação atuarial também traz a alíquota ideal, ou seja, é calculada mediante metodologia atuarial. A cada ano espera-se uma alíquota nova dado que as características biométricas, demográficas e financeiras dos segurados mudam.

Ressalte-se que, via de regra, estas alterações não são levadas em consideração pelo legislador ao estabelecer as alíquotas de contribuição. Não é comum que a legislação acompanhe o cálculo atuarial. Se assim fosse, todos os anos as alíquotas seriam modificadas pelas casas legislativas mediante projeto enviado pelo Executivo. No Ceará não é diferente.

A avaliação atuarial, assim, para cumprir o equilíbrio financeiro e atuarial, deve indicar o plano de custeio necessário para a cobertura do custo normal e do custo suplementar. O custeio do plano de benefícios do RPPS dar-se-á por meio de contribuições do ente federativo e dos segurados ativos, aposentados e pensionistas.

Passa-se agora à análise do quadro a seguir, ele traz informações sobre as cinco últimas avaliações atuariais do Supsec (2015-2019)⁹⁵ e seus três fundos (Previd, Funaprev e Prevmilitar).

Quadro 2- Situação Financeira e Atuarial dos Fundos de Custeio do Supsec

ANO	ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO ¹²³	ALÍQUOTA DE EQUILÍBRIO	SITUAÇÃO	ALÍQUOTA DE EQUILÍBRIO	SITUAÇÃO	ALÍQUOTA DE EQUILÍBRIO	SITUAÇÃO
		<u>Previd</u>		<u>Funaprev</u>		<u>Prevmilitar</u>	
2015	33%	32,94%	Equilíbrio	72,24%	Desequilíbrio	65,30%	Desequilíbrio
2016	33%	31,45%	Equilíbrio	77,60%	Desequilíbrio	64,37%	Desequilíbrio
2017	36%	30,58%	Equilíbrio	87,28%	Desequilíbrio	65,66%	Desequilíbrio
2018	39%	30,57%	Equilíbrio	92,28%	Desequilíbrio	64,67%	Desequilíbrio
2019	42%	33,33%	Equilíbrio	93,78%	Desequilíbrio	62,98%	Desequilíbrio

Nota:¹ Soma da alíquota de contribuição de servidores e dos órgãos (patronal). ² Alíquota de contribuição até 2016: 11% servidor e 22% patronal. 2017: 12% servidor e 24% patronal. 2018: 13% servidor e 26% patronal. A

⁹⁵ Avaliações disponíveis em <https://www.seplag.ce.gov.br/gestao-do-servidor/menu-previdencia/demonstrativos/>

partir de 2019: 14% servidor e 28% patronal. ³ A Lei Federal 13.954/2019 alterou a alíquota de contribuição dos militares da União, Estados e Distrito Federal para 9,5% a partir de 01/01/2020 e 10,5% a partir de 01/01/2021.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Demonstrativos do Resultado da Avaliação de Atuarial dos anos de 2015 a 2019.

A alíquota de contribuição é a estabelecida em lei, também chamada de alíquota de contribuição normal. Trata-se de percentual de contribuição para cobertura do custo normal e cujos valores têm como destino a constituição de reservas com a finalidade de prover o pagamento de benefícios.

A alíquota de equilíbrio é estabelecida mediante cálculo atuarial. Quando a alíquota de contribuição é menor que a alíquota de equilíbrio diz-se que o fundo está em desequilíbrio, ou seja, é deficitário. Faz-se necessário um complemento a cargo do ente federativo. Este é representado pela alíquota de contribuição suplementar: percentual de contribuição extraordinária para cobertura do custo suplementar e equacionamento do déficit atuarial.

Nesta esteira, a partir da leitura dos dados constantes no Quadro 2, chega-se à conclusão de que dos três fundos que compõem o Supsec apenas o Previd está em equilíbrio financeiro e atuarial. Sua alíquota de contribuição previdenciária é suficiente para honrar o pagamento dos atuais e futuros benefícios.

Em situação oposta, os fundos Funaprev e Prevmilitar demonstram que a alíquota aplicada da contribuição previdenciária é insuficiente à cobertura do custeio. Situação mais gravosa tem o Funaprev, pois a cada ano só faz aumentar a necessidade de majorar a alíquota (72,24% em 2015 e 93,78% em 2019). Por sua vez, o Prevmilitar vem apresentando uma queda na alíquota de equilíbrio (65,30% em 2015 e 62,98% em 2019).

O Quadro 3 exhibe as alíquotas ideais para que os fundos estivessem equilibrados no ano de 2019. O servidor vinculado ao Funaprev deveria ter uma alíquota de contribuição de 31,26%. É uma alíquota bem superior ao que é estabelecido pela LCE n.º 167, qual seja 14%. Cenário semelhante ao servidor militar, seu plano de custeio, Prevmilitar, aplicava alíquota de 14% sendo bem inferior àquele calculado atuarialmente, 20,99%.

Preocupante ainda mais é a do estado do Ceará, enquanto parte patronal na relação previdenciária. O valor da sua alíquota de custeio normal é duas vezes a que é aplicada aos segurados. Em 2019, sua alíquota era de 28%, a dos servidores 14%. O que perfaz uma alíquota total de 42%. Contudo, a alíquota de contribuição para custear os benefícios deveria ser de 93,78% para o Funaprev e 62,98% para o Prevmilitar.

A legislação⁹⁶ impõe aos entes a responsabilidade pela cobertura de insuficiência financeira para o pagamento de benefícios previdenciários de seus servidores e dependentes. O que obrigou o estado do Ceará a arcar em 2019, além dos 28%, mais 51,78% para o Funaprev e 20,98% para o Preamilitar. Tem-se, portanto, uma alíquota final para o estado de 79,78% e 48,98% para o Funaprev e Preamilitar respectivamente.

Quadro 3 - Alíquotas de Contribuição e o Equilíbrio nos Fundos Funaprev e Preamilitar em 2019

PLANO DE CUSTEIO	ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DE EQUILÍBIO (Servidor)	ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DE EQUILÍBIO (Patronal)	ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DE EQUILÍBIO (Total)
Funaprev	31,26%	62,52%	93,78%
Preamilitar	20,99%	41,99%	62,98%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos Demonstrativos do Resultado da Avaliação Atuarial do ano de 2019.

5.3 Limitações jurídicas à majoração nas alíquotas de contribuição social previdenciária

A contribuição social previdenciária tem por objetivo financiar os gastos com pagamento de benefícios de servidores públicos e dependentes. Ao mesmo tempo, isto só é possível se o regime previdenciário estiver em equilíbrio financeiro e atuarial. É por meio de uma alíquota devidamente calculada sob premissas atuariais que se chega ao tão citado equilíbrio.

Há, contudo, uma série de dificuldades para se promover isto. Os entes não podem simplesmente majorar alíquotas, mesmo embasadas em cálculos atuariais. Existem limites. Tanto é assim que comumente, logo após aprovação de norma que trata do reajuste de alíquota da referida contribuição, há questionamentos quanto a sua constitucionalidade.

É o caso da LCE n.º 167/2016, que alterou a alíquota de contribuição previdenciária dos servidores públicos do estado do Ceará, para o custeio do Supsec, de 11% para 12% em 2017, 13% em 2018 e 14% em 2019. A Associação Nacional de Defensores Públicos (Anadep) ajuizou, no Supremo Tribunal Federal (STF), a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5944 para questionar o art. 1.º desta lei.

A associação, na peça inicial da ação, alega que a majoração de alíquota deve-se ater:

⁹⁶ Lei Federal n.º 9.717/1998, art. 2º, §1º.

1. à finalidade do tributo (contribuição social previdenciária). Na direção de que a alíquota da contribuição previdenciária não pode ser majorada sem que exista necessidade para o financiamento específico da Previdência Social. Sustenta ainda que ela não pode ser utilizada para custear outros gastos estatais;

2. ao cálculo da(s) alíquota(s) baseado na ciência atuarial. Enfatiza a associação que o governo do estado Ceará ao propor o reajuste progressivo da alíquota da contribuição não apresentou estudo que o justificasse;

3. à proporcionalidade e à razoabilidade no tocante à observação “dos limites na fixação da alíquota, de modo a evitar a imposição de carga tributária que comprometa o direito fundamental à dignidade da pessoa humana”.

4. ao princípio da não confiscatoriedade. Este princípio está presente na CF, art. 150, IV. É vedado aos entes utilizar tributo com efeito de confisco. Neste caso, segundo a Anadep, a majoração da alíquota de contribuição configura a usurpação do patrimônio do contribuinte.

Neste mesmo diapasão, o STF no julgamento da ADI 2010, apresentada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, requerendo o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e pensionistas criada pela Lei Federal 9.783/1999, tendo como a relatoria do Ministro Celso de Mello, se posicionou pela necessária e expressa autorização constitucional de haver progressividade nas alíquotas de contribuição previdenciária, tributação vedada pela CF e que a contribuição para o custeio da seguridade social possui destinação específica:

EMENTA: Servidores Públicos Federais – Contribuição de Seguridade Social – Lei nº 9.783/99 – Arguição de Inconstitucionalidade formal e material desse diploma legislativo – relevância jurídica de tese pertinente à não-incidência de contribuição de seguridade social sobre servidores inativos e pensionistas da União Federal (CF, art. 40, caput, e respectivo §12, c/c o art. 195, II, na redação dada pela EC nº 20/98) – Alíquotas progressivas – Escala de progressividade dos adicionais temporários (art. 2º da Lei 9.783/99) – Alegação de ofensa ao princípio que veda a tributação confiscatória (CF, art. 150, IV) e de descaracterização da função constitucional inerente à contribuição de seguridade social – Plausibilidade jurídica – Medida Cautelar Deferida em parte.

A propósito do confisco em matéria tributária, o Supremo neste mesmo acórdão o define como uma proibição expressa na Carta Maior “de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes” comprometendo deveras o essencial à existência com dignidade.

É razoável, portanto, neste aspecto tão presente no caso concreto, afirmar que a vedação ao confisco é a justificativa mais utilizada para aqueles que estejam insatisfeitos com a majoração de alíquotas da contribuição previdenciária nos regimes de previdência dos servidores públicos.

Imaginar que os atuais 14% adotados como alíquota de contribuição dos servidores do estado do Ceará já é um valor elevado que dirá os 31,26% calculados atuarialmente. O efeito confiscatório é identificado em função da totalidade de carga tributária a que o contribuinte é submetido. Neste caso dos segurados do Supsec, a alíquota de equilíbrio deveria verificar a capacidade contributiva deles (servidores) em suportar e sofrer a incidência dos demais tributos dentro de determinado período. No mundo ideal, o legislador ao acrescer a alíquota de contribuição deveria aferir o grau de insuportabilidade econômico-financeira, bem como de “padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público”, como exigiu o STF no julgamento da ADI 2010.

Apenas em reforço ao que foi exposto, não é recomendável que a entidade estatal crie ou majore tributos a afetar substancialmente e de monta irrazoável o patrimônio e/ou rendimentos do contribuinte. Em sede da contribuição previdenciária, os entes federativos não podem agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada por diversos princípios como o da razoabilidade, proporcionalidade e dignidade da pessoa humana.

A respeito das ações que chegam ao judiciário discutindo as majorações das alíquotas de contribuição para o custeio dos regimes de previdenciários a Suprema Corte apresentou o Tema⁹⁷ 933 que trata das “Balizas constitucionais para a majoração de alíquota de contribuição previdenciária de regime próprio de previdência social”.

O tema decorre do agravo contra decisão pela qual inadmitido recurso extraordinário face ADI julgada procedente pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás n.º 100/2012, que majora a alíquota de contribuição previdenciária dos servidores daquele estado. A Corte Maior entendeu ser uma questão relevante, ou seja, de repercussão geral dados os aspectos econômico, político, social, jurídico e que ultrapassam os interesses subjetivos da causa, haja vista a matéria tratar da situação do sistema previdenciário brasileiro. Algo importante dada a influência na situação fiscal e econômica do país.

⁹⁷ Em sua página na rede mundial de computadores, o STF define o Tema como sendo uma “Categoria processual autônoma, objeto da repercussão geral, que surge com o julgamento da preliminar de repercussão geral.”

O STF, considerando o que constam nos arts. 37, *caput*, 40, 150, IV, e 195, § 5.º, da Constituição da República, terá a responsabilidade de dizer quais seriam os limites impostos pela CF a leis que elevam as alíquotas das contribuições previdenciárias dos servidores públicos aos seus sistemas previdenciários, singularmente à luz do caráter contributivo do regime previdenciário e dos princípios constitucionais do equilíbrio financeiro e atuarial, da vedação ao confisco e da razoabilidade:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PREVIDENCIÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI ESTADUAL QUE ELEVA AS ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRESENÇA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. Constitui questão constitucional saber quais são as balizas impostas pela Constituição de 1988 a leis que elevam as alíquotas das contribuições previdenciárias incidentes sobre servidores públicos, especialmente à luz do caráter contributivo do regime previdenciário e dos princípios do equilíbrio financeiro e atuarial, da vedação ao confisco e da razoabilidade. 2. Repercussão geral reconhecida. 1. Trata-se de recurso extraordinário no qual se pede a reforma de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, assim ementado e reafirmado em sede de embargos de declaração: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 100/2012. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DO ESTADO DE GOIÁS. AUSÊNCIA DO ESTUDO ATUARIAL. JUSTIFICATIVA NA REDUÇÃO DO DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA VEDAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE TRIBUTOS PARA EFEITO DE CONFISCO. (ARTS. 92 E 102, IV, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL) E DA CORRELAÇÃO. LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. EX NUNC. I - A contribuição previdenciária, por força de sua natureza de tributo, subordina-se aos princípios constitucionais gerais de direito tributário e em especial aos princípios da correlação (art. 195, § 5º, da CF), da finalidade (art. 149, § 1º, da CF), do equilíbrio financeiro e atuarial (art. 40 da CF) e da vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, da CF). E, por ser assim, a majoração da alíquota da contribuição previdenciária deve vir amparada em cálculo atuarial, o que não foi observado no caso em comento ocorrendo aí o vício formal. II - Ademais, a exposição de motivos e os argumentos apresentados pelo Sr. Governador do Estado, que acompanham o Projeto de Lei, abalam a norma legal, porquanto, além de ter deixado de observar os critérios que preservam o equilíbrio financeiro e atuarial, ofendem os arts. 92 e 102, IV, da Constituição Estadual, uma vez que a alegação de redução do déficit previdenciário para a formação de recursos outros que não a proteção à seguridade social, tem caráter de confisco, o que é vedado constitucionalmente pelos princípios da razoabilidade e da vedação da utilização de tributos para efeito de confisco. III - Sem causa suficiente e não observada a apresentação do cálculo atuarial para fins de vinculação da contribuição, não se justifica a majoração da alíquota de contribuição de seguridade social, uma vez que no regime de previdência de caráter contributivo e solidário, deve haver correlação entre custo e benefício, conforme já assentou o STF na ADI 8 MC/DF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE.”

A leitura da ementa acima traz novamente os princípios norteadores da contribuição previdenciária que devem ser respeitados e servir como norte aos legisladores quando da elaboração das leis que elevam as alíquotas. Depreende-se que o judiciário, nestas causas, busca a ponderação de valores constitucionais. Em momento algum fala-se em que um seja maior que

o outro. Os princípios não devem ser analisados de forma individual. Assim, o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial não deve se sobrepor aos demais.

Ressalte-se que mesmo havendo cálculo, devidamente fundamentado em bases atuárias e financeiras, que reflita a necessidade de uma alíquota maior não podem os entes aprovar normas neste sentido. Deve-se, portanto, buscar de forma incessante o equilíbrio entre os princípios.

As dificuldades pelas quais passam a maioria dos regimes de previdência dos servidores públicos, e o Supsec não foge a regra, não podem ser simplesmente extintas ou arrefecidas pela majoração desmedida das alíquotas de contribuição previdenciária, devendo os entes federativos se utilizarem de outros meios de tal forma que aumentem a receita, por meio de, por exemplo, acréscimos de outras fontes a sua base contributiva e a utilização do regime de capitalização como modelo de financiamento, ou diminuam as despesas para que possam honrar com as obrigações atuais e futuras dos benefícios previdenciários, previstos em lei, a que fazem jus seus servidores e dependentes.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A CF assegura aos servidores efetivos da União, dos estados federados, do Distrito Federal e dos municípios um regime previdenciário diferenciado dos demais trabalhadores. No ente estado do Ceará, este regime é denominado Supsec. A ele estão vinculados os servidores efetivos civis estaduais e militares dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas, Defensoria Pública, assim como servidores inativos e pensionistas.

O Supsec foi criado em 1999 e, desde 2014, é dividido em três fundos: Previd, Funaprev e Prevmilitar. Estes fundos têm como fonte de custeio principal um tributo específico: a contribuição social previdenciária, espécie tributária prevista na CF em seu art. 149, §1.º.

O Texto Constitucional traz ainda que esta contribuição social previdenciária, em decorrência do caráter contributivo e solidário, tem como contribuintes o respectivo ente federativo, servidores ativos, aposentados e pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

Este trabalho buscou estudar a contribuição social previdenciária para o custeio do Supsec e sua aplicação à luz do princípio do equilíbrio financeiro e atuarial. Para tanto, foi necessário apresentar alguns aspectos ligados ao tema que contribuíram para uma análise mais apurada.

O primeiro ponto foi definir o que é um regime próprio de previdência social. Quem são seus segurados. Um breve histórico sobre o regime próprio dos servidores do estado do Ceará, do extinto Ipec ao atual Supsec.

O segundo aspecto trata dos princípios gerais da previdência social. Procurou-se abordar os mais importantes princípios que traduzem os fundamentos do ordenamento jurídico previdenciário, com destaque para o princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, acrescentado na CF em 1998 pela ECF n.º 20, o que acabou por imprimir como característica a ser buscada pelos regimes previdenciários.

O terceiro aspecto foi apresentar a contribuição social previdenciária como espécie do gênero contribuição e esta, por sua vez, ser um tipo de tributo no ordenamento jurídico brasileiro. As contribuições têm por característica uma destinação específica. É o que ocorre

com a contribuição social previdenciária cuja finalidade é custear os regimes de previdência para o pagamento de benefícios previdenciários (aposentadoria e pensão por morte).

Diante disto, partiu-se para a análise do Supsec quanto a sua situação de equilíbrio/desequilíbrio financeiro e atuarial do custeio, por meio da contribuição social previdenciária no período de 2015 a 2019, conforme avaliação atuarial. Constatou-se que dos três fundos que o compõem apenas o Previd está equilibrado, ou seja, a alíquota de sua contribuição é suficiente para fazer as obrigações com os benefícios de seus participantes.

Os outros dois fundos, Funaprev e Prevmilitar, por sua vez, apresentam uma situação de desequilíbrio. Assim, Os recursos gerados pela contribuição previdenciária não são suficientes para arcar com as obrigações. Em 2019, a alíquota de contribuição era de 14% para os segurados, quando o ideal para haver equilíbrio, segundo cálculo atuarial, seria de 31,26% e 20,99%, respectivamente para os segurados do Funaprev e Prevmilitar.

Em suma, o Supsec, nos fundos Funaprev e Prevmilitar, não apresenta uma contribuição previdenciária que lhe garanta um equilíbrio financeiro e atuarial, ou seja, não garante recursos necessários para garantir o pagamento dos benefícios.

A pesquisa aqui apresentada trouxe a problemática em aplicar estas alíquotas pelos entes públicos em seus sistemas de previdência. A majoração das alíquotas pelo legislador não pode simplesmente seguir apenas o estipulado pelo cálculo atuarial. Uma alternativa ao seu aumento exacerbado, ou seja, que afete a capacidade contributiva dos segurados, é o acréscimo de novas fontes a base de receitas que não seja por meio de tributação e/ou ainda a utilização do regime de capitalização como modelo de financiamento.

O judiciário brasileiro em suas decisões, quanto à constitucionalidade de normas que elevam às alíquotas dos tributos, procura incluir e ponderar os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Os estudos sobre contribuição social previdenciária, na comunidade acadêmica brasileira, não apresentam a gama que dispõem outras espécies tributárias. Nesse contexto, para aprofundamentos futuros neste tema, requer-se uma pesquisa mais detalhada, nos pontos que possam incluir os diversos fatores jurídicos ou não envolvidos na previdência social.

REFERÊNCIAS

- AMADO, Frederico Augusto Di Trindade. **Direito Previdenciário Sistematizado**. Salvador: Ed. JusPodivm. 2012, 458p.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, 544p.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, 182p.
- BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, 1569p.
- BALERA, Wagner. MUSSI, Cristiane Miziara. **Direito Previdenciário**. 11. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, 463p.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Conceitos fundamentais e a construção de novo modelo**. 5. ed. São Paulo: Ed.Saraiva. 2015, 576p.
- BRAGANÇA, Kerlly Huback, **Manual de Direito Previdenciário**. 8. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2012. 636p.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 abr. 2020.
- _____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 3, de 15 de dezembro de 1998. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm. Acesso em: 07 maio 2020.
- _____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm. Acesso em: 25 jan. 2020.
- _____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 set. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm. Acesso em: 25 jan. 2020.
- _____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 41, de 19 de dezembro de 2003. Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal, revoga o inciso IX do § 3 do art. 142 da Constituição Federal e dispositivos da Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 2- dez.

2003. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc41.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 20 dez. 2003. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n.º 47, de 06 de julho de 2005. Altera os arts. 37, 40, 195 e 201 da Constituição Federal, para dispor sobre a previdência social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 07 jul. 2005. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc47.htm. Acesso em: 25 jan. 2020.

_____. Constituição (1988). **Emenda Constitucional n.º 103, de 12 de novembro de 2019**.

Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 nov. 2019. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc103.htm.

Acesso em: 25 abr. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 maio 2000. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Lei n.º 3.724, de 15 de janeiro de 1919**. Regula as obrigações resultantes dos acidentes no trabalho. Brasília, DF: Presidência da República, 1919. Disponível em:

<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1910-1919/decreto-3724-15-janeiro-1919-571001-publicacaooriginal-94096-pl.html>. Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Lei n.º 3.807, de 26 de agosto de 1960**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Brasília, DF: Presidência da República, 1960. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l3807.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 11 abr. 2020.

_____. **Decreto-Lei n.º 72, de 21 de novembro de 1966**. Unifica os Institutos de Aposentadoria e Pensões e cria o Instituto Nacional de Previdência Social. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0072.htm. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. **Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18213.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Lei n.º 9.717, de 27 de novembro de 1998.** Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19717.htm. Acesso em: 01 mar. 2020.

_____. **Lei n.º 13.954, de 16 de dezembro de 2019.** Altera a Lei n.º 6.880, de 9 de dezembro de 1980 (Estatuto dos Militares), a Lei n.º 3.765, de 4 de maio de 1960, a Lei n.º 4.375, de 17 de agosto de 1964 (Lei do Serviço Militar), a Lei n.º 5.821, de 10 de novembro de 1972, a Lei n.º 12.705, de 8 de agosto de 2012, e o Decreto-Lei n.º 667, de 2 de julho de 1969, para reestruturar a carreira militar e dispor sobre o Sistema de Proteção Social dos Militares; revoga dispositivos e anexos da Medida Provisória n.º 2.215-10, de 31 de agosto de 2001, e da Lei n.º 11.784, de 22 de setembro de 2008; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13954.htm. Acesso em: 01 jun. 2020.

_____. **Decreto Federal n.º 9.912/1888, de 26 de março de 1888.** Reforma os Correios do Império. Brasília, DF: Presidência da República, 1888. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/norma/417768>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. **Decreto n.º 22.872, de 29 de junho de 1933.** Cria o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Marítimos, regula o seu funcionamento e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1933. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/norma/443797/publicacao/15694507>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria n.º 464, de 10 de dezembro de 2008. Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e estabelece parâmetros para a definição do plano de custeio e o equacionamento do déficit atuarial. **Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 dez. 2008.** Disponível em: <http://sa.previdencia.gov.br/site/2018/11/PORTARIA-MF-no-464-de-19nov2018-publicada.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2020.

_____. Ministério da Economia. Portaria n.º 914, de 13 de janeiro de 2020. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e dos demais valores constantes do Regulamento da Previdência Social - RPS. **Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 jan. 2020.** Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-914-de-13-de-janeiro-de-2020-237937443>. Acesso em: 07 maio 2020.

_____. Secretaria de Políticas da Previdência Social. **Orientação normativa n.º 02, de 31 de março de 2009.** Disponível em: sa.previdencia.gov.br/site/2016/06/ORIENTACAONORMATIVASPSn02de31mar2009atualiz

adaate11jul2014-1-1.pdf. Acesso em: 07 maio 2020.

_____. Ministério da Economia. **Perguntas frequentes**. Previdência Social. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/perguntas-frequentes/previdencia-social/>. Acesso em: 28 jan. 2020.

_____. Ministério da Economia. **Histórico da Previdência Social**. Previdência Social. Disponível em: <http://www.previdencia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/historico/periodo-de-1888-1933/>. Acesso em: 03 jan. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2010 (2. Turma). Ação Direta de Inconstitucionalidade – Derrogação do art. 2 da lei 9.783/99, resultante da superveniente edição da lei 9.888/2000 – extinção anômala, nesse ponto, do processo de controle normativo abstrato – Questão de ordem que se resolve no sentido da prejudicialidade parcial da ação direta. Impetrante: Conselho Federal da OAB. Impetrado: Lei 9.783/99. Relator: Min. Celso de Mello, 11 de março de 2004. **Diário de Justiça Eletrônico**, 22 mar. 2004. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=984>. Acesso em 08 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3105. Relatora: Min. Ellen Gracie, 18 de agosto de 2004. **Diário de Justiça Eletrônico**, 18 fev. 2005. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2192089>. Acesso em 08 maio 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5026. Ementa Constitucional. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Regime próprio de previdência social. Auxílio-doença e abono de permanência. Alegação de inconstitucionalidade dos artigos 53 e 89, §1º da lei n. 7114/2009 do estado de Alagoas que reestrutura o regime próprio de previdência dos servidores estaduais, por violação dos artigos 5º, XXXVI, 37, XV, 40, § 19, e 194, parágrafo único da Constituição da República. Procedência Parcial. Requerentes: Confederação dos Servidores Públicos. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relatora: Min. Rosa Weber, 03 mar. 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, 12 mar. 2020. Disponível em: stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000283013&base=baseAcordaos. Acesso em 06 abr. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5944. Liminar – Artigo 12 da Lei 9.868/1999 – julgamento definitivo. Requerente: Associação Nacional dos defensores públicos – ANADEP. Requeridos: Governador do Estado de Ceará e Assembleia Legislativa. Relator: Min. Marco Aurélio. 22 de maio de 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**, 2018. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5461546>. Acesso em 08 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (2 Turma). Agravo regimental em recurso extraordinário n.º 1156745 AgR/RJ. Previdenciário e Constitucional. Benefício. Revisão. Decadência. RE 626.489- RG (TEMA 313). Relator: Min. Edson Fachin, 27 de março de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, 06 abr. 2020. Disponível em: stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000284080&base=baseAcordaos. Acesso em 06 abr. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 1014286. Recurso extraordinário. Aposentadoria especial de servidor público. Artigo 40 § 4º, III, da CF. Pedido de avebação de tempo de serviço prestado em atividades exercidas sob condições especiais que prejudique a saúde ou a integridade física do servidor, com conversão do tempo especial em comum, mediante contagem diferenciada para a obtenção de outros benefícios previdenciários. Questão não abrangida pelo enunciado da súmula vinculante 33. Reiteração da controvérsia em múltiplos processos. Impacto da decisão no equilíbrio financeiro e atuarial da previdência pública. Reconhecida a existência de repercussão geral. Relator: Min. Luiz Fux, 20 de abril de 2017. **Diário Oficial da União**, 18 maio 2017. Disponível em: stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000000943&base=baseRepercussao. Acesso em 06 abr. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso extraordinário n.º 593068. Direito previdenciário. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Regime próprio dos Servidores públicos. Não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas não incorporáveis à aposentadoria. Relator: Min. Roberto Barroso. 11 de outubro de 2018. **Diário de Justiça Eletrônico**, 21 mar. 2019. Disponível em: www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000275136&base=baseAcordaos. Acesso em 08 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 712.185-RS. EDcl no Recurso Especial n.º 712.185-RS. Processual Civil. Embargos de Declaração. Ofensa ao art. 535 do CPC não configurada. Rediscussão da matéria de mérito. Impossibilidade. Embargante: Fazenda Nacional e Banco do Brasil. Embargados Gilberto e outros. Relator: Min. Herman Benjamin, 16 de março de 2010, **Diário de Justiça Eletrônico**, 2010. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=8741696&num_registro=200401804763&data=20100326&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 26 abr. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1230957-RS. Processual Civil. Recursos especiais. Tributário. Contribuição Previdenciária a cargo da empresa. Regime geral da previdência social. Discussão a respeito da incidência ou não sobre as seguintes verbas: terço constitucional de férias; salário maternidade; salário paternidade; aviso prévio indenizado; importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença. Requerente: Hidro Jet. Requerida: Fazenda Nacional. Relator: Min. Mauro Campbell, 24 de fevereiro de 2011, **Diário de Justiça Eletrônico**, 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201100096836>. Acesso em 08 maio 2020.

_____. Tribunal de Contas da União (1 Câmara). **Acórdão n.º 4217/2020** – TCU – 1.ª. Ato de pessoal. Vantagem denominada opção. Proventos superiores a remuneração do cargo efetivo. Impossibilidade. Vedação contida na emenda constitucional 20/1998. Ilegalidade do ato. Determinações. Ciência. Relator: Min. Bruno Dantas, Brasília-DF, 07 de abril de 2020. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/redireciona/acordao-completo/%22ACORDAO-COMPLETO-2396292%22>. Acesso em 07 abr. 2020.

CEARÁ. Constituição (1989). **Constituição do Estado do Ceará**. Fortaleza: Assembleia Legislativa. INESP. 2019, 188p.

_____. Constituição (1989). Emenda Constitucional n.º 85, de 10 de dezembro de 2015. Altera e revoga dispositivos da Constituição do Estado do Ceará. **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 11 dez. 2015. Disponível em: https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/const_e/ec85_15.htm. Acesso em: 25 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 12, de 23 de junho de 1999. Dispõe sobre a instituição do Sistema Único de Previdência Social dos Servidores Públicos Civis e Militares, dos Agentes Públicos e dos Membros de Poder do Estado do Ceará - SUPSEC e da respectiva contribuição previdenciária, extingue os benefícios previdenciários e de montepio que indica e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 24 jun. 1999. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis99/LC12.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 21, de 29 de junho de 2000. Dispõe sobre o sistema de previdência dos Militares do Estado do Ceará - o Sistema Único de Previdência Social dos Servidores Públicos Civis e Militares, dos Agentes Públicos e dos Membros de Poder do Estado do Ceará – SUPSEC -, institui a respectiva contribuição previdenciária, extingue os benefícios previdenciários e de montepio que indica e dá outras providências. . **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 30 jun. 2000. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc21.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 92, de 25 de janeiro de 2011. Disciplina o procedimento de aposentadoria dos servidores públicos civis e dá outras providências. . **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 26 jan. 2011. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc92.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 123, de 19 de setembro de 2013. dispõe sobre o equacionamento do déficit atuarial do Sistema Único de Previdência Social dos Servidores Públicos Civis e Militares, dos agentes públicos e dos membros de poder do estado do Ceará – Supsec, e institui o regime de previdência complementar do estado do Ceará. . **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 20 set. 2013. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2013/lc123.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 159, de 14 de janeiro de 2016. Altera as Leis Complementares n.º 12, de 23 de junho de 1999, n.º 21, de 29 de junho de 2000, n.º 38, de 31 de dezembro de 2003, e n.ºs 92 e 93, de 25 de janeiro de 2011, e a Lei n.º 9.826, de 14 de Maio de 1974. . **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 15 jan. 2016. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc159.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 167, de 27 de dezembro de 2016. Altera Dispositivos do art. 5.º da Lei Complementar n.º 12, de 23 de junho de 1999, com a redação conferida pela Lei Complementar Estadual n.º 159, de 14 de janeiro de 2016. **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 28 dez. 2020. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc167.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 184, de 21 de novembro de 2018. Cria a Fundação de Previdência Social do Estado do Ceará - Cearaprev. . **Diário Oficial do Estado**, Ceará, 22 nov. 2018. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/ementario/lc184.htm>. Acesso em: 01 fev. 2020.

_____. **Lei n.º 9.024, de 23 de fevereiro de 1968.** Reorganiza o Instituto de Previdência do Estado do Ceará e dá outras providências. Ceará: Governo do Estado, 1968. Disponível em: <http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br/doespesquisa/sead.do?page=visualizador&cmd=16&action=VisualizaImagem&idDiario=9808&numPagina=1787&keyfile=SEADDO.1CH7H2A.086T01E>. Acesso em: 21 maio 2020.

_____. **Lei n.º 10.776, de 17 de dezembro de 1982.** Dispõe sobre a estrutura, funcionamento e objetivos do Instituto de Previdência do Estado do Ceará e dá outras providências. Ceará: Governo do Estado, 1982. Disponível em: <http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br/doespesquisa/sead.do?page=visualizador&cmd=16&action=VisualizaImagem&idDiario=13563&numPagina=12&keyfile=SEADDO.02SK7D2.0I0PJ74>. Acesso em: 21 fev. 2020.

_____. **Lei n.º 13.578, de 21 de janeiro de 2005.** Dispõe sobre a aplicação da Emenda Constitucional Federal n.º 41, de 19 de dezembro de 2003, e da Emenda Constitucional Estadual n.º 56, de 7 de janeiro de 2004, com adequação da legislação estadual previdenciária ao disposto na Lei Federal n.º 10.887, de 18 de junho de 2004, inclusive modificando dispositivos da Lei n.º 9.826, de 14 de maio de 1974, e dá outras providências. Ceará: Governo do Estado, 2005. Disponível em: <https://www2.al.ce.gov.br/legislativo/legislacao5/leis2005/13578.htm>. Acesso em: 01 maio 2020.

_____. **Decreto n.º 390, de 10 de novembro de 1938.** Cria o Instituto de Previdência do Estado do Ceará. Ceará: Governo do Estado, [1938]. Disponível em: <http://pesquisa.doe.seplag.ce.gov.br/doespesquisa/sead.do?page=visualizador&cmd=16&action=VisualizaImagem&idDiario=1547&numPagina=1&keyfile=SEADDO.06S57D8.02IOI74>. Acesso em: 01/02/2020.

_____. Secretaria do Planejamento e Gestão do Estado do Ceará. **Previdência.** Disponível em: <https://www.seplag.ce.gov.br/gestao-do-servidor/menu-previdencia/sistema-unico-de-previdencia-social-do-estado-do-ceara/>. Acesso em: 26 abr. 2020.

CALAZANS, Fernando Ferreira. CAETANO, Marcelo Ai-Ramia. **A política regulatória contemporânea dos regimes de previdência do funcionalismo público no Brasil:** avanços, limitações e propostas. Texto para discussão n.º 1838, IPEA, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 616p.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de Castro. LAZZARRI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário.** Rio de Janeiro. 23. ed.: Forense, 2020, 1216p.

CHAN et al. **Fundamentos da Previdência Complementar:** da atuária à contabilidade. 2.ed. São Paulo: Ed. Atlas. 2010, 241p.

COSTA, Marcos Bemquerer. BASTOS, Patrícia Reis Leitão. **A sustentabilidade dos regimes previdenciários sob a ótica do Tribunal de Contas da União.** Controle externo dos regimes próprios de previdência social: estudos de ministros e conselheiros substitutos dos Tribunais de Contas. Ed. Forum. Brasília, 2016, 270p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 492p.

DE CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098895.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2020.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008, 355p.

EDUARDO, Ítalo Romano. EDUARDO, Jeane Tavares Aragão. **Curso de Direito Previdenciário**. 12. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016, 584p.

FARIAS, Cristiano Chaves. ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: parte geral e LINDB**. 14.^a ed. Salvador. Ed. JusPodivm. 856p.

FERRARO, Suzani Andrade. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial nos Regimes de Previdência Social**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2010, 242p.

FERRARI, Augusto Tadeu. FREITAS, Wanderlei de. GUSHIKEN, Luiz. **Previdência Complementar e Regime Próprio: complexidade e desafios**. Indaiatuba: Instituto Integrar Integração. 2002, 210p.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. A Previdência Social na Jurisprudência recente do STF – análise crítica e comparativa com a Corte Europeia dos Direitos Humanos. **Revista Eletrônica do Ministério Público Federal**, 2009. Disponível em: http://www.prrj.mpf.mp.br/custoslegis/revista_2009/2009/aprovados/2009a_Dir_Pub_Ibrahim%2001.pdf. Acesso em: 02 mar. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2018, 526p.

MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Curso de Hermenêutica Jurídica**. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2015, 137p.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, 832p.

MOURA, Alan dos Santos de. SANTOS JÚNIOR, Luiz Carlos. **Taxa Real de Juros Brasileira: Estudos Preditivos de Premissa Atuarial Econômica**. Coleção Previdência Social. v. 38. Brasília. 2018.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. 37. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2015, 419p.

NOGUEIRA, Narlton Gutierrez. **O Equilíbrio Financeiro e Atuarial dos RPPS: de Princípio Constitucional à Política de Estado**. Coleção Previdência Social. Série estudo, v. 34. Brasília. 2012, 336p.

PASSOS, Benedito Cláudio. **IDP- Índice de Desenvolvimento Previdenciário**: Uma nova ferramenta para a gestão previdenciária no Brasil. Rio de Janeiro: E-papers Serviços Editoriais. 2005, 112p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, 616p.

PAULSEN, Leandro. PITTEN, Andrei. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2019, 368p.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RABELO, Flávio Marcílio. **Regimes Próprios de Previdência**: Modelo Organizacional, Legal e de Gestão de Investimentos. - Brasília: MPAS; SPS, 2001. Disponível em: http://sa.previdencia.gov.br/site/arquivos/office/3_081014-111357-079.pdf. Acesso em: 05 mar. 2020.

RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **Contribuição previdenciária à luz da regra matriz de incidência tributária**. 2014. Tese (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6710/1/Sirley%20Aparecida%20Lopes%20Rodrigues.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, 376p.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. **Direito Previdenciário**. 14. ed. Coleção sinopses jurídicas; v. 25 – São Paulo. 2019, 288p.