

## PARECER

[balera.com.br](http://balera.com.br)

**São Paulo**

Av. Pres. Juscelino Kubitschek, 180  
1º andar • Itaim Bibi  
SP • 04543-000  
+55 (11) 4420-4900

**Rio de Janeiro**

R. Lauro Müller, 116  
Sala 3404 • Botafogo  
RJ • 22290-160  
+55 (21) 2549-6974

**Brasília**

Corporate Financial Center SCN  
Qd. 2 • Bloco A • Cj. 503/504  
Asa Norte • DF • 70712-010  
+55 (61) 3329-6164

**Londrina**

Av. Ayrton Senna da Silva, 1055  
7º Andar • Gleba Fazenda Palhano  
PR • 86050-460  
+55 (43) 3323-9696

## 1. Objeto do Estudo.

O FONACATE – Fórum Nacional Permanente de Carreiras Típicas do Estado, por intermédio da ilustre Advogada **THAIS MARIA RIEDEL DE REZENDE ZUBA** submete-nos questionamento acerca da inconstitucionalidade da nova modalidade contributiva progressiva instituída pela Emenda Constitucional n. 103, de 12 de novembro de 2019, assim como da contribuição extraordinária a ser exigida em hipótese de déficit atuarial nas contas do regime previdenciário.

## 2. Considerações preliminares.

Antes de ir ao tema abordarei o evoluir normativo do financiamento do sistema de seguridade social, os critérios de compreensão da relação de custeio que ajustam a receita das contribuições sociais com o dispêndio em prestações. No final, tratarei de examinar os limites da questão de fundo aqui proposta.

## 3. Do Financiamento da Seguridade Social.

Na Constituição de 05 de outubro de 1988 está clara e objetivamente idealizada a seguridade social como sistema protetor da coletividade, apto a amparar todos nas esferas da saúde, da previdência social e da assistência social. Tudo isso se constata da só leitura do amplo preceituário estampado nos artigos 194 a 203 do Estatuto Fundamental em vigor.

Aquela que pode ser considerada a mais marcante das características da Constituição de 1988 está, igualmente, prevista nos quadrantes da seguridade social. É a isonomia.

A isonomia justifica, de um lado, que a seguridade social seja estendida a todos quantos dela necessitem.

Expressa a isonomia, na esfera das prestações devidas pela seguridade social, o princípio da universalidade da cobertura e do atendimento.<sup>1</sup>

Por seu turno, a isonomia adquire significado especial no tema do financiamento da seguridade social, quando assume a feição da equidade na forma de participação no custeio.

---

<sup>1</sup> Para uma mais ampla digressão sobre a dimensão da isonomia na universalidade da cobertura e do atendimento vide o meu "A Seguridade Social na Constituição de 1988", São Paulo, RT, 1989.

Escopo principal dos constituintes, e detentor do primado dentre os princípios constitucionais, é a isonomia quem confere a plenitude de sentido aos demais princípios. E esse critério de qualidade atribuído pelo constituinte à isonomia é que carrega de sentido a equidade no custeio.<sup>2</sup>

Ao comentar as vastas implicações da regra da isonomia, FRANCISCO CAMPOS averba: "*o princípio constitucional da igualdade perante a lei vincula o legislador, não podendo a lei distinguir onde não cabe ou é arbitrária a distinção, não lhe sendo lícito, outrossim, aquinhoar a um indivíduo com vantagem que não torna igualmente extensiva aos demais que se encontram na mesma situação, ou onerar a um mais do que a outro ou outros em relação aos quais se verifica identidade de estado, de circunstâncias, de atividade, de profissão ou de negócio.*"<sup>3</sup>

Perceba-se, já em preliminar, o que veda a isonomia, segundo a lição do Mestre: onerar a um mais do que a outro ou outros em relação aos quais se verifica identidade de estado, de circunstâncias, de atividade, de profissão...

Não corresponde à isonomia pretender-se escalonar a contribuição social devida pelo segurado porque o mesmo percebe remuneração superior a outro que tenha identidade de estado; de atividade; de circunstâncias.

O divisor de águas no trato do custeio só pode ser o da diversidade do risco social da atividade.

Pode-se dizer que a razão de ser da seguridade social, como instrumento privilegiado de política social, consiste na isonomia, expressa na equidade, entre os contribuintes.

Todos devem contribuir segundo o esforço que se espera de cada qual para que, ao fim e ao cabo, todos tenham a plenitude da cobertura que o sistema de proteção social está apto a lhes oferecer, nos termos constitucionais.

Assim, aliás, deve ser entendida a função constitucional de previdência: conferir, na medida e com suporte nas contribuições, a cobertura das necessidades básicas a que cada qual, faz jus no sistema jurídico pátrio.

Como estamos diante de regime obrigatório, as regras do jogo contributivas são, todas elas matizadas em estrita conformidade com os princípios constitucionais.

Não é tolerada pelo sistema jurídico a mudança das regras do jogo que se ponha em confronto aberto com os princípios constitucionais que conferem os objetivos ao setor.

---

<sup>2</sup> JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. *Princípio da Isonomia e sua Significação na Constituição de 1988*. In Revista de Direito Público n. 93 – 1990 - p.35, acrescenta: "*A legalidade é apenas instrumento de manifestação da isonomia*".

<sup>3</sup> FRANCISCO CAMPOS. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro, Editora Freitas Bastos, 1956, II volume, p. 21

Convém que se detalhe, aqui, a dimensão desse verdadeiro vetor de interpretação das normas de financiamento da seguridade social que é a equidade no custeio.

#### **4. A Equidade na Forma de Participação do Custeio.**

A equidade na forma de participação do custeio, prevista no art. 194, parágrafo único, V, da Constituição de 1988 é a fórmula da isonomia na esfera do financiamento do sistema de seguridade social.

Apresentada sob diversos prismas no Estatuto Maior, a isonomia exige que a lei tanto quando editada quanto na sua aplicação não contenha quaisquer discriminações em relação às situações jurídicas em que haja equivalência de enquadramento.

*A contrario sensu*, devem sempre merecer tratamento diferenciado todas as situações jurídicas diversas, na medida das suas desigualdades.

Nos tributos em geral, mais particularmente nos impostos, a equidade encontra sua melhor expressão no chamado princípio da capacidade contributiva.

Deveras, conforme previsão expressa, estampada no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que significa dizer que a lei tratará de modo equânime os fatos econômicos dotados da mesma envergadura.

Destinatário imediato desse comando, o legislador recebe a incumbência de buscar, quando estruturar as hipóteses de incidência e bases de cálculo de determinados tributos, parâmetros que equilibrem situações economicamente distintas.

Efetivamente, tal critério é aferível de modo objetivo porque não discriminará a condição econômica de cada contribuinte em perspectiva meramente individualista, mas considerando certos signos presuntivos de riscos maiores ou menores com que cada atividade pode ser exercida.

No tocante ao financiamento da seguridade social, porém, a Constituição de outubro de 1988 exige a justa proporção entre as quotas com que cada qual haverá de cooperar para o plano de proteção social a todos devido.<sup>4</sup>

É enfática e taxativa, a propósito, a ordem emanada do art. 195, caput, da Lei das Leis: a seguridade social será financiada por toda a sociedade!

---

<sup>4</sup> Do meu, *Noções Preliminares de Direito Previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin. 2ª edição. 2010. p. 122.

Ora, quando se faz referência a toda a sociedade, como no preceito em comento, o campo de abrangência das regras de financiamento dos programas sociais não exclui quem quer que seja.

Eis a razão pela qual o dispositivo acima invocado esclarece os dois modos de financiamento aptos colocar, no respectivo campo de abrangência, todos aqueles que sejam capazes de aportar recursos para a proteção social.

O primeiro modo será indireto.

Por meio desse modo, cada pessoa política – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – deverá definir, no respectivo orçamento, a cota que aplicará nos programas de seguridade social.

Posso considerar que, conforme seja estipulada a parte que cabe a cada pessoa política nesse rateio de orçamento, estará sendo construída a primeira expressão de equidade.

Examinemos os termos em que se encontra vazada a Emenda Constitucional n. 29, de 2000. Nela já podemos identificar certa fórmula de equidade entre as pessoas políticas no que concerne ao financiamento do setor de saúde.

A equidade se expressará, ainda, por intermédio do modo de financiamento direto, mediante contribuições sociais.

Estas últimas deverão revelar a correlação necessária entre risco e contribuição.

Entendo que ao acrescentar o § 9º ao art. 195, da Magna Carta, a Emenda Constitucional n. 20, de 1998, melhor explicitou os termos em que se dará essa correlação. Advirta-se que o emprego do termo *poderão*, segundo entendo, não exprime nenhuma faculdade. Estamos diante de verdadeira imposição constitucional, sendo exigível que o legislador crie bases de cálculo ou alíquotas diferenciadas onde haja distinção específica – na perspectiva técnica – entre contribuintes.

A redação primitiva do citado parágrafo, nos termos da Emenda Constitucional n. 20, acentuava:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

É aceitável que a atividade econômica ou a utilização intensiva de mão-de-obra condizem com o escopo protetor da seguridade social. E rimam com a equidade no custeio.

No entanto, a alteração perpetrada pela Emenda Constitucional n. 47, de 2005, já começa a desatrelar o modelo contributivo da principiologia do custeio da seguridade social. Deveras, o comando passa a ter a seguinte redação:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

O porte da empresa e as condições estruturais do mercado de trabalho não se ajustam ao modelo principiológico da equidade no custeio.

É que não terá nenhum relevo para a ampliação da carga de risco incidente sobre a atividade do segurado o tamanho da empresa. O fato de uma empresa ter dimensões maiores do que outra significa ditame contingencial do negócio. Nenhum dado estatístico demonstra que ocorram – proporcionalmente, é claro, maiores contingências sociais – doença, invalidez, acidente – numa empresa porque ela é maior do que a outra.

De igual modo, a condição estrutural do mercado de trabalho, conquanto seja dado da maior relevância para a estratégia da arrecadação social, não apresenta nenhuma correlatividade com o estatuto de risco das distintas empresas que integram o dito mercado.

A deformação da equidade no custeio culmina, porém, com a redação que a Emenda Constitucional n. 103, de 2019, imprimiu ao preceito, que assim passou a ser grafado:

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

Com efeito, o *risco* representa o eixo em torno do qual gravitam as relações de seguridade social.

#### **4.1. A Equidade e a Contribuição Social.**

Para melhor expressar a peculiar mecânica do custeio da seguridade social o constituinte elegeu espécie específica de tributo, apartada do imposto, em ordem a poder prestigiar intensamente a equidade no custeio.

A espécie tributária contribuição social, consoante o magistério sempre atual de ATALIBA, integra – juntamente com as taxas – a categoria dos assim chamados tributos vinculados.<sup>5</sup>

Em tal categoria jurídica o tributo surge vinculado, nítida e objetivamente, a uma atuação estatal referida ao contribuinte.

Do grau de referibilidade entre atuação estatal e o obrigado é que se mostra distinta a contribuição da taxa.

Na taxa a referibilidade ao obrigado é direta e imediata, de modo a fazer incidir a cobrança do tributo tão logo a atuação estatal seja colocada à disposição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, a especificação da despesa é essencial à configuração do tributo como sendo espécie de taxa. O contribuinte custeia a atividade estatal na exata medida da vantagem que auferir. A base de cálculo da taxa será uma dimensão do ato praticado pelo estado em seu favor. Pode ser, por exemplo, o custo do serviço prestado ao sujeito interessado.

Contudo, na contribuição a referibilidade é indireta e mediata, interpondo-se certa circunstância intermediária que será diferenciado conforme a modalidade de tributo.

Explica:

“É mediante esse fato ou circunstância que se estabelece a referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado...Na contribuição, ou se tem um atuação estatal que produz um efeito, o qual (efeito) se conecta com alguém (que é, pela lei, posto na posição de sujeito passivo), ou, pelo contrário, se tem uma pessoa (que afinal será sujeito passivo) que desenvolve uma atividade, ou causa uma situação que requer, exige, provoca ou desencadeia uma atuação estatal.”<sup>6</sup>

O elemento intermediário, provocador da atuação estatal na contribuição social da seguridade social é o **risco**, evento previsível cuja ocorrência gera a necessidade social que será coberta pelo plano previdenciário.

Quanto maior o risco, maior deve ser a contribuição social devida ao sistema previdenciário.

---

<sup>5</sup> GERALDO ATALIBA. *Hipótese de Incidência Tributária*. Malheiros, São Paulo, 5ª edição, 1995, p. 168.

<sup>6</sup> GERALDO ATALIBA, opus citado, p. 130.

Assim é que o contribuinte (segurado ou servidor) provoca especial despesa para a comunidade representada pelo sistema de seguridade social. Qualquer fato que gera ou agrava a doença, a invalidez, o desemprego (por circunstâncias de extrema complexidade, que desbordam da esfera jurídica de explicação desses fenômenos); que implicam na outorga de benefícios aos doentes, inválidos e desempregados. Repercute no montante dos dispêndios aptos a custear esse conjunto de prestações.

No didático figurar com que explica o assunto ATALIBA se vale de algumas figuras que tornam mais clarividente a medida a ser adotada para a cobrança das contribuições.

A primeira medida a ser considerada é a atuação estatal que será simbolizada pela seguinte figura:  $\square$

O elemento intermediário – chave essencial para que se entenda a medida a ser adotada para a instituição e cobrança da contribuição devida pelo trabalhador é assim figurada:  $\triangle$

Por fim, completando os contornos do instituto tributário em estudo assim se figura o contribuinte:  $\circ$

Percebe-se, de pronto, o papel essencial do elemento (ou circunstância) intermediário.

O risco social – todo ele relacionado com o exercício do trabalho – é o elemento intermediário que define a intensidade da incidência da contribuição.

A atuação estatal  $\square$  ordenada a fornecer prestações

É medida a partir do risco  $\triangle$  mensurado conforme critérios que levam em conta os dados da experiência – frequência/gravidade etc.

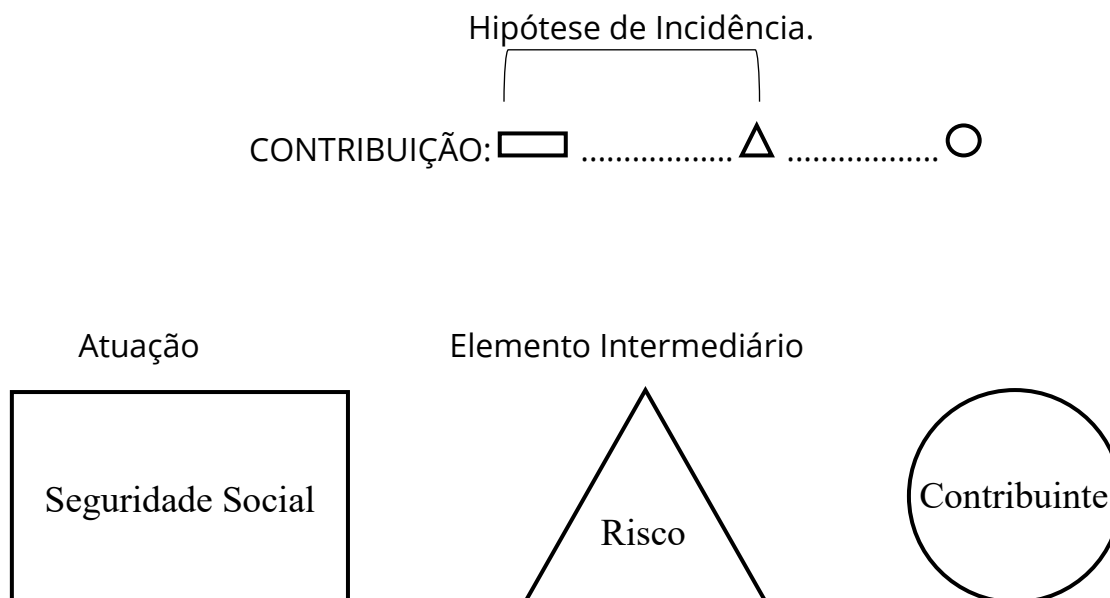
O nexos de causa e efeito entre a contribuição social e a prestação a ser devida.

O contribuinte/segurado  $\circ$ , configurando a hipótese de incidência porque se expôs ao risco  $\triangle$ , exigiu a atuação estatal que representa a outorga da prestação.  $\triangle$ .

A hipótese de incidência da contribuição social devida pelo trabalhador ou pelo servidor decorre da ocorrência no mundo fenomênico do fato qualificado pela lei como risco social que investirá, de maneira automática e inexorável, o beneficiário no direito público subjetivo à prestação rigorosamente ajustada – por um nexos de causalidade – ao teor de proteção jurídica decorrente da sinistralidade que o atingiu.



Adaptada a modelagem de ATALIBA à compreensão que considero apropriada à figura em estudo será possível concluir com o seguinte esquema lógico:



Pela sua natureza a contribuição social só pode ser estabelecida a partir de formulação técnica que leva em conta o cálculo atuarial apurado nos termos do plano de custeio.

Aliás, se não existir um foro, melhor dizendo, uma instância técnica apta a engendrar – com a devida publicidade e transparência – e demonstrar o fluxo de receitas e despesas que dão formato à cobrança do tributo essa exação não terá conformidade com o respectivo modelo constitucional.

Observa GOMES DE SOUSA que a vinculação existente entre a atuação do Estado e o contribuinte se estabelece indiretamente, como reflexo da especial vantagem que significa, tanto para a comunidade protegida como para empresas e instituições públicas, a institucionalização e o funcionamento eficiente dos planos de proteção social.<sup>7</sup>

Situando a explicação no tributo cobrado pela União para garantir o tempo de serviço dos trabalhadores, o mesmo autor explica que a base de cálculo é o valor assegurado (vantagem fruível individualmente pelo titular da conta vinculada do FGTS) e não o custo do serviço público de controlo da arrecadação dessa espécie de tributo.

<sup>7</sup> RUBENS GOMES DE SOUSA. *Natureza Tributária da Contribuição para o FGTS*. In Revista de Direito Público n. 17. 1971, p. 31.

Segundo a distinção estabelecida por ATALIBA, o obrigado (empresa) desenvolve atividade que causa determinada situação (o tempo de serviço), a qual, por seu turno, provoca a atuação pública (garantia financeira do tempo mediante depósito em conta vinculada de quantias que, em determinado momento, ampararão o trabalhador).<sup>8</sup> Mutatis mutandis, e guardadas as devidas proporções, pode-se identificar em cada vetor de risco – condições de trabalho que provocam doenças; incremento da idade, causa natural devidamente registrada no âmbito estatístico – o critério determinante da proporção do tributo contribuição que será vertido.

Percebe-se, destarte, que essa figura tributária infiltra certa sinalagmaticidade entre contribuições sociais e prestações, vincula a concessão destas últimas (benefício ou serviço) ao vetor de equidade inerente aos termos do pacto social. O comando constitucional configura, mais propriamente, poder-dever e não encerra mera diretriz programática, merecendo observância do legislador e dos operadores do direito no momento da aplicação da lei. Os critérios de equidade, por conseguinte, deverão ser constituídos a partir da realidade social na qual os riscos, por assim dizer, brotam e são devidamente catalogados. É o que fora, desde a redação primitiva da Super-lei, previsto na mecânica de financiamento do seguro-desemprego. Nele, nos termos do artigo 239, § 4º, da Lei Magna, seria cobrada contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superasse o índice médio da rotatividade do setor. Vale dizer, quem provoca desemprego maior do que a média do setor paga contribuição adicional<sup>9</sup>.

A essa específica relação entre *sinistro* (equivalente, na seguridade social, à situação de necessidade provocada por quaisquer das causas suscetíveis de proteção social) e *prêmio* (valor das contribuições sociais e demais receitas capazes de custear a despesa com tais prestações<sup>10</sup>) passou a fazer referência indireta o já citado comando inserido no § 9º, do art. 195, da Constituição, pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998, seguidamente modificado pelas alterações constitucionais posteriores, como anteriormente transcrito.

---

<sup>8</sup> GERALDO ATALIBA, citado, p. 162.

<sup>9</sup> O preceito assim se acha redigido:

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

Para o comentário a respeito do alcance do dispositivo, antes mesmo da inclusão do § 9º no art. 195, vide o meu: *O Seguro-Desemprego no Direito Brasileiro*, LTr, São Paulo, 1993.

<sup>10</sup> Não é sem certa dose de razão que ALBERTO XAVIER equipara as contribuições para o que, em Portugal se denomina, sistema de segurança social, ao *prêmio* do contrato de seguro. Vide: *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa. 1974. p. 69.

Engendrar o mecanismo financeiro que conduz à cobrança da contribuição social envolve certa complexidade técnica.

A previsão orçamentária define o montante das despesas globais que o Poder Público deverá financiar para que, a tempo e a hora, as prestações de saúde, de previdência e de assistência sejam colocadas à disposição dos titulares desses direitos subjetivos de natureza constitucional.

Na contribuição social, a despesa é relativa a determinada prestação, havendo relação necessária entre quem paga o tributo e o serviço. Também há liame necessário entre a despesa estatal e o valor rateado entre o círculo especial de utentes diretos ou indiretos desse conjunto de serviços.

Para melhor demarcação do terreno da equidade, digamos assim, as características do tributo contribuição devem ser conhecidas. É que, a seu modo, cada característica expressa – ou melhor, deve expressar – a rígida diretiva constitucional da equidade.

A contribuição social se distingue dos demais tributos porque a respectiva receita se acha revestida de especial vocação.

Ainda que parcial e discretamente, os distintos sujeitos passivos desse tributo se aproximam por equidade do encargo que lhes incumbe honrar. E honram esse encargo vertendo o tributo.

Conferindo sentido técnico e jurídico ao art. 149 da Lei Suprema, a doutrina apreendeu as seguintes características comuns a todas as contribuições:

**a)** distinguem grupo especial, limitado ou circunscrito de contribuintes aos quais esteja referida, indiretamente, determinada atividade estatal.<sup>11</sup>

**b)** correlatividade entre a especial despesa ou a especial vantagem custeada pelo tributo e o sujeito passivo da obrigação tributária.<sup>12</sup>

**c)** relação direta entre a base de cálculo da contribuição e a vantagem especial percebida pelo contribuinte ou beneficiário.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> HAMILTON DIAS DE SOUZA, *Contribuições para a Seguridade Social*, in Caderno de Pesquisas Tributárias n. 17, Edição do Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1992, p. 415 e seguintes; GERALDO ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*, citado, p. 171.

<sup>12</sup> Assinaei alhures: "As contribuições não podem ser tratadas como meio para reforço de caixa do Tesouro Nacional e não podem se furtar ao cumprimento das finalidades que lhes são peculiares". Também a saudosa professora YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA considera que só o benefício ou vantagem especial referida ao obrigado permite a cobrança da contribuição. Vide: *Contribuições Especiais*. In *Direito Tributário Atual*, São Paulo, 1995, p. 187.

<sup>13</sup> Entendo que essa íntima conexão entre a receita e a despesa foi bem apreendida pela regra da contrapartida estampado no art. 195, § 5º, da Lei das Leis, que será explicada a seu tempo.

d) aplicação da receita exclusivamente ao fim constitucionalmente previsto para o tributo.<sup>14</sup>

Eis os quatro fatores que configuram verdadeiras notas características da contribuição.

A equidade no custeio, cumpre verificar, se acha demarcada em cada uma dessas características.

Essa diretiva está predicada ao grupo de contribuintes, de modo que deve existir equânime distribuição dos encargos entre os atores envolvidos.

De igual modo, a correlatividade entre receita e despesa se acha contaminada pela equidade porque aquele que provoca maior despesa deve suportar ônus fiscal maior. E, aqui, já se deu o exemplo constitucional do financiamento do seguro-desemprego.

A relação direta entre a base de cálculo da contribuição e a vantagem a ser auferida pelo beneficiário é como que um signo da equidade. O aparelho protetor intensificará a cobertura na exata medida da necessidade social aferida individualmente e, em contrapartida, exigirá maior participação daquele que provoca a despesa no respectivo financiamento.

Finalmente, só pode ser aplicada a contribuição social nas despesas de seguridade que justificaram a respectiva cobrança. Essa é uma das características dos tributos vinculados.

A última característica se acha predicada à equidade na medida em que se espera que, com vistas à justiça social, o plano de custeio – em estrita observância dos critérios estatísticos, demográficos e atuariais, situe cada contribuinte na posição de equidade que o sistema exige dele.

O equilíbrio entre a receita e a despesa não pode, por vezes, ser apreciado com elementos e dados atuais, posto que as prestações ou serviços financiados por essa estrutura de financiamento é de ser projetado em horizonte temporal alongado – pelo menos vinte anos, como estatuído pela Lei n. 8.212, de 2001.

Resulta manifesto que, pela mola do conjunto, os preceitos atinentes à tributação social dão a esse sistema conteúdo rígido, logicamente conclusivo e racional.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. Malheiros, São Paulo, 1993, p. 78: afirma: "... é inconstitucional a criação de contribuição social cujo destino não seja o custeio da seguridade social."

<sup>15</sup> Tanto GERALDO ATALIBA. *Hipótese...*citado, p. 132, quanto JOSÉ AFONSO DA SILVA. *Sistema Tributário Nacional*, Co-Ed., IBDT/ed., Resenha Tributária, São Paulo, 1975, pág. 6) insistem na caracterização do sistema tributário como sendo algo rígido e radical. O segundo autor lembra que a: "coordenação dos tributos" é querida pelo legislador.

Por conseguinte, o intérprete é compelido, a entender que são de todo distintos os critérios constitucionais aplicáveis aos impostos daqueles que devem nortear a cobrança de contribuições.

E, o montante da remuneração auferida pelo sujeito passivo dessa espécie de tributo não forma parte do elemento intermediário que aciona o mecanismo de cobrança da contribuição.

Eis o vício de inconstitucionalidade que inquina de manifesta nulidade a norma afinal estampada na Emenda Constitucional n. 103, de 2019, que intenta transmudar contribuição em imposto, e com essa violência desestruturar a rigidez e a estrutura lógica e racional das bases de financiamento do sistema de seguridade social brasileiro.

Donde ser consectário elementar da equidade no custeio que devam ser considerados elementos aptos a distinguir os distintos graus de exposição ao risco social a que se sujeitam os integrantes do grupo protegido e, em contraparte, que se desconsiderem dados aptos a comprometer o melhor ajuste possível entre o contribuinte e o respectivo perfil fiscal.

Observada a lógica elementar de qualquer seguro, quanto menor for o dispêndio com benefícios concedidos a segurados vinculados a determinada empresa ou entidade pública, menor deverá ser a cota da respectiva contribuição social. E, quanto maior venha a ser tal despesa, mais elevada deverá ser a contribuição social.

Assim, a equidade, sempre relacionada ao grau de risco apurado, atinge dúplice finalidade:  **$\alpha$** ) preventiva; estimulando adoção de medidas que reduzam a exposição aos riscos que atingem o meio ambiente do trabalho e  **$\beta$** ) repressiva; onerando os responsáveis que, em conformidade com os padrões delineados pela demografia, pela estatística e pela ciência atuarial, acabem por sujeitar o segurado a maior exposição aos riscos. A manutenção dessa sistemática acabará acarretando verdadeiro estímulo a setores da economia ou mesmo da máquina pública a que invistam em medidas de proteção e segurança aptas a reduzir os riscos do trabalho.

A sistemática conforme com a equidade no custeio exige que se tomem na devida consideração critérios como frequência, gravidade e custo, a fim de que seja fixada, com equanimidade a contribuição social dos tomadores dos serviços dos trabalhadores.

Em reflexão que se ajusta como luva ao raciocínio até aqui desenvolvido, GILBERTO DE ULHÔA CANTO – um dos artífices do Código Tributário Nacional – pondera:

“Poderia, eventualmente, justificar-se discriminação dos montantes das contribuições para a seguridade social em função da diversidade de custos que o exercício das correspondentes atividades possa exigir, ainda que para a obtenção do mesmo benefício. Assim, a título de exemplo, se determinados empregados prestam serviços na perfuração de poços de petróleo e extração do produto em plataformas localizadas no mar, é evidente que o atendimento médico a tais pessoas custa mais caro do que o assegurado a empregados que estejam engajados na prestação de serviços de perfuração e extração em terra. Dai que, ao nosso ver, embora se possa tratar de pessoas integrantes da mesma categoria, e de benefícios idênticos para todas elas, havendo diferença de custos para o mesmo tipo de atendimento em virtude das condições gerais próprias de cada situação, poderia ser razoável cobrar contribuições mais elevadas aos trabalhadores e aos empregadores em atuação nas plataformas marítimas do que aos que operam em terra.”<sup>16</sup>

Aliás, a isonomia tributária que, enquanto tal, se expressa tanto na consideração da capacidade econômica do sujeito passivo dos impostos (art. 145, § 1º, da C.F.), como na equidade no custeio, impede toda e qualquer discriminação entre contribuintes, consoante proibição insculpida no inciso II do art. 150, do Superlei, assim formulada:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Observe-se: "*independentemente da denominação jurídica dos rendimentos...*".

---

<sup>16</sup> GILBERTO DE ULHÔA ANTO et alii. *Contribuições Sociais*. In Caderno de Pesquisas Tributárias n. 17, Edição do Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1992, p. 66.

Se é que me posso expressar assim, a igual teor de proteção conferido pelo sistema de seguridade social deve corresponder – necessariamente - igual carga tributária no item específico das contribuições sociais a serem vertidas para tal sistema, assim como a diferenciado teor de proteção deve corresponder distinta carga fiscal.

Distinções deverão ser apuradas a partir da metodologia a ser adotada e, nesta, convém encontrar a pedra de toque da equidade no trato contributivo da comunidade.

Não será considerando tão só o montante da remuneração que retribui o trabalho, com manifesto olvido do risco potencial da atividade econômica; com abstração da qualidade do ambiente de trabalho e do setor da economia a que se dedica determinado segmento, que se chegará ao verdadeiro dever fiscal de cada qual.

Percebe-se, nitidamente, na redação que acaba de se impor ao artigo 195, § 9º, da Constituição que para além de simples escopo de melhor caracterizar as notáveis distinções que existem entre os contribuintes, que não se conformam com a equidade no custeio, agora se avança sobre o próprio âmago da base de cálculo da contribuição devida pelos segurados ou servidores.

E, a exegese do comando fica de todo prejudicada se não for posta em harmonia com a equidade, *ratio* justificativa da isonomia no custeio do sistema.

Com efeito, a única diferenciação de bases que se conforma com o texto da Constituição é a que se baseia na causa justificativa da proteção jurídica que se amolda no sistema de seguridade social.

É, ademais plurissignificativo que o comando tivesse deixado de fora do rol de bases de cálculo a serem operadas no plano legal para a melhor disciplina da equidade no custeio precisamente aquelas contribuições de que cuidam as alíneas b e c do inciso I do caput, vale dizer, respectivamente, a contribuição sobre a receita ou faturamento (alínea b) e a contribuição sobre o lucro (alínea c).

O constituinte explicitou, com prudência, situações a serem observadas pelo legislador que, atreladas ao risco proporcionado, comporão modo adequado e equânime de distribuição da carga contributiva social.

E a receita ou o faturamento, assim como o lucro, são vetores nos quais, pela própria natureza da atividade da empresa, as distinções ressaltam à evidência.

A equidade veda que se imponha tratamento mais oneroso pela simples consideração de que certos trabalhadores percebam remuneração maior do que os demais.

A isonomia, principal garantia constitucional, a garantia das garantias, se expressa, em termos de custeio, por intermédio da equidade. Todos os contribuintes devem suportar iguais encargos sociais, proporcionalmente aos riscos que suas atividades geram para o sistema de proteção social.

Enfatizo: a equidade no custeio (art. 194, parágrafo único, inciso V, da Constituição) é a dimensão específica da isonomia no financiamento das prestações previdenciárias.<sup>17</sup>

A isonomia, impondo tratamento igualitário aos iguais exige que se encontre a fórmula ideal de financiamento das despesas que toda a sociedade é chamada a custear.

Haverá, destarte, uma isonomia entre as pessoas políticas, no modo de financiamento indireto. Tal isonomia será obtida a partir das responsabilidades constitucionais que foram adjudicadas a cada pessoa política na partilha das tarefas de Estado que as mesmas devem desempenhar com eficiência.

Assim, por exemplo, incumbe hoje em dia à União cumprir tarefas meramente normativas na esfera da saúde, um dos três setores da seguridade social.

Destarte, como será menor o dispêndio da União, restrito às atividades burocráticas, deverá verter maiores recursos para o fundo de saúde, até para que sejam aliviadas as demais pessoas políticas a quem a Lei Maior incumbiu tarefas prestacionais propriamente ditas.

Será outra a expressão da isonomia entre as empresas.

De um lado, haverá que distingui-las na conformidade das distintas contribuições que incidem sobre as empresas em geral. Nos termos do art. 195, da Constituição, serão exigidas das empresas as contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; sobre o lucro e sobre o faturamento. Ademais, o importador de bens e produtos do exterior também ficará sujeito a certa contribuição.

Devem, pois, essas distintas contribuições ser distribuídas com equanimidade entre as empresas, de arte a que aquela que suporte maior encargo com a contribuição sobre a folha (por utilizar-se, de maneira intensiva, de mão-de-obra, por exemplo), tenha reduzida a contribuição sobre o lucro, e assim por diante.

Também se deverá cogitar de isonomia entre os trabalhadores.

---

<sup>17</sup> Vide o meu: *A Seguridade Social...*, cit., p. 42



E parece querer caminhar por essa via a regra introduzida pelo inciso II do mesmo art. 195, de igual modo introduzida pela Emenda Constitucional n. 103, de 2019, que assim resultou agora grafada:

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

Ora, o valor do salário-de-contribuição não tem nenhuma relação com a modelagem de cobertura dos riscos sociais que deve ser montada a partir da diretriz constitucional da equidade no custeio.

Conquanto se possa admitir que haja supedâneo constitucional para o trato diferenciado na cobertura de proteção – fim último de todo o sistema de seguridade social – e, nessa medida, razão justificativa para que os desamparados não tenham que verter contribuições para fazerem jus a certo quinhão de proteção nos quadrantes da assistência social, é intolerável que se ofenda a isonomia e a equidade no custeio mediante a cobrança sobre a remuneração do trabalhador, com estranhável deformação da base de cálculo de uma contribuição social em uma base de cálculo de imposto.

Esta última, como se sabe, e só ela “sempre que possível”, na linguagem do art. 145, da Constituição, pode estar configurada mediante alíquotas diferenciadas, como exemplificativamente ocorre com o imposto sobre a renda: quanto maior a renda, maior o imposto.

Ocorre que a definição equitativa das contribuições sociais constitui tarefa específica do plano de custeio, de que se tratará mais adiante.

E será essa função modeladora do plano de custeio que estipulará certo e determinado vetor alíquota a incidir sobre o salário-de-contribuição, com apuração do montante do tributo social devido pelo trabalhador.

Recordemos, apenas para mantê-los em retentiva, os contornos técnicos da expressão jurídica “equidade”.

Quem, por primeiro, refletiu sobre a questão foi ARISTÓTELES que já escrevia, na *Ética a Nicômaco*:

"...o eqüitativo, embora superior a uma espécie de justiça, é justo, e não é como coisa de classe diferente que é melhor do que o justo. A mesma coisa, pois, é justa e eqüitativa, e embora ambos sejam bons, o eqüitativo é superior. O que faz surgir o problema é que o eqüitativo é justo, porém não o legalmente justo, e sim uma correção da justiça legal. A razão disto é que toda lei é universal, mas a respeito de certas coisas não é possível fazer uma afirmação universal que seja correta. Nos casos, pois, em que é necessário falar de modo universal, mas não é possível fazê-lo corretamente, a lei considera o caso mais usual, se bem que não ignore a possibilidade de erro. E nem por isso tal modo de proceder deixa de ser correto, pois o erro não está na lei, nem no legislador, mas na natureza da própria coisa, já que os assuntos práticos são dessa espécie por natureza. Portanto, quando a lei se expressa universalmente e surge um caso que não é abrangido pela declaração universal, é justo, uma vez que o legislador falhou e errou por excesso de simplicidade, corrigir a omissão – em outras palavras, dizer o que o próprio legislador teria dito estivesse presente, e que teria incluído na lei se tivesse conhecimento do caso. Por isso o eqüitativo é justo, superior a uma espécie de justiça - não à justiça absoluta, mas ao erro proveniente do caráter absoluto da disposição legal. E essa é a natureza do eqüitativo: uma correção da lei quando ela é deficiente em razão da sua universalidade. E mesmo, é esse o motivo por que nem todas as coisas são determinadas pela lei, em torno de algumas é impossível legislar, de modo que se faz necessário um decreto.<sup>18</sup>

No entendimento do pensador grego já se entremostra claramente a questão aqui debatida.

A equidade exige a diferenciação, como medida da verdadeira justiça.

Surgindo caso que não se ajuste à modelagem geral, adrede estabelecida em nível normativo, o caminho da equidade exigirá o estabelecimento de critérios de aproximação entre situações que apresentem algum grau de similitude.

---

<sup>18</sup> ARISTOTELES. *Ética a Nicômaco*. Coleção Os Pensadores, vol. II, Editor Victor Civita, trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornnheim, São Paulo, 1979, pag. 136-137

Como veremos em seguida, os dados relacionados à experiência dos riscos, a que faz expressa referência a noção de Plano de Custeio, devem estar contidos no regramento da matéria, sob pena de violação manifesta da equidade no custeio.

Caminhemos um pouco mais.

No festejado *Vocabulário Jurídico* de CAPITANT assim se acha redigido o verbete equidade:

Equidad [ Éqüite]

Latin "aequitas" (de aequus, igual, eqüitativo)

I. Concepción de una justicia fundada en la igualdad ante el derecho y el respeto por los derechos de cada cual.

II. Por oposición al derecho positivo, concepción de una justicia que no se inspira en las normas de derecho en vigor, y que puede aun ser contraria a esas normas. Ej.: juzgar con equidad.<sup>19</sup>

Não é outro o sentido da expressão no não menos prestigioso *Dicionário* preparado por MARIA HELENA DINIZ:

EQUIDADE. *Teoria Geral do Direito*. 1. Disposição do órgão judicante para reconhecer, com imparcialidade, o direito de cada um. 2. Sentimento seguro e espontâneo do justo e do injusto na apreciação de um caso concreto (Lalande). 3. Justiça do caso singular (Filomusi Guelfi, Calamandrei e Boláffio). 4. Ideal de justiça enquanto aplicado na interpretação, na integração ou na adaptação da norma. 5. Autorização explícita ou implícita, de apreciar, eqüitativamente, um caso, estabelecendo uma norma individual para o caso concreto e tendo por base as valorações positivas do ordenamento jurídico. É um ato judiciário; um poder conferido ao magistrado para revelar o direito latente.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> HENRI CAPITANT. *Vocabulário Jurídico*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1975, p. 255.

<sup>20</sup> MARIA HELENA DINIZ. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva. Volume 2. 1998, p. 353.

Na fiel execução da lei, o Poder Executivo é chamado a atuar, tendo como diretriz a equidade na forma de participação no custeio, com suporte na experiência dos riscos e nas peculiaridades que, dentro da realidade econômica, cada setor de atividades apresenta.

Nas especificidades que cada empresa revela, segundo o que tenha vivenciado na preparação de ambientes e de condições de trabalho menos ou mais propícios ao surgimento de situações de risco aptos a desencadear acidentes ou doenças do trabalho, tudo deverá ser ponderado equitativamente.

O Projeto da Constituição, ao tratar do princípio em comento, exigia **equanimidade** na forma de participação no custeio. Equanimidade significa não distinguir entre situações iguais e, ao reverso, distinguir aquelas que são manifestamente desiguais. Soma, assim, um ponto ao ideário do equilíbrio que se apresenta, na Lei Maior, como exigência da justiça social: todos contribuirão de modo equilibrado, vale dizer, justo.

Também captando a essência do pensamento de Aristóteles, WAGNER D. GIGLIO assinala:

"Nota-se a preocupação do preceptor de Alexandre em equacionar as relações entre o Direito e a Justiça, entre o legal e o ético, colocando a equidade no plano ideal de uma justiça intuitiva, natural e humana, superior e mais perfeita do que a norma jurídica. A equidade corresponderia o justo aperfeiçoado, à Justiça ideal, e sua missão seria suprir as omissões da lei e orientar o intérprete na correção das injustiças."<sup>21</sup>

Em absoluta coerência com esse caro postulado da Ordem Social, instrumento sem o qual a justiça fiscal jamais se confundiria com a justiça social, a Consolidação das Leis do Trabalho, o mais antigo dos Diplomas Sociais em vigor, em preceito de largo espectro ordena:

**Art. 8º.** As autoridades administrativas e a Justiça do Trabalho, na falta de disposições legais ou contratuais, decidirão, conforme o caso, pela jurisprudência, por analogia, por equidade e outros princípios e normas gerais de direito, principalmente do direito do trabalho, e, ainda, de acordo com os usos e costumes, o direito comparado, mas sempre de maneira que nenhum interesse de classe ou particular prevaleça sobre o interesse público.

---

<sup>21</sup> WAGNER D. GIGLIO. *A equidade e o Direito do Trabalho Brasileiro*. In Revista LTr, vol. 39, São Paulo, 1975, p. 867.

**Parágrafo único.** O direito comum será fonte subsidiária do direito do trabalho, naquilo em que não for incompatível com os princípios fundamentais deste.

Evidentemente o preceito da CLT deve servir tão somente como vetor didático.

Como se sabe, na seara das contribuições sociais vigora o princípio da estrita legalidade e, de nenhum modo, a autoridade administrativa recebe delegação constitucional para modular a incidência de contribuições.

De outra parte, operar com equidade significa perceber o:

“...predomínio do espírito ou intenção do legislador sobre a letra da lei e também significa a preferência, entre várias interpretações possíveis de um mesmo texto legal, da mais benigna e humana.”<sup>22</sup>

Afinal, como toda a obra humana, a fenômeno jurídico deve ajustar seus desígnios à situação que encontra no mundo real concreto, no qual faz surdir seus efeitos. A equidade, como vetor a um só tempo positivo (delinear a fórmula mais conforme de tributação social) e negativo (impedir que se criem distorções na isonomia entre contribuintes da mesma classe – como ocorre com a estranhável modelagem cunhada pela recém-editada Emenda Constitucional) deve proporcionar que se atinja a plenitude da justiça social, etapa preliminar da meta almejada pelo constituinte: a justiça social, o fim último da Ordem Social, como expressamente comina o art. 193 do Estatuto Supremo.

A tradicional estrutura de contribuição tríplice, adotada pelas Leis Maiores anteriores, revelou-se insuficiente para oferecer o suporte financeiro do sistema. Por conseguinte, a seguridade social passou a poder contar com novas fontes de recursos, ante a ampliação do raio de atuação do Estado e da sociedade no campo da proteção social.

Assim, previu o artigo 194, parágrafo único, da Constituição Federal, que a Seguridade Social será financiada com base na diretriz da diversidade das bases de financiamento.

---

<sup>22</sup> ALIPIO SILVEIRA. *Conceitos e Funções da Equidade em Face do Direito Positivo*. São Paulo. 1943, p. 182.

## 5. Equilíbrio financeiro e suas consequências.

O artigo 149 prevê que as contribuições configuram o modo direto de financiamento dos programas de proteção social estatuídos pelos artigos 40 e 201 da Constituição. E delinea os travejamentos genéricos dessa fonte de custeio, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

O artigo 40, por seu turno, comanda:

Art. 40. ....

§ 22. Vedada a instituição de novos regimes próprios de previdência social, lei complementar federal estabelecerá, para os que já existam, normas gerais de organização, de funcionamento e de responsabilidade em sua gestão, dispondo, entre outros aspectos, sobre: (...)

X - parâmetros para apuração da base de cálculo e definição de alíquota de contribuições ordinárias e extraordinárias.”

Essas são as diversas fontes do chamado financiamento direto da seguridade social. Já restou esclarecido que o modo indireto de financiamento é configurado por qualquer outro meio de geração de recursos legalmente permitido, em especial pelas destinações orçamentárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Os recursos deverão ser invertidos segundo os ditames legais. Ao legislador caberá, pois, definir diretrizes, objetivos e metas, através da instituição do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento anual.

Esse quadro é responsável pelo desenho das contribuições sociais com colorido próprio, dada sua destinação específica: o custeio da seguridade social.

No modo de financiamento criado pela Carta Magna não se admite mera previsão, num rol, das fontes de custeio.

Cumpra-se, em lei, do *Plano de Custeio*, único instrumental válido para o alcance, a um só tempo, do indispensável equilíbrio atuarial do sistema, através de detalhadas previsões de despesas e de receitas, e a verificação concreta dos resultados. Os naturais desdobramentos decorrentes destes resultados tanto podem impor a majoração das receitas, como a seleção dos riscos que serão cobertos em favor de certos setores da comunidade.

O Plano de Custeio é o vetor diferencial do financiamento da seguridade social e o modo específico de controle da arrecadação das contribuições e, igualmente, do destino que tenha sido dado aos recursos amealhados pelo Estado por meio desse amplo catálogo de fontes de financiamento.

O antigo Decreto n. 84.245, de 1979, ao definir o Plano de Custeio, assim se expressara:

**Art. 1º** - O Plano Plurianual de Custeio do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social é um conjunto de normas e indicadores apoiados em previsões de receita e despesa, calculados com base na experiência de riscos, na prestação de serviços e nas expectativas futuras de desenvolvimento do regime de previdência e assistência social, a cargo das entidades do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social, tendo como objetivo orientar a programação econômica do sistema e assegurar o seu equilíbrio financeiro.

A noção pode ser considerada de cunho doutrinário porque especifica os elementos essenciais para a compreensão da importância e utilidade do Plano de Custeio.

A Lei n. 8.212, de 1991, no âmbito do regime geral, é omissa quanto à fixação do liame entre despesas e receitas, prevendo, tão somente, especificações acerca de algumas contribuições e regras gerais do sistema. Deveras, não é possível afirmar que tal lei contenha dentro de si um plano de custeio<sup>23</sup>.

Referido Diploma Legal, como não invoca os dados estatísticos, demográficos e atuariais que lhe serviram de base, cria fontes de financiamento que deverão ser, depois de certo tempo, moduladas em função da experiência dos riscos.

Sublinho: o catálogo das diversas fontes financeiras do sistema de seguridade social, criadas pela lei, deverá ser arrumado com base nas projeções que legitimariam tanto a criação como a majoração de contribuições sociais.

Somente com a autenticação dos critérios técnicos estará autorizada, nos termos constitucionais, a disciplina jurídica do tipo (*nullum tributum sine tipo*) de tributo (contribuição social) adrede definido como base financeira da seguridade social.

É que, pelo imperativo da equidade, nenhuma contribuição será cobrada validamente se não representar a exata medida da cota social que incumbe a cada ator (trabalhador e , empresa, no âmbito do regime geral; servidor e Poder Público na esfera dos regimes próprios) verter para os cofres do sistema de seguridade social.

Saliente-se que o plano de custeio deve conter previsão de insumos e despesas, baseado em avaliações atuariais, como ensina RIO NOGUEIRA.<sup>24</sup>

Timidamente, o artigo 96 da Lei n. 8.212, de 1991, estabelece tão somente que se ajunte à proposta orçamentária a projeção atuarial da seguridade social, considerado o prazo mínimo de 20 anos, a ser revista, a cada ano, pelo Executivo:

---

<sup>23</sup> O que se suporia pela ementa que encima o Diploma: "institui Plano de Custeio..." A esse respeito vide o meu. *Noções Preliminares de Direito Previdenciário*. Citado. p. 206.

<sup>24</sup> RIO NOGUEIRA. *A crise moral e financeira da previdência social*, Rio, Difel, 1985, assim explica o referido instituto: "*Plano de Custeio de uma entidade previdencial é o conjunto de normas quantificadoras das receitas que deverão ser investidas pela entidade, a fim de gerar os recursos necessários e suficientes à cobertura dos compromissos por ela assumidos em relação a toda a massa amparada, quer em relação a benefícios já iniciados, quer em relação a benefícios a conceder.*"



Art. 96. O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, anualmente, acompanhando a Proposta Orçamentária da Seguridade Social, projeções atuariais relativas à Seguridade Social, abrangendo um horizonte temporal de, no mínimo, 20 (vinte) anos, considerando hipóteses alternativas quanto às variáveis demográficas, econômicas e institucionais relevantes.

Em nenhum lugar ficou demonstrado com que base de dados as projeções atuariais foram realizadas.

A desatenção ao preceito e a falta de planejamento atuarial é tão grande que jamais se considerou o conjunto das receitas da seguridade social para a elaboração da proposta orçamentária, assim como também não se tomou nota das dezenas de leis que canalizaram recursos da seguridade social para outros fins que não se confundem com a saúde, com a previdência social e com a assistência social.

A composição de reservas, aptas a cobrir as despesas da seguridade social, deve encontrar-se calcada em projeções cuidadosamente verificadas. A atuária configura, por conseguinte, ferramenta indissociável da solidez do sistema.

A norma estampada no artigo 96, da Lei n. 8.212, de 1991, é daquelas a que não se conferiu eficácia nenhuma.

Ora, a alguém poderá parecer estranho que aqui se esteja a tratar da modelagem do Regime Geral quando o foco do estudo deveria ser o regime próprio.

Ocorre que esse caminho hermenêutico – o único possível, diga-se de passagem – é ditado pelo próprio constituinte ao dizer, no bojo do artigo 40:

§ 12. Além do disposto neste artigo, serão observados, em regime próprio de previdência social, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o Regime Geral de Previdência Social.

Ergo, nenhuma modificação substancial poderá alterar a alíquota da contribuição social devida pelos integrantes do regime próprio – a não ser em manifesta agressão à diretriz constitucional da equidade no custeio – sem que se demonstre, adrede e previamente, que a causa da insuficiência financeira seja considerada de responsabilidade do conjunto dos trabalhadores.

É que, nesse setor, a relação **sinistro/prêmio** se acha configurada de sorte que: quanto maior venha a ser estimado o risco de sinistro tanto maior será o prêmio vertido pelo tomador, na relação securitária.

O preceito estampado no artigo 195, § 5º, da Constituição Federal de outubro de 1988, que tenho denominado regra da contrapartida <sup>25</sup>, sintetiza a noção de equilíbrio do sistema:

Art. 195 .....

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

O dispositivo figurava, com redação semelhante na Constituição de 1946, introduzido que fora pela Emenda Constitucional n. 11, de 31 de março de 1965, e resultou mantido pela Constituição anterior, de 1967, inclusive na Emenda n. 1, de 1969, em seu artigo 165, parágrafo único.

Com efeito, o equilíbrio do sistema, expressamente referido na redação dada à cabeça dos artigos 40 e 201, da Constituição, repele tanto as sobras quanto as insuficiências. E a regra da contrapartida é medida que coopera com a manutenção de tal equilíbrio.

É que o preceito comporta dúplice leitura. Assim como impede a criação de prestações sem que seja feita a devida previsão das fontes de custeio, também veda criação, majoração, ou extensão das fontes de custeio que não encontrem justificativa em comprovado desequilíbrio financeiro da seguridade social.

Devem, pois, ser conjugados, na óptica atuarial, os princípios da equivalência financeira e da solvência. <sup>26</sup>

A ideia nuclear d'um sistema estatal de proteção se associa a noção elementar de contabilidade: a noção de caixa.

Para a "CAIXA" - e, em tempos pretéritos, como se sabe, o órgão previdenciário tinha o significativo nome de *Caixa de Aposentadoria e Pensões* - são vertidas contribuições. Da "CAIXA" devem ser sacadas prestações (benefícios e serviços).

É senso comum que nenhuma caixa terá equilíbrio enquanto as retiradas forem maiores do que os depósitos.

<sup>25</sup> Do meu *A Seguridade Social na Constituição...* Citado. p. 68.

<sup>26</sup> Princípio da equivalência financeira (PEF): - o valor atual da renda constituída pelas receitas deve igualar o valor da renda constituída pelas despesas de benefícios.

Princípio da solvência (OS): - o montante das receitas previstas para um lapso qualquer, contado a partir da data da avaliação, não pode ser inferior ao montante das despesas previstas para esse mesmo lapso. Vide: RIO NOGUEIRA. *Métodos Atuariais. Variações Sobre um Modelo Simples*. Rio de Janeiro: STEA, sem data.

A regra da contrapartida é o comando constitucional que, tornando compulsório esse equilíbrio entre entradas e saídas da "CAIXA", há de ser invocada sempre e se houver quaisquer desvios na configuração do sistema.

Pode o legislador, autorizado pela Carta Magna, criar, majorar ou estender as prestações. Mas, só encontrarão supedâneo constitucional providências desse teor mediante expressa e prévia previsão, em lei, das fontes de custeio aptas a darem cobertura a tais prestações.

A via pela qual se fixa – em determinado momento histórico – o plano de custeio há de preservar (eis a letra dos dois comandos constitucionais) o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema constitucional de proteção social que congloba os distintos regimes previdenciários.

Foi adjudicada às distintas pessoas políticas, signatárias do pacto federativo, a potestade constitucional de gestão e de controle desses mesmos regimes.

Assim, a sistemática constitucional impõe que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, gerenciem os planos de proteção social dos servidores e que preservem, com rigor, o cumprimento da regra da contrapartida.

O constituinte, sobre ter consignado que incumbe à União elaborar a proposta orçamentária da seguridade social, nela fazendo inserir a cota parte que lhe cabe verter a esse complexo plano de proteção jurídica da comunidade, e que é imperativa a desvinculação desse montante de seu próprio orçamento, também previu quanto aos demais entes federativos:

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

É manifesto que o artigo em debate não dá plena vazão à sistemática constitucional, pois prevê de forma introvertida e pouco explícita o modo pelo qual a União, em atenção ao comando constitucional, irá colaborar tanto para cumprir com sua parte no comum rateio da seguridade social, nos termos dos artigos 40 e 195, como para garantir eventual desequilíbrio financeiro que tenha sido constatado na esfera de quaisquer dos regimes previdenciários existentes ou que venham a ser criados nos termos da legislação específica.

Entretanto, o comando permite constatar que a previdência social não poderá nunca atuar de forma deficitária.

Tendo o constituinte estabelecido o risco como o fato que gera a contribuição destinada ao custeio da seguridade social, determinou por igual que se implementasse o modo adequado de apuração, na inabordável casuística, das distintas alíquotas destinadas ao financiamento de prestações específicas.

É que, como se sabe, foram individualizadas, em plano genérico, no teor da Constituição, as distintas prestações, assim como resultaram cunhadas, igualmente de modo genérico, as diversas bases de financiamento necessárias e suficientes para a outorga da proteção social, com estrita observância dos critérios aptos à preservação do equilíbrio financeiro e atuarial do sistema.

Agora, como que a impor abrupta ruptura na bem engendrada *ordo iuris* da seguridade social, a Emenda Constitucional n.103, de 2019, quer substituir o definitivo pelo provisório, o ordinário pelo extraordinário.

No desdobramento da diretriz tracejada pelo constituinte incumbe à lei do plano plurianual fixar diretrizes, objetivos e metas do sistema de seguridade social. Esta, por sua vez, deverá ser concatenado com o orçamento anual, que segue as prioridades estabelecidas pela lei de diretrizes orçamentárias.

Como se vê, no interior da lei orçamentária, o Plano de Custeio revisa, anualmente, as receitas e despesas do Estado.

Decorre do artigo 165, § 5º, aliás, que a seguridade social tenha orçamento próprio, e do artigo 195, § 2º, que a proposta de orçamento da seguridade social seja elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos<sup>27</sup>.

Deveras, realizada a projeção prevista no artigo 96, que exige o equilíbrio do sistema em horizonte mínimo de 20 anos, caberá à União – em sendo o caso - integralizar, em conformidade com os cálculos atuariais que embasaram a projeção, os valores necessários e suficientes a que o sistema opere estavelmente.

Essa regra já desencadeou seus efeitos no plano temporal no exato instante em que o orçamento relativo ao ano de 2019 – Lei n. 13.808, de 15 de janeiro de 2019 – passou a ser executado.

É o horizonte temporal de vinte anos – que se presume correta e formalmente elaborado em observância ao equilíbrio financeiro e atuarial do sistema – que impede a ruptura do compromisso da União, nos termos da vigente Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, quanto à assunção de eventual déficit do sistema nessa amplíssima jornada temporal.

---

<sup>27</sup> Cf. o meu *Sistema de Seguridade Social*. São Paulo: LTr. 8ª edição. 2016. p. 45 e seguintes.

Desse modo, em atenção ao estrito cumprimento da diretriz da equidade no custeio e da regra da contrapartida, só se poderia cogitar de cobrança de contribuições extraordinárias depois que a União cumprisse o seu dever constitucional de financiar as insuficiências financeiras do sistema pelos anos que vão desde agora até o final do marco temporal dos vinte anos acoplados à projeção atuarial que dá suporte à vigente lei orçamentária.

Nos termos da vigente Lei de Custeio:

**Art. 16.** A contribuição da União é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual.

**Parágrafo único.** A União é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual.

Repita-se, para que não haja qualquer sombra de dúvidas:

§ 12. Além do disposto neste artigo, serão observados, em regime próprio de previdência social, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o Regime Geral de Previdência Social.

O orçamento anual vigente confirmou que está presente, pelo menos por presunção, o equilíbrio financeiro e atuarial exigido pela Constituição a fim de que o sistema funcione em estrita observância do respectivo desiderato.

Falto de um plano de custeio que proporcione o balanço entre receitas e despesas da seguridade social, o Congresso Nacional resolveu delinear outra fonte de custeio que o pacto constituinte não previu.

Uma premissa falsa não poderá jamais conduzir a conclusão verdadeira.

A premissa falsa consiste na existência de suposto déficit no sistema, no seu todo considerado.

Pode, sim, existir déficit.

Mas, para que essa constatação adquirisse qualidade técnica e jurídica deveria ter sido realizada, antes mesmo da votação da Emenda Constitucional n. 103, de 2019, a devida e necessária avaliação atuarial do sistema.

Dependerá de instrumental eficiente de medição da realidade o quilate do risco social que o plano protetor constitucional do regime próprio representa em nossos dias.

Compete ao Poder Público institucionalizar os mecanismos aptos a melhor definir o grau e a intensidade do risco social para, agindo em consequência, traduzir tal situação em expressão do financiamento do sistema de proteção jurídica daqueles que ficam sujeitos aos riscos.

A medida preliminar à reforma exigiria melhor configuração dos dados existentes.

Como se sabe, as informações necessárias à elaboração de um verdadeiro Plano de Custeio - apto a definir com precisão as receitas necessárias ao financiamento das prestações - só podem ser obtidas mediante esforço concentrado de diversas agências governamentais pelas quais se espalham os inúmeros bancos de dados que, aparentemente, não se comunicam entre si.

Tanto não ocorre qualquer comunicação entre bases de dados que, vezes sem conta, alguém é chamado a prestar as mesmas informações a distintos órgãos públicos.

Portanto, é indispensável que, na esteira do que ordena o Título VIII, Capítulo I, da Lei n. 8.212, de 1991, a modernização da previdência social se concretize com fundamento no CNIS – Cadastro Nacional de Informações Sociais – que deve ser o catalizador dados disponíveis na seara da seguridade social.

Veja-se que, pelo menos aparentemente - e aqui não avanço na seara técnica que preordena o labor jurídico - os pressupostos para a eventual instituição e ulterior cobrança de contribuições extraordinárias dos servidores, não foram configurados anteriormente ao debate, deliberação e promulgação da Emenda Constitucional.

Com efeito, existe desde a promulgação da Constituição o dever jurídico da elaboração do plano de custeio. Essa exigência expressamente cominada para o regime geral, consoante o teor do art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias jamais foi considerada no conjunto normativo que disciplinou o regime próprio.

Ora, como são convizinhos os dois regimes, tanto que permitem o mecanismo de contagem recíproca de tempo de contribuição, não seria viável a existência de tão somente um plano de custeio: o relativo ao regime geral.

O único pressuposto para a cobrança das contribuições sociais é a edição do Plano de Custeio, que sendo norma específica exigida pela Constituição, será a mola propulsora da eficácia da norma de incidência. Sem que esse pressuposto tenha sido cumprido é impossível, no plano especificamente jurídico, cogitar-se de déficit justificativo para a incidência de contribuição extraordinária.

Porque, o que se admite *ad argumentandum*, eventual causa de déficit poderia consistir em deficiente ou inexistente compensação financeira entre os distintos regimes previdenciários pelos quais trafegou o trabalhador.

Ocorre que, para que isso tudo se apure com verdade e de verdade é pressuposto necessário à possibilidade técnica e jurídica de cobrança de certa contribuição adicional – dita extraordinária – a demonstração cabal de existência de desequilíbrio financeiro e atuarial dos regimes previdenciários, assim o regime geral quanto os regimes próprios.

Aliás, a seu modo, e quanto ao regime dos servidores públicos, não deixa nenhuma dúvida sobre essa exigência o comando estampado no art. 1º da Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1988<sup>28</sup>, com a redação que lhe deu a Medida Provisória n. 2.187-13, de 2001, ao dispor:

Art. 1º Os 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 deverão ser organizados, baseados em normas gerais de contabilidade e atuária, de modo a garantir o seu equilíbrio financeiro e atuarial, observados os seguintes critérios:

I - realização de avaliação atuarial inicial e em cada balanço utilizando-se parâmetros gerais, para a organização e revisão do plano de custeio e benefícios;

A quem caberia realizar a avaliação atuarial inicial e em cada balanço?

O art. 6º, da mesma Lei n. 9.717 estipula:

Art. 6º Fica facultada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a constituição de fundos integrados de bens, direitos e ativos, com finalidade previdenciária, desde que observados os critérios de que trata o artigo 1º e, adicionalmente, os seguintes

I - estabelecimento de estrutura técnico-administrativa, com conselhos de administração e fiscal e autonomia financeira.

A modelagem da Lei seguia, no particular, a diretriz genérica da seguridade social estampada no inciso VII do parágrafo único do art. 194, que comina a gestão democrática e descentralizada do sistema.

---

<sup>28</sup> A Ementa dessa Lei esclarece: *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.*

Ademais, em ordem à descentralização, o preceito estatuiu a estrutura técnico-administrativa apta a operar a configuração dos planos de custeio e de benefícios, com estrita observância da regra da contrapartida e do equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes próprios.

No entanto, em inexplicável rompimento de tão bem engendrada estruturação, a Medida Provisória n. 2.187-13, de 24 de agosto de 2001, revogou o inciso I do art. 6º, tornando indefinido o órgão a quem incumbiria a elaboração técnica das peças aptas a demonstrarem a existência de equilíbrio ou de desequilíbrio do plano.

É dizer, a relevante decisão de gestão do regime próprio não tem dispõe de nenhuma instância estrutural com potestade administrativa apta a conferir-lhe a necessária configuração técnica.

Pode-se dizer que o legislador, de modo específico quanto aos regimes próprios, estabeleceu o que bem poderia ser chamado o “devido processo legal” de configuração dos planos de custeio e de benefícios.

A ruptura provocada pela revogação desse vero ordenamento estrutural do modelo de seguridade dos servidores torna o aparato todo como que um mecanismo defeituoso.

Sem estudo atuarial não há como argumentar – em perspectiva constitucional (caput dos artigos 40 e 201) – que o sistema esteja desequilibrado.

É apanágio do Estado de Direito a certeza jurídica. Anota com propriedade CANOTILHO:

“O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da *segurança jurídica* e da *proteção da confiança* como elementos constitutivos do Estado de direito”<sup>29</sup>.

As contribuições são tributos<sup>30</sup> e, como todos os tributos, obedecem aos princípios que regem a tributação, notadamente o da legalidade, insculpido tanto no artigo 5º como nos artigos 150, I e 195, *caput* e § 6º, da Carta Magna.

A legalidade, no direito brasileiro, possui características próprias, destacando-se no foco central a reserva absoluta de lei.

---

<sup>29</sup> J.J. GOMES CANOTILHO. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Ed., Coimbra: Gráfica de Coimbra. 2003. p. 257.

<sup>30</sup> Cf. o meu: *Contribuições destinadas ao custeio da seguridade socia*. In: *Revista de Direito Tributário* n.º 49, p. 110 e segs.



A doutrina tributária, à frente ALBERTO XAVIER e MIZABEL DERZI, compara a norma de tributação com o tipo penal. Chega a falar em tipicidade fechada, para caracterizar o grau de certeza e segurança jurídica que a legalidade exige seja expressa em todos os comandos normativos fiscais.

Só se conformaria com essas exigências a instituição de contribuição extraordinária que fosse precedida de plano de custeio; respeitado o prazo de vinte anos que fixou o horizonte do equilíbrio financeiro e atuarial na atualidade.

## **6. Conclusões.**

De tudo o que ficou aqui sumariado podem ser estabelecidas as seguintes conclusões:

**6.1.** Viola a diretriz constitucional da equidade no custeio a instituição de escalonamento progressivo das contribuições dos trabalhadores.

**6.2.** Por conseguinte, é inconstitucional o comando estampado no art. 11 da Emenda Constitucional n. 103, de 2019

**6.3.** Não se conforma com a disciplina orçamentaria constitucional da seguridade social a suposição de déficit.

**6.3.1.** Se e somente se algum déficit for apurado no horizonte temporal de vinte anos, com metodologia apropriada e com os pressupostos adotados pelo plano de custeio, contado o prazo da data da promulgação da vigente lei orçamentaria, a responsabilidade pela respectiva cobertura será exclusivamente da União, nos termos do compromisso normativo assumido em consonância com o artigo 16, parágrafo único da Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, sendo vedada a cobrança de contribuição extraordinária dos servidores.

**6.3.2.** Sem que haja órgão ou estrutura técnica apta a apurar o estatuto financeiro e atuarial dos regimes próprios o devido processo de apuração de déficit fica prejudicado.

**6.3.3.** É, pois, inconstitucional a cobrança da contribuição extraordinária prevista no art. 1º da Emenda Constitucional n. 103, de 2019, ao intentar alterar o art. 149 da Constituição de outubro de 1988.

É o que me parece.

São Paulo, 10 de dezembro de 2019



Professor Doutor **WAGNER BALERA**  
Titular da Faculdade de Direito  
Livre-Docente de Direito Previdenciário  
da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo