

17/05/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 852.796 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**RECDO.(A/S)** : **FLAVIO NELSON KELLER**  
**ADV.(A/S)** : **LUIZ GUSTAVO CAPITANI E SILVA REIMANN E**  
**OUTRO(A/S)**

**EMENTA**

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Contribuições previdenciárias do empregado, inclusive, o doméstico, e do trabalhador avulso. Tributação progressiva. Possibilidade. Expressão “de forma não cumulativa” prevista no caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91. Progressividade simples. Constitucionalidade.**

1. Há compatibilidade entre a progressividade e as contribuições previdenciárias devidas pelo empregado - inclusive o doméstico - e pelo trabalhador avulso vinculados ao regime geral de previdência social (RGPS), sendo certo que não existe, no texto constitucional, qualquer restrição quanto ao uso da mencionada técnica de tributação na disciplina dos tributos em questão.

2. A expressão “de forma não cumulativa” constante do **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91, utilizada no tratamento das contribuições em tela, traduz a opção do legislador pela progressividade simples, e não pela progressividade gradual.

3. Os aumentos de carga tributária decorrentes da não cumulatividade em tela são proporcionais aos aumentos correspondentes da base tributável e não configuram confisco. Inexistência de inconstitucionalidade na norma questionada.

4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 833 de repercussão geral: “É constitucional a expressão ‘de forma não cumulativa’ constante do **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91”.

5. Recurso extraordinário provido.

**RE 852796 / RS**

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 7 a 14/5/21, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, por unanimidade de votos, apreciando o tema nº 833 da repercussão geral, em dar provimento ao recurso extraordinário e restabelecer a sentença, declarando, incidentalmente, a constitucionalidade da expressão "de forma não cumulativa" constante do **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91. Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a expressão 'de forma não cumulativa' constante do **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91".

Brasília, 17 de maio de 2021.

Ministro Dias Toffoli  
Relator

17/05/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 852.796 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**RECDO.(A/S)** : **FLAVIO NELSON KELLER**  
**ADV.(A/S)** : **LUIZ GUSTAVO CAPITANI E SILVA REIMANN E**  
**OUTRO(A/S)**

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Trata-se de recurso extraordinário fundado nas letras a e b do permissivo constitucional e interposto contra acórdão da Quinta Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Rio Grande do Sul.

A instância de origem, não obstante tenha reconhecido a constitucionalidade da progressividade das contribuições previdenciárias do segurado empregado - inclusive o doméstico - e do trabalhador avulso, na forma do art. 20 da Lei nº 8.212/91, declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão **de forma não cumulativa** constante no **caput** do referido dispositivo legal.

Na essência, se argumentou que a aplicação de uma das alíquotas progressivas dessas contribuições à integralidade do salário de contribuição – não havendo, assim, deduções pela passagem de uma faixa de incidência para outra superior – é desproporcional e viola o princípio da isonomia.

A União aduz que houve violação dos seguintes princípios da Constituição Federal de 1988: da separação dos poderes (art. 2º) – uma vez que os atos hostilizados estabelecem forma de cálculo que somente poderia ser criada mediante lei, emanada, portanto, do Poder Legislativo; da solidariedade (art. 3º, I), da legalidade (arts. 5º, II; e 37, **caput**), da legalidade tributária estrita (art. 150, I), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da solidariedade no custeio da previdência social (art. 195, **caput**), da equidade ou solidariedade contributiva (art. 195, **caput**) e da

**RE 852796 / RS**

preservação do equilíbrio financeiro e atuarial (art. 201).

Sem prejuízo dos demais princípios constitucionais já apontados, sustenta a União que a Quinta Turma Recursal teria violado o art. 2º da Constituição, atuando como legislador positivo

“ao reconhecer a inconstitucionalidade da expressão de forma não cumulativa constante do caput do artigo 20 da Lei 8.212/91 e instituir nova forma de cálculo para as contribuições sociais devidas pelos empregados, domésticos e avulsos de forma cumulativa , nos moldes da apuração do montante devido no Imposto de Renda”.

Para a recorrente, no acórdão atacado, se teria criado, sem qualquer amparo jurídico, uma forma de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados empregados, dos domésticos e dos trabalhadores avulsos baseada na aplicação cumulativa das alíquotas previstas no art. 20 da Lei nº 8.212/91, violando-se, assim, todos os princípios constitucionais apontados acima.

Sustenta, ademais, que a

“referida obrigação não possui amparo em qualquer dos diplomas legais que tratam do assunto, quais sejam, Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Lei nº 8.212/91 e demais legislação esparsa, haja vista que o legislador infraconstitucional optou pela observância aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco por ocasião da decisão quanto à forma de custeio da Previdência Social, porquanto não há empecilho constitucional que vede a tributação mediante o emprego de uma única alíquota sobre todo o salário de contribuição (aplicação de forma simples da tabela de alíquotas progressivas) e assim tem sido desde 1991, por ocasião da aplicação da Lei n. 8.212”.

Por fim, alega a União não haver

**RE 852796 / RS**

“(...) ofensa ao inciso II, do art. 150, da Constituição Federal, haja vista que para os contribuintes que se encontram em situação equivalente (dentro de uma mesma faixa de vencimentos descrita na tabela) incide a mesma alíquota. Já os contribuintes em situações diversas terão tratamento desigual, com alíquotas também diversas (aplicação do princípio da capacidade contributiva)”.

Em sua defesa da repercussão geral da controvérsia em questão, sustenta a recorrente que a discussão versada nos autos repercute em todas as ações judiciais relativas à incidência das contribuições destinadas à seguridade social do trabalhador e dos demais segurados da previdência social previstas no art. 195, II, da Constituição.

Aduz que a presente demanda tem potencial para se multiplicar e tem relevância econômica, política, social e jurídica.

Reconhecida a repercussão geral do tema, os autos foram encaminhados ao Ministério Público Federal.

Em parecer do Procurador Geral da República, Dr. **Rodrigo Janot Monteiro de Barros**, o **Parquet** opina pelo provimento do recurso extraordinário, conforme atesta a ementa a seguir:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORMA DE APLICAÇÃO DA TABELA DE ALÍQUOTAS E BASES DE CÁLCULO. ART. 20 DA LEI 8.212/91.

1 – **Proposta da tese:** É constitucional a aplicação não cumulativa das alíquotas da contribuição previdenciária sobre o respectivo salário de contribuição mensal, tal como fixado no art. 20 da Lei 8.212/91.

2 – Parecer pelo provimento do recurso extraordinário.”

É o relatório.

17/05/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 852.796 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

INTRODUÇÃO

O recurso preenche os requisitos gerais de admissibilidade.

O cerne da controvérsia consiste em saber se é constitucional a expressão “de forma não cumulativa” presente no **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91.

Esse dispositivo estabelece que as contribuições previdenciárias do empregado - inclusive, o doméstico - e do trabalhador avulso devem ser calculadas mediante a aplicação, sobre a integralidade da base de cálculo, de uma só das alíquotas previstas na tabela que consta de tal dispositivo, isto é, a de 8%, a de 9% ou a de 11%, fixadas para cada uma das faixas de salário de contribuição, as quais são reajustadas nos termos do § 1º da norma.

Não há, assim, qualquer parcela a ser deduzida em razão da passagem de uma faixa de contribuição para outra maior. Como se verá, a expressão “de forma não cumulativa” traduz a opção do legislador pela progressividade simples, e não pela progressividade gradual (tradicionalmente presente, por exemplo, nas tabelas progressivas do imposto de renda).

A instância de origem concluiu que a aplicação não cumulativa das alíquotas previstas na tabela à integralidade do salário de contribuição (progressividade simples) viola os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Segundo o Relator do acórdão recorrido, sempre que o contribuinte passa para uma faixa de contribuição superior, há desproporcional incremento na carga tributária a ele imposta. Assim, por exemplo, Sua Excelência registrou que, se um empregado tinha salário de contribuição de R\$ 2.195,12 e recebeu aumento de R\$ 5,00, sua contribuição passará de R\$ 197,56 para R\$ 242,01, provocando vultoso “decrécimo

**RE 852796 / RS**

remuneratório”.

A instância **a quo** declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade daquela expressão, assegurando à parte recorrida **o direito à aplicação das alíquotas previstas no citado art. 20 “exclusivamente sobre os rendimentos correlatos, inseridos dentro das respectivas faixas de tributação”**. Com isso, se estabeleceu o direito à **progressividade gradual**. A recorrente foi, ademais, condenada a restituir o indébito.

Para a melhor compreensão do assunto, transcrevo o teor do art. 20 da Lei nº 8.212/91:

“Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma **não cumulativa**, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
até 249,80	8,00
de 249,81 até 416,33	9,00
de 416,34 até 832,66	11,00

§ 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços a microempresas. (Incluído pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)” (grifos nossos).

De acordo com a Portaria nº 914, de 13 de janeiro de 2020, do Ministério da Economia, Secretaria Especial de Previdência e Trabalho,

**RE 852796 / RS**

com o último reajuste, a tabela ficou assim:

“TABELA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADO, EMPREGADO DOMÉSTICO E TRABALHADOR AVULSO, PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE 1º DE JANEIRO DE 2020 A 29 DE FEVEREIRO DE 2020.

Salário-de-contribuição (R\$)	ALÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS
até 1.830,29	8%
de 1.830,30 até 3.050,52	9%
de 3.050,53 até 6.101,06	11 %

”

(disponível

em:

<<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-914-de-13-de-janeiro-de-2020-237937443>>. Acesso em 19/10/20).

A base de cálculo do tributo, como se vê, é o salário de contribuição mensal. Sua definição consta do art. 28, I e II, da lei, sendo que os valores a serem excluídos dessa base estão previstos no § 9º do mesmo artigo. Transcrevo o teor dos dispositivos aludidos:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

II - para o empregado doméstico: a remuneração

**RE 852796 / RS**

registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração.”

Tendo presente essas características da tributação, passo a analisar sua validade à luz do texto constitucional.

Inicialmente, observo que progressividade é a qualidade ou a condição de progressivo. Esse último vocábulo, progressivo, pode significar, entre outras acepções, “o que se torna cada vez maior” (Michaelis). Segundo De Placido e Silva, entende-se por progressivo “o que vai [se] elevando em razão do aumento daquilo em que se vai firmar para estabelecer uma situação”.

No contexto do direito tributário, Leandro Paulsen apresenta um conceito de progressividade muito pertinente para a análise da presente controvérsia. Para ele, progressividade consiste em uma técnica tributária por meio da qual “se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva” (**Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017 p. 153).

Nesse ponto, destaco haver compatibilidade entre a progressividade e as contribuições previdenciárias devidas pelo empregado- inclusive, o doméstico - e pelo trabalhador avulso vinculados ao regime geral de previdência social (RGPS).

Não se vislumbra a existência, no texto constitucional, de qualquer restrição para o uso dessa técnica na instituição de tal tributo.

Não se diga, a propósito, que o § 9º do art. 195 da Constituição estabelece uma restrição desse tipo quanto ao tributo em questão ao considerar que as contribuições sociais do empregador, da empresa ou da entidade a ela legalmente equiparada poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão do tipo de atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra (EC nº 20/98), do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (EC nº 47/05).

**RE 852796 / RS**

Ora, esse dispositivo contém norma direcionada a contribuições devidas apenas para os citados sujeitos (empregador, empresa ou entidade a ela legalmente equiparada), não sendo ela aplicável às contribuições devidas pelo empregado - inclusive o doméstico - ou pelo trabalhador avulso sujeitos ao RGPS. Afora isso, é certo que o Tribunal já firmou orientação de que, mesmo no período anterior à edição da EC nº 20/98, o legislador podia instituir alíquotas diferenciadas para contribuições sociais devidas por aqueles contribuintes (nesse sentido vai o RE nº 599.309/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 12/12/19).

Corroborando o entendimento exposto acima, registro que, recentemente, a EC nº 103/19 alterou a redação do inciso II do art. 195 do texto constitucional, passando esse a prever, de maneira expressa, a possibilidade de as contribuições sociais devidas pelo trabalhador e pelos demais segurados da previdência social terem alíquotas progressivas de acordo com o salário de contribuição. Transcrevo a atual redação do dispositivo:

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

(...)

II - dos trabalhadores;

~~II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; ————— (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)~~

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

**RE 852796 / RS**

Emenda Constitucional nº 103, de 2019)'' (grifos nossos).

Julgo, assim, que o art. 20 da Lei nº 8.212/91, ao se utilizar da progressividade de alíquotas, não incidiu em inconstitucionalidade. Resta saber, por outro lado, se a lei poderia ter determinado que a aplicação de cada alíquota sobre o salário de contribuição mensal poderia se dar de forma não cumulativa.

Como se viu, conforme Leandro Paulsen, com a progressividade se “dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata”.

Ainda, segundo o mesmo doutrinador, há duas espécies de progressividade. Numa, o tributo é calculado verificando-se qual é a alíquota correspondente na escala correlata. Com base nela, calcula-se o montante do tributo devido. Essa é a progressividade simples.

Na outra, denominada progressividade gradual, o cálculo do tributo é um pouco mais complexo. **Vide**, por exemplo, a progressividade do imposto de renda, há muito conhecida. Em casos como esse, as alíquotas se aplicarão à renda do contribuinte faixa por faixa. Isso é, se a renda do contribuinte passar da faixa correspondente à menor alíquota para a próxima faixa, a alíquota da primeira faixa incidirá sobre a parcela da base de cálculo que se encontrar dentro de sua atual faixa, e a alíquota da segunda faixa, sobre a parte sobrepujante, ficando tal parcela limitada ao teto de sua atual faixa de renda, e assim sucessivamente. Por ser esclarecedor, transcrevo ensinamentos de Leandro Paulsen:

“A progressividade pode ser simples ou gradual. Na progressividade simples, verifica-se a alíquota correspondente ao seu parâmetro de variação (normalmente a base de cálculo) e procede-se ao cálculo do tributo, obtendo o montante devido. Na progressividade gradual, por sua vez, há várias faixas de alíquota aplicáveis para os diversos contribuintes relativamente à parcela das suas revelações de riquezas que se enquadrem nas respectivas faixas. Assim, o contribuinte que revelar riqueza aquém do limite da primeira faixa, submeter-se-á à respectiva

**RE 852796 / RS**

alíquota, e o que dela extrapolar se submeterá parcialmente à alíquota inicial e, quanto ao que desbordou do patamar de referência, à alíquota superior e assim por diante. Na progressividade gradual, portanto, as diversas alíquotas são aplicadas mediante a determinação da aplicação da alíquota da maior faixa e de deduções correspondentes à diferença entre tal alíquota e as inferiores quanto às respectivas faixas. Há quem entenda que somente a progressividade gradual seria autorizada, porquanto a progressividade simples poderia levar a injustiças” (p. 154).

**No presente caso, o legislador, ao se valer da expressão “de forma não cumulativa”, optou pela progressividade simples.** As alíquotas da contribuição variam de acordo com as três faixas de valores de salário de contribuição mensal, as quais devem ser reajustadas, nos termos do § 1º do art. 20.

Assim, considerando-se o último reajuste da tabela, para o salário de contribuição de até R\$ 1.830,29, a alíquota é de 8%; para o salário de contribuição de R\$ 1.830,30 até R\$ 3.050,52, a alíquota é de 9%; para o salário de contribuição de R\$ 3.050,53 até R\$ 6.101,06, a alíquota é de 11%.

Sendo aplicável a alíquota de 9%, a anterior (de 8%) deve ser desconsiderada. Sendo aplicável a de 11%, as duas antecedentes (a de 9% e a 8%) não são levadas em conta no cálculo do tributo devido.

Com base nessas referências, o contribuinte que recebia R\$ 1.830,29 pagava R\$ 146,42 a título de contribuição. Com o acréscimo de 1 (um) centavo no salário de contribuição, ele ia para a segunda faixa, passando a contribuir com R\$ 164,73.

Por sua vez, o contribuinte que recebia R\$ 3.050,52 pagava R\$ 274,55 de contribuição. Com o acréscimo de 1 (um) centavo no salário de contribuição, ele ia para a terceira faixa, passando a contribuir com R\$ 335,56. Tudo em valores arredondados.

O que se observa é que, com um pequeno acréscimo no salário de contribuição, o contribuinte pode passar a pagar um valor proporcionalmente maior à seguridade social a título de contribuição

**RE 852796 / RS**

previdenciária.

Não verifico injustiça na progressividade simples ora discutida.

Em primeiro lugar, não há que se falar que esse aumento na tributação seria inconstitucional por acarretar “decrécimo remuneratório”.

A respeito desse ponto, vale lembrar que a Corte firmou o entendimento de que a irredutibilidade dos proventos de aposentadoria não resulta na imunidade dos proventos percebidos pelos servidores públicos quanto à incidência da contribuição previdenciária. Nesse sentido, cito a ADI nº 1.441/DF-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Octavio Gallotti**, DJ de 18/10/96, na qual se analisaram dispositivos de medida provisória de 1996 que continha disposições prevendo essa incidência.

À mesma conclusão chegou a Corte no julgamento da ADI nº 3.105/DF, na qual se questionava o art. 4º da EC nº 41/03, que previu a contribuição de servidores inativos e de pensionistas. O Relator para o acórdão, Ministro **Cezar Peluso**, consignou que a cláusula da irredutibilidade do valor dos proventos dos servidores públicos “não se estende aos tributos, porque não implica *imunidade tributária*”.

Nesse ponto, Sua Excelência chegou a citar a seguinte passagem do voto proferido pelo Ministro **Celso de Mello** na ADI nº 2.010/DF, na qual também houve o afastamento da tese de que a irredutibilidade da remuneração dos servidores públicos impediria a instituição ou a majoração de contribuição previdenciária:

“Nem se diga que a instituição e a majoração da contribuição de seguridade social transgrediriam a garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração dos servidores públicos.

É que – como se sabe – o subsídio e os vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos, embora irredutíveis, expõem-se, no entanto, à incidência dos tributos em geral (alcançadas, desse modo, as contribuições para a seguridade social), mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente a cláusula inscrita no art. 37, e no art. 150, II, ambos da

**RE 852796 / RS**

Constituição.

Na realidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – especialmente quanto a garantia da irredutibilidade de vencimentos representava prerrogativa exclusiva dos magistrados – sempre se orientou no sentido de reconhecer a plena legitimidade constitucional da incidência das contribuições previdenciárias (RTJ 83/74 – RTJ 109/244).

Mais recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao examinar essa específica questão em face da majoração das alíquotas referentes à contribuição para a seguridade social incidente sobre a remuneração mensal do servidor público federal em atividade, repeliu a arguição de ofensa à cláusula constitucional da irredutibilidade, nos termos assim expostos no voto vencedor do eminente Min. MARCO AURÉLIO, Relator da ADI 790-DF (RTJ 147/921, 925)” (ADI nº 2.010/MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello).

Também no exame daquela ADI nº 3.105/DF, o Ministro **Gilmar Mendes**, convergindo com o entendimento do redator do acórdão, aduziu que, se fosse correto o argumento da irredutibilidade, “nenhuma espécie tributária poderia ser majorada ou instituída”.

Esses entendimentos se aplicam ao presente caso, embora aqui se trate de contribuições previdenciárias devidas por empregado - inclusive o doméstico - e por trabalhador avulso incidentes sobre o salário de contribuição.

Desse modo, não há como se acolher a argumentação de que, por provocar “decrécimo remuneratório”, seria inconstitucional a progressividade simples ora questionada.

Em segundo lugar, aqueles aumentos resultantes da passagem de uma faixa de contribuição para outra não são desproporcionais ou confiscatórios.

Os aumentos, a meu ver, podem ser suportados pelo contribuinte, em razão do aumento de sua capacidade contributiva, expresso, **objetivamente**, pelo aumento de seu salário de contribuição.

Naquela primeira hipótese, em que o contribuinte, em razão do

**RE 852796 / RS**

acréscimo de 1 (um) centavo em seu salário de contribuição, passou para a segunda faixa, a majoração da contribuição foi de R\$ 18,30. Na segunda, na qual o contribuinte passou da faixa intermediária para a última, também por força do acréscimo de 1 (um) centavo no salário de contribuição, o aumento da contribuição foi de R\$ 61,01.

Esses valores, quando comparados com o próprio salário de contribuição, se mostram, evidentemente, pequenos. Não há, nesses montantes, efeito confiscatório nem são eles irrazoáveis ou desproporcionais.

De mais a mais, como disse a União, em memorial, é improvável, no cenário trabalhista, que haja efetivamente situações que provoquem “decréscimo remuneratório” em razão da passagem de uma faixa de contribuição para outra. Em suas palavras, “Um incremento na renda do empregado será, em 99,9% das hipóteses, mais vantajoso que manter-se na faixa salarial anterior: porque essa circunstância é, de logo, observada e calculada pelos empregadores”.

Para corroborar esse entendimento, transcrevo o seguinte trecho do parecer do Procurador-Geral da República, que, a propósito, defendeu a constitucionalidade da tributação progressiva em tela, diferenciando-a daquela do imposto de renda:

“[A] forma de incidência das alíquotas pela totalidade da base de cálculo não parece se posicionar contrariamente ao texto constitucional.

Isso porque, diferentemente da tabela aplicada para a apuração do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza da pessoa física, em que as alíquotas possuem intervalos da ordem de sete pontos percentuais entre faixas vizinhas e uma diferença de vinte pontos percentuais entre a menor e a maior alíquota, o cálculo da contribuição previdenciária se vale de alíquotas com diferença de um a dois pontos percentuais, o que diminui sensivelmente a desproporcionalidade apontada na decisão recorrida.”

Tenho, para mim, portanto, ser constitucional a aplicação não

**RE 852796 / RS**

cumulativa das alíquotas progressivas das contribuições do empregado - inclusive o doméstico - e do trabalhador avulso, tal como prevista no **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91.

**Dispositivo**

Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário e restabeleço a sentença, declarando, incidentalmente, a constitucionalidade da expressão “de forma não cumulativa” constante do **caput** art. 20 da Lei nº 8.212/91.

Proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 833 da repercussão geral:

É constitucional a expressão “de forma não cumulativa” constante do **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91.

É como voto.

17/05/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 852.796 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**RECDO.(A/S)** : **FLAVIO NELSON KELLER**  
**ADV.(A/S)** : **LUIZ GUSTAVO CAPITANI E SILVA REIMANN E**  
**OUTRO(A/S)**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:** Sr. Presidente, temos para exame o Tema 833 da repercussão geral, assim descrito:

“Constitucionalidade da expressão “de forma não cumulativa” constante no caput do art. 20 da Lei 8.212/1991, o qual prevê a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado e pelo trabalhador avulso. “

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela União em face de acórdão proferido pela Quinta Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Rio Grande do Sul, em que se discute a constitucionalidade da expressão “de forma não cumulativa”, constante no caput do art. 20 da Lei 8.212/1991, o qual prevê a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados (inclusive os domésticos) e pelos trabalhadores avulsos, tendo em vista o disposto nos arts. 2º, 3º, I, 5º, II, 37, *caput*, 145, § 1º, 150, I, 195, *caput*, e 201 da Constituição Federal.

Na origem, cuida-se de Ação Declaratória de Inexigibilidade de Tributo cumulada com Repetição de Indébito proposta por Flavio Nelson Keller em face da União Federal, em que a parte autora alega ter sofrido

**RE 852796 / RS**

tributação excessiva relativamente à contribuição previdenciária do empregado, em razão da progressividade das alíquotas do referido tributo, conforme previsto no art. 20 da Lei 8.212/91.

Narra, o autor, que está sujeito à contribuição previdenciária do empregado, prevista no art. 195, II, da Constituição Federal, regulamentada pela Lei 8.212/91, a qual prevê alíquotas progressivas para a referida contribuição, que variam, de acordo com a faixa de remuneração do trabalhador, entre 8, 9 e 11 por cento do valor do respectivo salário de contribuição. Esclarece que, de acordo com sua remuneração, enquadra-se na alíquota mais elevada, no montante equivalente a 11% do respectivo salário.

Sustenta que as hipóteses de instituição de tributo progressivo previstas na Constituição Federal são taxativas; desse modo, a progressividade da alíquota da contribuição previdenciária do empregado revela-se inconstitucional, por não estar expressamente autorizada pela Carta Magna, razão pela qual deve ser aplicada apenas a menor alíquota legalmente estabelecida, no montante de 8%.

Alternativamente, caso reconhecida a constitucionalidade das alíquotas progressivas, defende ser incorreta a forma como tem sido implementada a progressividade das alíquotas das contribuições sociais do empregado, de forma não cumulativa, aplicando-se a alíquota correspondente ao total do salário base. Sustenta que as alíquotas deveriam ser aplicadas gradativamente, incidindo o percentual correspondente a cada uma das faixas remuneratórias respectivamente, de maneira que somente incidirá a alíquota maior sobre a diferença do salário que ultrapasse o limite da faixa tributada pela alíquota menor, e assim sucessivamente, a exemplo do que ocorre no Imposto de Renda.

Para sustentar sua tese, a parte autora apresenta evolução legal da contribuição previdenciária do empregado, desde sua origem, em 1960; ressalta o caráter tributário da referida contribuição social; e apresenta abordagem doutrinária e julgados a respeito da matéria. Por fim, requer a procedência da ação para (fl. 23, Doc. 2):

“a) declarar a nulidade da progressividade das alíquotas

**RE 852796 / RS**

incidentes sobre o salário-de-contribuição da parte autora, para efeito de incidência da contribuição social de que trata o art. 20 da Lei nº 8.212/91, mantendo-se apenas a menor alíquota prevista no respectivo dispositivo legal e, conseqüentemente, condenar a União Federal à repetição do indébito tributário, decorrente da aplicação da tabela progressiva, relativo ao período imprescrito;

b) sucessivamente ao pedido de letra 'a', seja reconhecida a nulidade do procedimento adotado pela demandada para efeitos de aplicação da tabela progressiva de que trata o art. 20 da Lei nº 8.212/91, observando-se a incidência da alíquota correspondente apenas ao respectivo interstício (base de cálculo), consoante razões retro, e, conseqüentemente, condenar a União Federal à repetição do indébito tributário, decorrente da incidência das alíquotas mais elevadas sobre a totalidade do salário-de-contribuição, relativamente ao período imprescrito;

c) atualização das parcelas aferidas pela variação da taxa SELIC desde a data da retenção até o efetivo pagamento.”

Em contestação (Doc. 14), a União defende a constitucionalidade da sistemática adotada para a cobrança da contribuição previdência do empregado. Ressalta que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, inclusive as contribuições sociais; que a progressividade das alíquotas da contribuição previdenciária do empregado de forma não cumulativa é determinante para o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema; e que, “No que se refere à incidência da alíquota ‘indistintamente sobre o montante total, sem que sejam respeitadas as respectivas bases de cálculo para efeito de aplicação das alíquotas (...) tal como se dá em relação ao IRPF’, tal pedido tampouco encontra qualquer fundamento ou respaldo legal.” (fl. 4, Doc. 14). Ao final, postula a total improcedência do pedido.

O Juízo de Primeiro grau, fundamentando-se na Constituição Federal, na Lei 8.212/91 e na jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, proferiu sentença julgando improcedente o pedido (Doc. 33).

**RE 852796 / RS**

Irresignada, a parte autora apresentou Recurso Inominado (Doc. 40) reiterando os argumentos da inicial, no sentido de ser inconstitucional a progressividade das alíquotas da contribuição previdenciária do empregado. Defende que a aplicação da alíquota mais elevada sobre a totalidade da base de cálculo fere o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva, podendo, em determinados casos, apresentar caráter confiscatório. Assenta que “o constituinte disciplinou taxativamente as hipóteses em que o ente tributante tem autorização para a instituição de tabela progressiva, e o fez de duas formas: 1º ) em regra, os “impostos” adotarão a progressividade, na esteira do art. 145, § 1º; e 2º) dentre os demais tributos, a progressividade somente é prevista excepcionalmente, como em relação às contribuições sociais através do art. 195, § 9º, que disciplina a contribuição social do empregador” (fl. 5, Doc. 40). Aduz que “a aplicação da alíquota mais elevada sobre a totalidade das bases de cálculo, para aqueles que alcançam a faixa mais elevada de tributação, atenta contra o Princípio da Isonomia na exata medida em que não observa os limites da desigualdade entre os contribuintes.” (fl. 11, Doc. 40) Pede o provimento do recurso, para reformar a sentença e julgar procedente o pedido.

A União apresentou contrarrazões ao Recurso Inominado, repisando os argumentos expostos na contestação e defendendo a manutenção integral da sentença recorrida (Doc. 44).

A 5º Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Rio Grande do Sul, por unanimidade, reconheceu como constitucional a progressividade das alíquotas da contribuição previdenciária do empregado; no entanto, deu parcial provimento ao recurso da parte autora, para “declarar o seu direito à aplicação das alíquotas previstas no artigo 20 da Lei 8.212/1991 exclusivamente sobre os rendimentos correlatos, inseridos dentro das respectivas faixas de tributação, e condenar a ré a restituir o indébito.” (fl. 7, Doc. 53).

**RE 852796 / RS**

No Recurso Extraordinário, interposto com fundamento nas alíneas 'a' e 'b' do permissivo constitucional, a União alega ter o acórdão recorrido violado os seguintes dispositivos constitucionais: "princípio da separação dos poderes (uma vez que os atos hostilizados estabelecem forma de cálculo que somente poderia ser criada mediante lei, emanada, portanto, do Poder Legislativo, art. 2º da CF), da solidariedade (art. 3º, I, da CF), da legalidade (arts. 5º, II e 37, *caput*, da CF), da legalidade tributária estrita (art. 150, I, da CF), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF), da solidariedade no custeio da previdência social (art. 195, *caput*, da CF), da equidade ou solidariedade contributiva (art. 195, *caput*, da CF) e da preservação do equilíbrio financeiro e atuarial (art. 201)" (fl. 3, Doc. 65). Sustenta, em síntese, que:

a) há violação ao princípio da separação dos poderes, tendo em vista que o Juízo de origem, ao reconhecer a inconstitucionalidade da expressão 'de forma não cumulativa' constante no *caput* do art. 20 da Lei n. 8.212/91 e determinar a aplicação cumulativa das alíquotas, a exemplo do que é feito no cálculo do Imposto de Renda, atuou como verdadeiro legislador positivo;

b) a adoção de forma de cálculo distinta daquela expressamente prevista em lei viola o princípio da legalidade (art. 5º, II, e art. 37, *caput*, da Constituição Federal);

c) "o legislador infraconstitucional optou pela observância aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco por ocasião da decisão quanto à forma de custeio da Previdência Social, porquanto não há empecilho constitucional que vede a tributação mediante o emprego de uma única alíquota sobre todo o salário de contribuição (aplicação de forma simples da tabela de alíquotas progressivas) e assim tem sido desde 1991, por ocasião da aplicação da Lei n. 8.212" (fl. 17, Doc. 65)

d) o Poder Público depende da existência prévia de fontes de custeio para atender as demandas inerentes às três áreas da

**RE 852796 / RS**

seguridade social (saúde, previdência e assistência social), assim, “a Constituição estabelece que o financiamento da seguridade social encontra-se a cargo de toda a sociedade, de forma direta e indireta, através de recursos vertidos pelos entes políticos e de contribuições sociais a serem cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, sobre a receita de concursos de prognósticos e do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.” (fl. 26, Doc. 65);

e) “tratando-se a solidariedade, a isonomia, a capacidade contributiva e a equidade na forma de participação do custeio da seguridade social de princípios de estatura constitucional, a eles se aplicam princípios próprios de hermenêutica constitucional, notadamente o da unidade, que preconiza que a Constituição deve ser interpretada de forma sistemática, contextual, no escopo de evitar contradições entre as suas normas. Assim, não é porque a Constituição não estabelece expressamente a possibilidade de se adotar a progressividade em alguns tributos que não se pode fazê-lo, da mesma forma que não é porque a Constituição não estabelece expressamente a não-cumulatividade para as contribuições previdenciárias dos empregados (inclusive os domésticos) e os avulsos que não se pode fazê-lo. Deve-se buscar a harmonização do sistema constitucional” (fl. 28, Doc. 65);

f) o princípio da capacidade contributiva, revela-se como expressão da isonomia, da justiça fiscal e da equidade na seara tributária, razão pela qual pode ser aplicado a outras espécies tributárias além dos impostos;

g) não se viola o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da Constituição Federal) no tocante à aplicação das diferentes alíquotas, porquanto pessoas que recebem valores compreendidos na mesma faixa de base de cálculo da contribuição previdenciária suportarão tributação proporcional à mesma alíquota;

h) é inaplicável à contribuição previdenciária a

**RE 852796 / RS**

hermenêutica adotada para o imposto de renda, ante a necessidade de se manter um sistema de custeio financeiro e atuarialmente equilibrado; assim, “o ideal, para o adequado custeio do sistema previdenciário, seria que todos efetivamente contribuíssem sobre a alíquota da 11%, sendo que a possibilidade de contribuição com uma alíquota menor visa atender a condição econômica deficitária de um número significativo de contribuintes. Tais alíquotas reduzidas, de 8% e 9%, podem ser assim consideradas como uma “desoneração parcial” em benefício de contribuintes com uma relativa hipossuficiência econômica “ (fl. 48, Doc. 65); e

j) “em cotejo com o disposto especificamente no § 13 do art. 201, relativo às alíquotas e carências inferiores do sistema especial de inclusão previdenciária, pode-se verificar com clareza que a admissão das alíquotas de 8% e 9% pela legislação previdenciária está orientada pela justiça distributiva, e não contributiva.” (fl. 51, Doc. 65)

Por fim, solicita a procedência do Recurso Extraordinário, a fim de se declarar a constitucionalidade do artigo 20 da Lei n. 8.212/91, relativamente à forma “não cumulativa” das contribuições previdenciárias dos empregados, bem como reformar o acórdão recorrido, julgando totalmente improcedente o pedido inicial.

Em contrarrazões (Doc. 73), a parte recorrida sustenta, preliminarmente, ausência de questão constitucional e de repercussão geral; assevera que se cuida de recurso com vistas a dar interpretação diferenciada de legislação federal, portanto, de matéria infraconstitucional; trata-se de questão afeta a reduzido grupo e com baixo impacto econômico; ausência de prequestionamento da matéria constitucional; incide, ao caso, o óbice da Súmula 283/STF; e inadmissibilidade do recurso pela alínea “b” do permissivo constitucional, considerando que o controle difuso de constitucionalidade realizado pelo Juízo de origem não foi proferido por órgão pleno.

Quanto ao mérito, sustenta a ausência de violação às normas

**RE 852796 / RS**

constitucionais indicadas pela parte recorrida; defende a incidência dos princípios da capacidade contributiva, isonomia tributária, razoabilidade e proporcionalidade ao caso; destaca a ausência de razoabilidade e proporcionalidade na forma de tributação pretendida pela Fazenda Pública; e, ao final, clama pela inadmissão do recurso extraordinário ou, caso admitido, seja negado provimento.

Em julgamento datado de 14 de agosto de 2015, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nestes autos, fixando o Tema 833. O acórdão foi assim ementado (fl. 1, Doc. 87):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 20, LEI 8.212/91. SISTEMÁTICA DE CÁLCULO. EXPRESSÃO DE FORMA NÃO CUMULATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. JUIZADO ESPECIAL. A matéria envolvendo a constitucionalidade da expressão de forma não cumulativa constante no caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91, o qual prevê a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado e pelo trabalhador avulso, possui viés constitucional e repercussão geral, pois concerne a afronta aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da isonomia.” (RE 852.796-Rg, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 8/10/2015)

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo provimento do Recurso Extraordinário, em parecer que recebeu a seguinte ementa (fl. 1, Doc. 90):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORMA DE APLICAÇÃO DA TABELA DE ALÍQUOTAS E BASES DE CÁLCULO. ART. 20 DA LEI 8.212/91.

1 – Proposta da tese: É constitucional a aplicação não

**RE 852796 / RS**

cumulativa das alíquotas da contribuição previdenciária sobre o respectivo salário de contribuição mensal, tal como fixado no art. 20 da Lei 8.212/91.

2 – Parecer pelo provimento do recurso extraordinário.”

O Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias da Alimentação, Indústrias de Carnes e Derivados de Itajaí e Região – SITIAI, a Federação dos Trabalhadores nas Indústrias de Carnes e Derivados, Indústrias da Alimentação e Afins do Estado de Santa Catarina – FETIAESC e o Sindicato dos Servidores Públicos Municipais de São Joaquim – SISPM, apresentaram requerimento conjunto solicitando ingresso na condição de *amicus curiae* (Doc. 91).

Iniciada a votação, o eminente Ministro DIAS TOFFOLI, relator, apresentou seu voto pelo provimento do Recurso Extraordinário, com proposta de tese para o Tema 833 nos seguintes termos: “*É constitucional a expressão ‘de forma não cumulativa’ constante do caput do art. 20 da Lei nº 8.212/91*”.

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente, temos para análise, sob a sistemática da repercussão geral, Recurso Extraordinário em que se debate a constitucionalidade da expressão “de forma não cumulativa”, constante no *caput* do art. 20 da Lei 8.212/1991, o qual prevê a sistemática de cálculo da contribuição previdenciária devida pelo segurado empregado (inclusive o doméstico) e pelo trabalhador avulso.

Eis o teor do referido dispositivo legal:

“Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o

**RE 852796 / RS**

disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela: (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 28.4.95)

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
até 249,80	8,00
de 249,81 até 416,33	9,00
de 416,34 até 832,66	11,00

(Valores e alíquotas dados pela Lei nº 9.129, de 20.11.95)

§ 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços a microempresas.”

À época do julgado, os valores referente ao salário de contribuição da referida tabela eram os seguintes (conforme estabelecido pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 19, de 10 de janeiro de 2014):

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
Até 1.317,07	8,00
de 1.317,08 até 2.195,12	9,00
De 2.195,13 até 4.390,24	11,00

O Juízo de origem observou a jurisprudência desta SUPREMA CORTE relativamente à constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, prevista no art. 195, II, da Constituição Federal. A propósito, veja-se (fls. 1-6, Doc. 53):

“A progressividade fiscal consiste no incremento da tributação de forma mais que proporcional à majoração da base de cálculo, em decorrência da utilização de alíquotas crescentes.

É o que se verifica na contribuição previdenciária dos empregados e avulsos, segundo a regulação trazida pelo artigo

**RE 852796 / RS**

20 da Lei 8.212/1991, que estabelece as alíquotas de 8%, 9% e 11%, aplicáveis em função da dimensão econômica da base de cálculo:

[...]

O Supremo Tribunal Federal principiou a formar a sua jurisprudência quanto à progressividade no âmbito dos tributos reais, firmando o entendimento de que, salvo disposição constitucional expressa em sentido contrário, o caráter real dos tributos é 'incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte', entendimento que foi externado em erudito voto do Ministro Moreira Alves (Pleno, RE 153.771, rel. p/ ac. Min. Moreira Alves, 11.1996).

[...]

Essa orientação jurisprudencial se ampliou, assentando-se no sentido de que a progressividade cabe apenas nas hipóteses expressamente previstas na Constituição. Não haveria qualquer espaço para que o legislador inovasse nesta matéria: poderia, apenas, instituir a progressividade naquelas situações indicadas de forma exaustiva pela Carta da República. Isso ocorreu no julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, da ADI 2.010 MC, oportunidade em que a Corte proclamou a inconstitucionalidade da progressividade da contribuição dos servidores públicos federais, estabelecida pela Lei 9.783/1999:

**E M E N T A: SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS - CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - LEI Nº 9.783/99 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL DESSE DIPLOMA LEGISLATIVO - RELEVÂNCIA JURÍDICA DA TESE PERTINENTE À NÃO-INCIDÊNCIA DA 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 Nº**

**RE 852796 / RS**

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. PRINCÍPIO DA IRREPETIBILIDADE DOS PROJETOS REJEITADOS NA MESMA SESSÃO LEGISLATIVA (CF, ART. 67) - MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROJETO DE LEI, PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA, NO INÍCIO DO ANO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE SE DEU A REJEIÇÃO PARLAMENTAR DA MEDIDA PROVISÓRIA. [...] CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE. - Relevo jurídico da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC nº 20/98 -

**RE 852796 / RS**

que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI nº 790-DF (RTJ 147/921). [...] (STF, Pleno, ADI 2.010 MC, rel. Min. Celso de Mello, 9.1999)

No entanto, após esse paradigmático julgamento, ocorrido em setembro de 1999, a Suprema Corte desviou-se da tese da taxatividade constitucional das hipóteses de progressividade tributária, consignada na ementa supratranscrita. Isso se verificou, de forma incontestável, no leading case acerca da progressividade do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações - ITCD -, quando a Corte declarou a constitucionalidade dessa modalidade de tributação, a despeito da falta de autorização constitucional expressa. Eis a ementa do RE 562.045 RG, julgado em fevereiro de 2013:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. (RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO)

[...]

O julgamento do RE 562.045 RG deve ser visto, portanto, como uma evolução, e não uma ruptura, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade tributária. Derrubou-se a tese da taxatividade constitucional das hipóteses de progressividade tributária, mas não a remansosa

**RE 852796 / RS**

jurisprudência quanto à inconstitucionalidade da incidência progressiva dos tributos efetivamente reais.

Quebrantou-se um dos fundamentos da decisão prolatada na ADI 2.010 MC, que levaria, por si só, à inconstitucionalidade da sistemática estabelecida no art. 20 da Lei 8.212/1991. Porém, os demais fundamentos subsistem - e devem nortear a solução do presente caso.

Constitucionalidade da progressividade da contribuição previdenciária dos segurados empregado e avulso

Reputo que, em princípio, a progressividade é incompatível com os princípios de justiça que regem a conformação das contribuições previdenciárias.

As contribuições previdenciárias devem ser estruturadas segundo critérios de justiça comutativa, não de justiça distributiva.

Embora não se exija uma correspondência rígida, na medida em que o sistema previdenciário público não é de capitalização, é mister que a graduação das contribuições previdenciárias se oriente pela expectativa da contraprestação estatal, sob a forma de benefícios previdenciários. Esta é precisamente a razão que justifica a disparidade entre as contribuições dos servidores públicos, de um lado, e dos segurados do regime geral, de outro.

A justiça distributiva há de governar a conformação dos impostos, não a das contribuições previdenciárias. Este aspecto foi enfocado com argúcia pelo Ministro Sepúlveda Pertence, ao prolatar o seu voto na ADI 2010 MC, verbis:

[...]

Daí a razão de, em princípio, a progressividade ser incompatível com os critérios de justiça que regem as contribuições previdenciárias.

No entanto, não se afigura inconstitucional a sistemática de tributação progressiva instituída pelo art. 20 da Lei 8.212/1991, notadamente porque, diversamente dos regimes progressivos consagrados para o Imposto de Renda e para a contribuição previdenciária objeto da ADI 2.010 MC, não se

**RE 852796 / RS**

trata de um regime instituído com finalidade arrecadatória, senão de desoneração parcial dos cidadãos que não possuem - ou possuem ínfima - capacidade contributiva.

A finalidade de desoneração parcial ressaí evidente do fato de que as alíquotas reduzidas, de 8% e 9%, são aplicadas numa faixa de rendimentos que se insere no âmbito do mínimo vital, razão de serem isentos frente à incidência do Imposto de Renda.

Deveras, segundo a defasada tabela progressiva, que tem significativo descompasso frente à inflação real, a faixa de isenção do Imposto de Renda engloba, no ano-base de 2014, os rendimentos auferidos até o montante de R\$ 1.787,77. Já a alíquota mínima do Imposto de Renda, de 7,5%, alcança os rendimentos auferidos entre R\$ 1.787,78 até R\$ 2.679,29.

Portanto, as alíquotas iniciais de 8% e 9% aplicam-se a rendimentos que, em princípio, não deveriam sofrer tributação alguma - e que somente são onerados porque isso é imprescindível para o financiamento dos benefícios previdenciários que futuramente serão pagos aos segurados.

Recordo, a propósito, o paradigmático julgamento da ADI 3.128, em que o Supremo Tribunal Federal proclamou a constitucionalidade da contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos no regime da EC 41/2003, mas lhes estendeu a imunidade geral das aposentadorias e pensões, consagrada nos arts. 40, § 18, e 195, II, da Constituição da República, justamente porque se trata de rendimentos indispensáveis (ou, pelo menos, fundamentais) à preservação da dignidade da pessoa humana (fl. 50 do voto do Ministro Cezar Peloso, relator para o acórdão).

O regime de tributação progressiva instituído pelo artigo 20 da Lei 8.212/1991 se diferencia daquele instituído pela Lei 9.783/1999, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal fundamentalmente porque, conjugado ao Imposto de Renda, produzia efeitos de confisco, na medida em que a sua alíquota máxima foi fixada em 14%, percentual que, somado à alíquota superior do IR (27,5%), implicava uma tributação

**RE 852796 / RS**

direta de mais de 40%. Poder-se-ia sustentar que a alíquota de 11%, adotada pela Lei 8.212/1991, também se revela confiscatória. E, de fato, a tributação dos rendimentos mediante a incidência da contribuição previdenciária (de 11%) e do Imposto de Renda (de até 27,5%) chega às raias do confisco, sobretudo quando somada à pesada tributação indireta vigente no Brasil.

Não obstante, dita contribuição é imprescindível para financiar o sistema previdenciário e, além disso, a alíquota de 11% é razoável e proporcional, sendo a alíquota vigente em todo o sistema previdenciário, seja no regime geral (art. 20 da Lei 8.212/1991), seja no regime público federal (art. 4º, caput, da Lei 10.887/2004). Se inconstitucionalidade há, esta reside na excessiva tributação indireta, não na contribuição previdenciária de 11%.

Não se olvide, ademais, que, segundo a jurisprudência da Suprema Corte, o princípio da solidariedade também se aplica às contribuições previdenciárias, legitimando certos desvios frente à equivalência estrita entre as prestações do contribuinte (contribuições) e do Poder Público (benefícios previdenciários). Esse, aliás, é o fundamento que subjaz à contribuição previdenciária dos inativos e pensionistas, declarada constitucional pelo STF no julgamento da ADI 3.128.

Diante desse contexto, não vislumbro inconstitucionalidade no regime estabelecido pelo artigo 20 da Lei 8.212/1991.”

Além disso, como bem destacou o ilustre relator, Ministro DIAS TOFOLLI, o art. 195, II, da Constituição Federal foi recentemente alterado pela Emenda Constitucional 103, de 12 de novembro de 2019, passando a constar expressa previsão à progressividade da alíquota da contribuição social do trabalhador. A propósito, veja-se a nova redação do referido dispositivo constitucional:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

**RE 852796 / RS**

mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, **podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição**, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019 – grifo nosso)”

A nova redação do texto constitucional é expressa quanto à possibilidade de instituição de alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição; por outro lado, deixa a critério do legislador ordinário estabelecer os critérios em que se implementará a progressividade (se simples ou gradual).

Verifica-se, desse modo, que o acórdão recorrido possui fundamentação adequada, relativamente à constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária do trabalhador e dos demais segurados da previdência social.

No entanto, quanto à forma de cálculo da contribuição previdenciária do trabalhador e dos demais segurados da previdência social estabelecida pelo Juízo de origem, entendo que assiste razão à parte recorrente.

Eis os fundamentos do acórdão recorrido para dar parcial provimento ao recurso da parte autora e determinar o cálculo das alíquotas progressivas da contribuição previdenciária do empregado de forma gradual e cumulativa, em sistemática semelhante à adotada no Imposto de Renda de Pessoas Físicas -IRPF (fls. 6-7, Doc. 53):

“Forma de cálculo da contribuição previdenciária  
Assiste razão, contudo, à parte autora no que diz com a

**RE 852796 / RS**

forma de cálculo da contribuição previdenciária, a qual se mostra ofensiva à Constituição da República.

Preceitua o artigo 20 da Lei 8.212/1991 que a contribuição do empregado será calculada 'mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa'.

Esse regime, em que se aplica apenas uma alíquota à integralidade do salário-de-contribuição, é nitidamente desproporcional, violando frontalmente o princípio da isonomia tributária, na sua dimensão vertical, que preconiza o tratamento desigual dos desiguais, na exata medida da desigualdade existente.

Deveras, sempre que há uma transposição de faixa contributiva se verifica um desproporcional incremento da carga tributária, a malferir os mais mezinhos princípios constitucionais. Para elucidar essas distorções, vale pensar no caso de um trabalhador que tinha um salário-de-contribuição de R\$ 1.317,07 e recebeu um aumento de R\$ 0,01. Em virtude deste ínfimo incremento na remuneração, a contribuição do empregado passará de R\$ 105,37 para R\$ 118,54. Dessa forma, o empregado não terá auferido um incremento remuneratório, suportando um efetivo decréscimo na sua remuneração líquida.

Idêntica situação se verifica na transposição da outra faixa contributiva. Digamos que um empregado tinha um salário-de-contribuição de R\$ 2.195,12 e recebeu um aumento de R\$ 5,00. Por força deste sutil incremento na remuneração, a contribuição do empregado passará de R\$ 197,56 para R\$ 242,01. O decréscimo remuneratório é vultoso.

Dita sistemática viola, de forma hialina, os princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da proporcionalidade e da razoabilidade, que não apenas justificam, senão impõem uma tributação equitativa dos segurados.

Urge, por conseguinte, reconhecer a inconstitucionalidade da expressão 'de forma não cumulativa' constante no caput do artigo 20 da Lei 8.212/1991.

**RE 852796 / RS**

Portanto, assiste à parte autora o direito de ver sua contribuição calculada mediante a aplicação cumulativa das alíquotas previstas no artigo 20 da Lei 8.212/1991 sobre os valores correlatos, de modo que, ultrapassada a primeira faixa de tributação, a alíquota de 9% se aplique apenas sobre os rendimentos correspondentes; e, ultrapassada a segunda faixa de tributação, se apliquem as três alíquotas, de 8%, 9% e 11%, igualmente sobre os respectivos rendimentos, a exemplo do que sucede no Imposto de Renda.

Os valores recolhidos a maior dentro do quinquênio que precedeu o ajuizamento da ação deverão ser restituídos, com a devida atualização pela SELIC desde a data do recolhimento.

**Decisão**

O voto é por dar parcial provimento ao recurso da parte autora, para declarar o seu direito à aplicação das alíquotas previstas no artigo 20 da Lei 8.212/1991 exclusivamente sobre os rendimentos correlatos, inseridos dentro das respectivas faixas de tributação, e condenar a ré a restituir o indébito, nos termos da fundamentação.”

A respeito dos tipos de progressão tributária, cito os ensinamentos de KIOSHI HARADA:

**“Imposto progressivo é aquele que exige uma alíquota maior à medida que o valor tributável vai aumentando. Diz-se que a progressão é simples quando cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda matéria tributável. Já a progressividade graduada é aquela em que cada alíquota maior é calculada, tão somente, sobre a parcela do valor compreendida entre o limite inferior e o superior, de sorte a exigir a aplicação de tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor para, afinal, serem somados todos os valores parciais, obtendo-se o montante do imposto a pagar. É o caso, por exemplo, do imposto sobre a renda devido por pessoas físicas, cuja legislação adotou uma tabela prática de progressividade para facilitar os cálculos.”** (Direito financeiro e

**RE 852796 / RS**

tributário – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 372)  
(grifo nosso)

Verifica-se que o legislador ordinário adotou, para as contribuições sociais em questão, a progressividade simples, segundo a qual cada alíquota deve ser aplicada por inteiro, de acordo com a faixa do salário de contribuição correspondente. Ocorre que o Juízo de origem, sem qualquer respaldo legal, determinou a aplicação da progressividade gradual e declarou a inconstitucionalidade da expressão 'de forma não cumulativa' constante do artigo 20 da Lei 8.212/1991, fundamentando sua decisão em suposta ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da proporcionalidade e da razoabilidade, os quais impõem uma tributação equitativa dos segurados.

Tendo em vista a falta de expresse amparo legal para a adoção da progressividade gradual no cálculo da contribuição social do trabalhador, constata-se ofensa direta ao princípio da legalidade (art. 5º, II, e 37, *caput*, da Constituição Federal), bem como da legalidade tributária estrita (art. 150, I, da CF/88) pelo Juízo de origem.

Se o constituinte, seja ele originário ou reformador, delegou ao legislador ordinário estabelecer os critérios tributários aplicáveis à contribuição sociais prevista no art. 195, II, da Constituição Federal, somente à Lei em sentido estrito compete fixar tais critérios.

Assim, se o legislador ordinário, no regular exercício de sua competência constitucionalmente outorgada, optou por adotar, para fins de instituição da contribuição social do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, o sistema de progressividade simples, não cabe ao Poder Judiciário adotar modalidade diversa, ainda que seja possivelmente mais benéfica ao contribuinte, sob pena de atuar como legislador positivo, em violação direta ao princípio da separação dos poderes insculpido no art. 2º da Constituição Federal.

**RE 852796 / RS**

Nesse sentido, vejam-se os seguintes precedentes, em que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ressaltou a impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo em matéria tributária:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA OU REFORMA. REQUISITOS LEGAIS CUMULATIVOS E RAZOÁVEIS. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DA ISENÇÃO POR DECISÃO JUDICIAL. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DE PODERES E LEGALIDADE ESTRITA (ARTS. 2º E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO). CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 6º DA LEI 7.713/1988. IMPROCEDÊNCIA. 1. A concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (art. 150, § 6º, da Constituição Federal). 2. A legislação optou por critérios cumulativos absolutamente razoáveis à concessão do benefício tributário, quais sejam, inatividade e enfermidade grave, ainda que contraída após a aposentadoria ou reforma. Respeito à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da Constituição Federal), aos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, da CF). 3. **Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, ampliando a incidência da concessão de benefício tributário, de modo a incluir contribuintes não expressamente abrangidos pela legislação pertinente. Respeito à Separação de Poderes. Precedentes.** 4. Os poderes de Estado devem atuar de maneira harmônica, privilegiando a cooperação e a lealdade institucional e afastando as práticas de guerrilhas institucionais, que acabam minando a coesão governamental e a confiança popular na condução dos negócios públicos pelos agentes políticos. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.” (ADI 6025, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe de 26/06/2020 – grifo nosso)

**RE 852796 / RS**

“GRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO CONCEDIDO AOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE. BENEFÍCIO FISCAL. PODER JUDICIÁRIO. LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. SEPARAÇÃO DE PODERES. HIPÓTESE DA ALÍNEA C DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. INADMISSIBILIDADE. AGRAVO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, § 11, DO CPC/2015. MANIFESTO INTUITO PROTETATÓRIO. MULTA DO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (ARE 1245821-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe de 14/05/2020)

“Agravo regimental no recurso extraordinário. Precedente do Plenário. Ausência de trânsito em julgado. Possibilidade de aplicação. **Tributário**. Imposto de importação. Artigo 5º, da Lei nº 10.182/01. Extensão de benefício fiscal com base no princípio da isonomia. Impossibilidade de atuação do judiciário como **legislador positivo**. 1. A existência de precedente firmado pelo Tribunal Pleno da Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma. 2. Não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como **legislador positivo** para estabelecer benefícios **tributários** não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da **separação** dos poderes. Aplicação da orientação firmada no RE nº 405.579/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 4/8/11. 3. Agravo regimental não provido.” (RE 606171-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe de 03/03/2017)

**RE 852796 / RS**

Destaco, ainda, que não se sustenta o argumento do Juízo de origem, no sentido de que a progressividade simples da contribuição social do trabalhador representaria ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da proporcionalidade e da razoabilidade, os quais impõem uma tributação equitativa dos segurados.

Muito pelo contrário: a adoção de alíquotas progressivas, ainda que sob a forma de progressividade simples, serve justamente para dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva, considerando que quanto maior for remuneração do trabalhador, enquadrando-se em categoria corresponde ao salário de contribuição maior, maior será também a composição final do tributo devido.

Tampouco há que se falar em violação aos princípios da isonomia tributária, razoabilidade e proporcionalidade, tendo em vista que todos os empregados que recebem remuneração na mesma faixa do salário de contribuição prevista no art. 20 da Lei 8.212/91 suportarão a incidência da mesma alíquota.

Desse modo, entendo que o acórdão recorrido merece ser reformado no ponto, julgando-se improcedente o pedido da parte autora, ora recorrida.

No mesmo sentido manifestou-se a Procuradoria-Geral da República em seu parecer, do qual peço vênias para transcrever os seguintes trechos (fls. 5-14, Doc. 90):

“A Constituição Federal, ao estruturar as normas da seguridade social, previu, entre outras bases de financiamento, a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Essas orientações normativas se encontram em seu art. 195.

Materializando o mandamento constitucional, a Lei 8.212/91 estabeleceu a tabela prescrita no art. 20, na qual

**RE 852796 / RS**

conjuga as faixas relativas ao salário de contribuição e as respectivas alíquotas de 8%, 9% e 11%, em evidente aplicação do método progressivo de cálculo do tributo, cuja característica é a variação progressiva de bases de cálculo e de alíquotas.

[...]

Entretanto, a forma de incidência das alíquotas pela totalidade da base de cálculo não parece se posicionar contrariamente ao texto constitucional.

Isso porque, diferentemente da tabela aplicada para a apuração do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza da pessoa física, em que as alíquotas possuem intervalos da ordem de sete pontos percentuais entre faixas vizinhas e uma diferença de vinte pontos percentuais entre a menor e a maior alíquota<sup>2</sup>, o cálculo da contribuição previdenciária se vale de alíquotas com diferença de um a dois pontos percentuais, o que diminui sensivelmente a desproporcionalidade apontada na decisão recorrida.

Haveria, de outro lado, grave ofensa à premissa da proporcionalidade a cobrança progressiva, aplicável a ambas as exações, em que se aplica tabela de alíquotas com grandes intervalos entre uma faixa e outra de incidência. Nesse caso, o gravame restaria evidente.

Ademais, não convence a alegação de violação da isonomia tributária, ante a incidência de uma só alíquota pelo total do salário de contribuição, porquanto todos os empregados que recebem salário de contribuição em determinado patamar, deverão suportar rigorosamente a aplicação da mesma alíquota.

Na dimensão vertical, conquanto haja distorções matemáticas no valor da exação cobrado em cada faixa correspondente aos limites de salário de contribuição, conforme ressaltado no voto do juiz federal relator, fenômeno semelhante ocorre na adoção da própria progressividade tributária, em razão da ausência de estrita proporcionalidade entre as alíquotas e entre as bases de cálculo<sup>3</sup>.

[...]

**RE 852796 / RS**

Ademais, essa fórmula de cálculo não conspira contra o princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio está prescrito no art. 145, § 1º, da Constituição Federal<sup>4</sup> e é, pelo texto constitucional, aplicado somente aos impostos. Contudo, diante da necessidade de um sistema tributário mais equilibrado e justo, em que aqueles que mais revelem riquezas devem ser mais onerados por seus tributos, a jurisprudência da Corte Suprema tem revisto esse posicionamento e aplicado o princípio às demais espécies tributárias:

[...]

Desse modo, reconhece-se sua aplicabilidade para as contribuições previdenciárias dos empregados, na medida em que, quanto maior for a manifestação de riqueza, que, nesse caso corresponde ao salário de contribuição recebido pelo empregado, na forma do art. 28 da Lei 8.212/91, maior será a composição final do tributo devido.

É importante notar que o traço diferencial entre a aplicação da tabela de alíquotas e bases de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física e da tabela para a incidência da contribuição previdenciária da parte empregada é a finalidade dessa captação financeira. Enquanto o imposto sobre a renda, reforçado pelos demais impostos enfileirados na Constituição Federal, tem o objetivo de formação de capital para o financiamento de todas as atividades estatais, a contribuição previdenciária, por outro lado, destina-se a, juntamente com as demais arroladas no art. 195 da Constituição Federal, formar o patrimônio que sustentará o sistema da seguridade social. Trata-se, portanto, de tributo de arrecadação vinculada, diversamente do que se entende em relação ao imposto de renda, exação de arrecadação reconhecidamente não vinculada.

Além dos já ressaltados, essa circunstância realça determinados caracteres próprios do sistema de seguridade social que acaba por resvalar na metodologia de cobrança da citada contribuição.

O primeiro é o pilar da solidariedade social, cujo traço

**RE 852796 / RS**

ideológico exsurge da noção de Estado de Bem Estar Social e tem como premissa jurídica o dever do Estado brasileiro de empenhar-se em erigir uma sociedade livre, justa e solidária.

[...]

De dimensões assemelhadas ao primeiro, o segundo fator refere-se à universalidade de cobertura e de atendimento, que busca conferir a maior abrangência possível às providências relacionadas à seguridade social, não se limitando aos nacionais ou aos contribuintes diretos da previdência social (embora a legislação restrinja o acesso universal para os benefícios de natureza exclusivamente previdenciária). Trata de princípio constitucional que orienta todo o sistema de seguridade social a sanar os possíveis riscos sociais a que se submete hodiernamente o cidadão.

Por essa diretriz, ao sistema de seguridade social compete o amplo reconhecimento de riscos sociais e a necessidade de atendimento a todos os casos, não podendo o poder público se eximir de prestar o auxílio necessário a população trabalhadora e não trabalhadora, o que implica em necessário aporte financeiro para enfrentar os volumosos gastos empregados nessa finalidade.

Por derradeiro, o terceiro fator que rege essa equação da seguridade social é o equilíbrio atuarial e financeiro, de modo a sempre existir recursos para satisfazer os deveres estatais na ordem social, oriundos das contribuições previdenciárias e das dotações públicas. É da obediência a esse equilíbrio contábil-financeiro da seguridade social que se originam as demandas por novos recursos e cálculos técnicos que justificam, por exemplo, a formação da tabela de alíquotas prevista no art. 20 da Lei 8.212/91.

O resultado desses estudos na composição dos rendimentos para esse financiamento da seguridade social, uma vez submetidos à análise jurídica, é vertido em fórmulas legais obrigatórias e vinculantes aos contribuintes e a arrecadação desses tributos deverá ser suficiente para satisfazer as necessidades orçamentárias de cada ano, em ordem a dispensar

**RE 852796 / RS**

dotações extraordinárias para compensação de passivos.”

Ante todo o exposto, acompanho o voto do Eminentíssimo Relator e dou provimento ao Recurso Extraordinário.

Adiro, desse modo, à tese proposta pelo ilustre Ministro DIAS TOFFOLI para o Tema 833 da repercussão geral.

É voto.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 852.796**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

RECDO.(A/S) : FLAVIO NELSON KELLER

ADV.(A/S) : LUIZ GUSTAVO CAPITANI E SILVA REIMANN (67643/RS,  
67643/RS) E OUTRO(A/S)

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 833 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, e restabeleceu a sentença, declarando, incidentalmente, a constitucionalidade da expressão "de forma não cumulativa" constante do *caput* do art. 20 da Lei nº 8.212/91, nos termos do voto do Relator. Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a expressão 'de forma não cumulativa' constante do *caput* do art. 20 da Lei nº 8.212/91". Falou, pela recorrente, o Dr. Paulo Mendes, Procurador da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 7.5.2021 a 14.5.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário