

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA

ULISSES JOSÉ PATRIOTA DE LIMA

A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA FEDERAL SOBRE VALORES PERCEBIDOS  
JUDICIALMENTE: A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA PARA APOSENTADOS E  
PENSIONISTAS

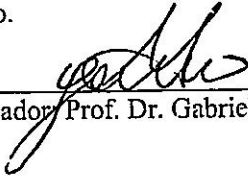
Maceió – AL

2021

ULISSES JOSÉ PATRIOTA DE LIMA

A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA FEDERAL SOBRE VALORES PERCEBIDOS  
JUDICIALMENTE: A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA PARA APOSENTADOS E  
PENSIONISTAS

Monografia de conclusão de curso, apresentada à  
Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como  
requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.

  
Orientador Prof. Dr. Gabriel Ivo.

Maceió - AL  
2021

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**  
Bibliotecária: Taciana Sousa dos Santos – CRB-4 – 2062

- L732c Lima, Ulisses José Patriota de.  
A contribuição previdenciária federal sobre valores percebidos judicialmente: a relação jurídico-tributária para aposentados e pensionistas / Ulisses José Patriota de Lima. – 2021.  
66 f. : il.
- Orientador: Gabriel Ivo.  
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2021.
- Bibliografia: f. 62-66.
1. Contribuição previdenciária. 2. Aposentados e pensionistas. 3. Regra-matriz. 4. Incidência tributária. I. Título.

CDU: 349.3

ULISSES JOSÉ PATRIOTA DE LIMA

A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA FEDERAL SOBRE VALORES PERCEBIDOS  
JUDICIALMENTE: A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA PARA APOSENTADOS E  
PENSIONISTAS

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a presente banca examinadora. Banca

Examinadora:

**FREderico WILDSON**

**DA SILVA**

**DANTAS: JU95**

Presidente: Prof. Dr. Frederico Wildson da Silva Dantas

Membro: Prof. Dr. Helder Gonçalves Lima

Coordenador do NPE: Prof. Dr. Hugo Leonardo Rodrigues Santos

Maceió – AL

2021

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que, direta ou indiretamente, me auxiliaram na feitura do presente trabalho de conclusão de curso.

Agradeço sobretudo a Deus. Sou grato ao Professor Gabriel Ivo pela imensa calma e fundamental orientação na produção deste trabalho de conclusão de curso. Especialmente, minha gratidão à minha mãe Petronilha, à minha esposa Katarina e aos meus filhos Ullyanne, Felipe, Kaio e Ugo pela ajuda, compreensão e paciência.

*A liberdade é o direito de fazer tudo o que as leis permitem; se um cidadão pudesse fazer tudo o que elas proíbem, não teria mais liberdade, porque os outros também teriam tal poder.*

*Barão de Montesquieu*

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC – Ação Cautelar  
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade  
AG – Agravo  
AGU – Advocacia Geral da União  
ARE – Agravo em Recurso Extraordinário  
CF/88 – Constituição Federal de 1988  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
COSIT – Coordenação-Geral de Tributação  
CTN – Código Tributário Nacional  
CPSS – Contribuição ao Plano de Seguridade Social do Servidor  
DJ – Diário da Justiça  
DJe – Diário da Justiça Eletrônico  
DEJT – Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho  
EC – Emenda Constitucional  
IN – Instrução Normativa  
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social  
IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo  
NECAP – Núcleo de Cálculos e Perícias da AGU  
PEDILEF – Pedido de Uniformização de Interpretação De Lei Federal  
PN – Parecer Normativo  
PSS – Plano de Seguridade Social do Servidor  
RE – Recurso Extraordinário  
Rel. – Relator  
REsp – Recurso Especial  
RFB – Receita Federal do Brasil  
RGPS – Regime Geral da Previdência Social -  
RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária  
RPC – Regime de Previdência Complementar  
RPPS – Regime Previdenciário Próprio dos Servidores Federais  
RPV – Requisição de Pequeno Valor  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
TCC – Trabalho de Conclusão de Curso  
TNU – Turma Nacional de Uniformização  
TRF – Tribunal Regional Federal  
TRT – Tribunal Regional do Trabalho  
TST – Tribunal Superior do Trabalho

## RESUMO

Este trabalho visou analisar a contribuição previdenciária do servidor público federal ao debruçar-se sobre as principais discussões tributárias que se tornaram o cerne de controvérsias judiciais, as quais envolvem aposentados e pensionistas do serviço público federal. Analisou-se tais controvérsias pelo prisma da regra matriz de incidência e pela teoria das normas. Buscou-se, através dos conceitos de regra matriz, competência e capacidade tributária, identificar e definir o antecedente e o conseqüente tributário desta exação e cada um dos seus critérios, extraíndo-os dos diplomas legais pertinentes à matéria. A questão especificamente analisada nesta pesquisa foi a apuração e a retenção da contribuição ao plano de seguridade social procedida por aposentados e pensionistas sobre as montas obtidas por meio de decisão judicial e pagas por intermédio de precatórios e requisições de pequeno valor. Este problema demandou desde compreender as reformas previdenciárias impostas pelo poder constituinte secundário, analisar a natureza jurídica da CPSS e sua aplicação ao aposentado e pensionista do serviço público federal, passando pela identificação objetiva da regra matriz de incidência tributária, até verificar a relação entre a base de contribuição com o critério material constante na hipótese de incidência. Fez-se essencial, ainda, apontar a lógica de apuração e retenção do ente estatal e a jurisprudência estabelecida, visando ponderar a controvérsia judicial a fim de se apontar a metodologia prática de apuração e retenção da contribuição previdenciária ao plano de seguridade do servidor federal em fase de cumprimento de sentença. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica por meio de livros, artigos, leis, jurisprudência e sites. Tratou-se de uma pesquisa de método dedutivo e de natureza descritiva e com abordagem qualitativa, que objetivou a interpretação da complexidade do problema e a interação de suas variáveis.

**Palavras-Chave:** Contribuição Previdenciária, Aposentado/pensionista, valores percebidos judicialmente, Regra-matriz.



## ABSTRACT

This study aimed to analyze the social security contribution of federal public servants by looking into the main tax discussions that have become the core of legal controversies involving retirees and pensioners in the federal public service. Such controversies were analyzed through the viewpoint of the head-rule of incidence and the theory of norms. Through the concepts of the head-rule, competence and tax capacity, the study sought to identify and define the antecedent and consequent of this tax levy and each of its criteria, extracting them from the legal diplomas pertinent to the matter. The issue specifically analyzed in this research was the calculation and withholding of the contribution to the social security plan made by retirees and pensioners on the amounts obtained through a judicial decision and paid through writs of payment and small value requisitions. This problem demanded from understanding the social security reforms imposed by the secondary constituent power, to analyze the legal nature of the Contribution to the Employee's Security Plan (CPSS) and its application to retirees and pensioners of the federal public service, going through the objective identification of the matrix rule of tax incidence, to the verification of the relation between the contribution base and the material criteria contained in the hypothesis of incidence. It is also essential to point out the calculation and withholding logic of the state entity and the established jurisprudence, aiming to ponder the judicial controversy in order to indicate the practical methodology of calculation and withholding of the social security contribution to the security plan of the federal public servant in compliance with the judgment stage. The methodology was based on bibliographic research through books, articles, laws, jurisprudence and sites.

**Keywords:** Social Security Contribution, Retiree/Pensioner, Judicially Recovered Amounts, Head-rule Rule

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES FEDERAIS - RECENTE HISTÓRICO.....</b>	<b>11</b>
1.1 DA EC 3/1993 e 20/1998.....	12
1.2 DA EC 41/2003 E 47/2005.....	14
1.3 DA EC 70/2012 e 103/2019.....	18
<b>2. DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A SUA NATUREZA JURÍDICA.....</b>	<b>23</b>
2.1 DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA FEDERAL PARA APOSENTADOS E PENSIONISTAS.....	26
2.2 DA COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA E DO AGENTE ARRECADADOR.....	27
2.3 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - RMIT.....	29
<b>2.3.1 A RMIT da CPSS.....</b>	<b>32</b>
<b>3. DA CONTROVÉRSIA JUDICIAL NA APURAÇÃO DA CPSS.....</b>	<b>36</b>
3.1 DA ANÁLISE PRÁTICA DE APURAÇÃO DA CPSS PARA APOSENTADOS E PENSIONISTAS DO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL SOBRE VALORES PERCEBIDOS JUDICIALMENTE.....	36
<b>3.1.2 Dos Juros e da Atualização Monetária.....</b>	<b>45</b>
3.2 DO MÉTODO APLICADO PELA UNIÃO NA AFERIÇÃO DA CPSS EM PROCESSOS JUDICIAIS.....	48
3.3 DO CONFLITO ENTRE A PRÁTICA FAZENDÁRIA E NORMAS DA RFB PELA PERSPECTIVA DO INTERESSE PÚBLICO.....	54
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>62</b>

## INTRODUÇÃO

Inspirada no modelo alemão e inglês, a seguridade social da CF/88 apresenta três áreas de ação: a saúde, a previdência social e a assistência social, com o intuito de promover a proteção social dos cidadãos. De acordo com Boschetti<sup>1</sup>, o modelo bismarckiano (alemão) objetiva dar garantia de cobertura aos trabalhadores em situação de risco social, como a ausência de trabalho, enquanto o modelo beveridgiano (inglês) visa a luta contra a pobreza por meio da assistência social. Destaca-se assim, na Carta Magna vigente, a integralidade da proteção por meio da sinergia entre as 3 áreas citadas (art. 194, Caput) e o dever de toda a sociedade financiar o sistema (art. 195).

Este trabalho partirá do subsistema de previdência, mais especificamente do regime próprio de previdência social do servidor público federal, que se destina à proteção previdenciária dos servidores, conforme disciplinado no art. 40 da CF/88 e suas modificações acrescentadas pelas emendas constitucionais que reformaram o regime, decorrentes de transformações sociais que condicionaram mudanças intensas no sistema previdenciário nacional. Nesta perspectiva, o Regime Previdenciário Próprio dos Servidores Federais - RPPS sofreu inovações com o intento de regular e tornar o sistema securitário sustentável.

Mais recentemente, a EC 103/2019 criou alíquotas de contribuição previdenciária progressivas por faixa de renda que, para os servidores ligados ao RPPS, variam entre 7,5% (sete e meio por cento) a 22% (vinte e dois por cento). A contribuição ao PSS passou a ser escalonada, incidindo por faixa de renda considerada remuneração de contribuição. Os valores que compõem a base de contribuição são o vencimento do cargo efetivo, as vantagens pecuniárias de caráter permanente previstas em lei, os adicionais individuais, entre outros.

O escopo central deste trabalho é analisar o cotejamento deste tributo previdenciário sobre as importâncias auferidas em cumprimento de decisão judicial que possuam natureza de verbas remuneratórias e que façam parte da base de contribuição. Pretende-se demonstrar a norma de conduta que disciplina a relação jurídico-tributária, a correta aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária da CPSS para Servidores Aposentados e Pensionistas, analisando suas consequências técnicas e legais.

---

<sup>1</sup> BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. Disponível em: <[http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade\\_social\\_no\\_brasil\\_conquistas\\_e\\_limite\\_s\\_a\\_sua\\_efetivacao\\_-\\_boschetti.pdf](http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limite_s_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf)> Acesso em: 28 mar. de 2021.

A relevância do presente trabalho baseia-se na controvérsia judicial sobre o tema e no princípio de que a correta aferição deste tributo deve evitar prejuízo ao contribuinte ou ao erário, uma vez que se trata de quantias oriundas de diferenças de vencimentos ou proventos de servidores públicos, pensões, benefícios previdenciários, percebidos cumulativamente em um único momento, mas que se refere a somatório de parcelas mensais de proventos, que, por ilegalidade, não foram adimplidos em época própria.

Nesse sentido, a hipótese deste trabalho é debater – com foco no art. 40 da Constituição Federal, nas reformas a ele impostas, nas leis e nas orientações doutrinárias que tratam do tema o RPPS, as emendas constitucionais e suas motivações – a contribuição previdenciária para os aposentados e pensionistas e, mais especificamente, a hipótese de incidência e o consequente tributário desta exação.

O método de pesquisa adotado foi o dedutivo, segundo o qual se parte de um objeto mais amplo para um mais específico. Tal método foi utilizado para atingir o objetivo concreto deste trabalho, numa abordagem descritiva explicativa, à luz da legislação, da jurisprudência e da doutrina. A análise objetivou a interpretação da complexidade do problema e a interação de variáveis.

## **1 O REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DOS SERVIDORES FEDERAIS - RECENTE HISTÓRICO.**

Há atualmente no Brasil três tipos de regimes previdenciários: o Regime Geral da Previdência Social - RGPS, o Regime Próprio de Previdência Social - RPPS e o Regime de Previdência Complementar - RPC.

O RGPS é gerido pelo INSS e é de filiação obrigatória para o setor privado. O RPPS, por sua vez, é o regime obrigatório dos servidores públicos, que é administrado por unidade gestora única da administração pública de cada ente federativo. Por fim, o Regime de Previdência Complementar é de filiação facultativa e caráter privado e contratual.

Estes regimes compõem a previdência social que, parafraseando Castro e Lazzari<sup>2</sup>, faz parte da atuação do Estado, o qual visa estabelecer um sistema de proteção social, mediante contribuição. O foco deste estudo se dará sobre RPPS, mais especificamente no que tange à contribuição previdenciária realizada pelos aposentados e pensionistas sobre valores percebidos judicialmente.

De acordo com Campos<sup>3</sup>, o regime próprio, previsto no art. 40 da CF/88, é aquele responsável por instituir as regras previdenciárias dos servidores públicos titulares dos cargos vinculados. Este Regime foi organizado pela Lei 9.717/98 e pode ser adequado conforme legislação específica de cada ente federativo que optar por um estatuto próprio.

Sabe-se que, de modo geral, a contribuição previdenciária visa à sustentabilidade do sistema securitário. Todavia, até a Constituição de 1988, os servidores públicos não contribuía. O direito à inatividade remunerada decorria do fato de os “servidores terem trabalhado para o Estado, e não porque tinham contribuído para isso”, como explicou Pinheiro:

A característica básica deste modelo, baseado na relação de trabalho “pro labore facto”, é de que os servidores públicos tem direito à aposentadoria devido ao fato de terem trabalhado para o Estado e não porque contribuíram para isso. [...] A contribuição do empregado, quando existe, financia benefícios para os dependentes, como as pensões, ou serviços de assistência à saúde, além de outras modalidades de benefícios assistenciais. Já os proventos de aposentadoria, em geral, são obrigações do Tesouro, da mesma forma que a remuneração dos servidores ativos. (Pinheiro, apud CAMPOS, 2011, p. 47)

---

<sup>2</sup> CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. – 21ª edição – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 58.

<sup>3</sup> CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. 3ª edição - Curitiba: Juruá, 2011. p. 70 e p. 47.

Logo, depreende-se que a aposentadoria ficava a cargo do Tesouro Nacional, enquanto os demais benefícios assistenciais eram financiados pelas eventuais contribuições dos servidores. Entretanto, o art. 231 da Lei 8.112/90, em sua redação original, previa a exclusividade da participação do servidor no custeio do sistema previdenciário.

Campos<sup>4</sup> afirma que o RPPS tem as seguintes características: “próprio, básico, solidário, de filiação obrigatória, estatal, contributivo, fechado, de equilíbrio financeiro e atuarial, de contribuição definida e com unidade de gestão”.

Conforme leciona Campos (idem), o RPPS é próprio, porque é proposto tão-somente aos servidores efetivos; básico, para distinguir do regime complementar; solidário, pela solidariedade que há entre os servidores ativos e os em inatividade; de filiação obrigatória, pois é cogente ao servidor desde a posse em cargo efetivo; estatal, uma vez que é a unidade federada que organiza e sustenta o regime; de caráter contributivo, dado a necessidade de correspondente contribuição para a obtenção dos benefícios; fechado, pois o regime atende apenas aos servidores públicos efetivos, e de contribuição definida porque o valor do benefício mantém correlação com a contribuição efetuada.

O equilíbrio financeiro e atuarial está em íntima ligação com o princípio específico de custeio da precedência da fonte de custeio, conforme o §5, art. 195 CF/88), segundo o qual, de acordo com Castro e Lazzari<sup>5</sup>, “não pode ser criado benefício ou serviço, nem majorado ou estendido a categorias de segurados, sem que haja a correspondente fonte de custeio total.” Nesta linha, o sistema previdenciário foi submetido a diversas reformas, as quais serão abordadas em sequência.

### 1.1 DA EC 3/1993 e 20/1998

Com o objetivo de contextualizar as regras previdenciárias atuais, apresenta-se a seguir um breve histórico do regime previdenciário brasileiro a partir da Constituição Federal de 1988.

Com o advento da Emenda Constitucional 3/1993, surge a obrigatoriedade da contribuição previdenciária dos servidores públicos, visando ao custeio de aposentadorias e

---

<sup>4</sup> CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. 3ª edição - Curitiba: Juruá, 2011. p. 80.

<sup>5</sup> CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. – 21ª edição – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 108

pensões. Assume-se, assim, a natureza contributiva no modelo de financiamento no regime próprio. A partir da EC 3/1993, as aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais passam a ser custeadas pelas contribuições dos servidores e dos recursos da União, ao incluir o parágrafo 6º no texto do artigo 40, *in verbis*: “As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei.”

A Lei 8.688/1993, que regulamentou a EC 03/1993, alterou a redação dada ao artigo 231 da Lei 8.112/90, ao estabelecer que o custeio das aposentadorias e pensões é de responsabilidade não só do servidor, mas também da União.

É importante contextualizar estas mudanças dentro do cenário econômico e social nacional da época, que passava por profundas transformações oriundas da abertura econômica e comercial, por privatizações de empresas antes estatais, além do descontrole inflacionário que perdurou até o início do Plano Real (1994).

A busca pela sustentabilidade do sistema previdenciário era foco das reformas nacionais em execução, como parte do plano de estabilização nacional. Neste contexto, cita Campos<sup>6</sup> que “... assim, o Brasil protagonizou... as reformas a) administrativa, para, dentre outros fins, reduzir as despesas com pessoal; b) previdenciária, objetivando diminuir o déficit contábil da previdência social.”

Em mais uma alteração do art. 40 da CF/88, a EC 20/1998, o constituinte derivado modificou o regime contributivo na modalidade de capitalização coletiva, adotando requisitos visando ao equilíbrio financeiro e atuarial. Mudou, ainda, o requisito de tempo para a aquisição da aposentadoria integral no RPPS. Passou a ser requisito o tempo de contribuição, em vez de tempo de serviço. Elevaram-se as idades mínimas para a aposentadoria voluntária, passando a 65 (sessenta e cinco) anos para os homens e 60 (sessenta) para as mulheres. Ademais, estabelece o tempo mínimo de 10 (dez) anos no serviço público e 5 (cinco) anos no cargo.

Para Castro<sup>7</sup>, a EC 20/1998 apresentou duas novas características ao sistema. A primeira característica refere-se ao caráter da contributividade, a qual significa que os servidores devem ter o encargo de pagar contribuições paulatinas e sucessivas no curso de sua relação de trabalho.

---

<sup>6</sup> CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. 3ª edição - Curitiba: Juruá, 2011. p. 77

<sup>7</sup> CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. – 21ª edição – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 936.

A segunda característica refere-se ao caráter da obrigatoriedade da manutenção do equilíbrio financeiro e atuarial, que corresponde à relação entre o ônus da contribuição e o valor dos futuros benefícios.

Neste mesmo sentido, Santoro<sup>8</sup> entendeu que:

Através da referida Emenda é que se concretizou a chamada REFORMA da Previdência. Pela vez primeira, a Constituição Federal subordinou a aposentadoria, tanto dos servidores públicos quanto dos segurados do Regime Geral de Previdência Social, a um regime previdenciário de base contributiva e atuarial, acenando para mudanças significativas nos regimes previdenciários existentes.

Também neste seguimento, argumentou o então Ministro da Fazenda, Pedro Malan<sup>9</sup>, quanto às razões desta reforma:

...o sistema vigente não resiste a um cuidadoso cálculo atuarial. Em outras palavras, há déficits estruturais, crescentes ao longo do tempo, que representam um pesado ônus, já conhecido, que estamos transferindo para as próximas gerações. [...] O chamado “contrato entre gerações” é um contrato que – na ausência de reformas – não poderá ser cumprido se mantidas as expectativas de direitos hoje existentes.

Ao citar “déficits estruturais”, Malan refere-se aos fatores que contribuíram, segundo o então ministro, para a necessidade da reforma previdenciária. Entre eles, pode-se citar a ausência de contribuição pelos servidores até a CF 88, a inexistência de planos de cargos e salários, o descompromisso fiscal com a sua fonte de custeio, a possibilidade (até então) de ingressar no setor público sem limite de idade e sem prazo mínimo de permanência e a integralidade dos proventos aos inativos.

## 1.2 DA EC 41/2003 E 47/2005

A Emenda Constitucional 41/2003 aprofundou as alterações trazidas pela EC 20/98, tendo como argumento do governo a crise de financiamento do regime previdenciário baseado no sistema de repartição simples, causada pelo aumento da expectativa de vida e pela redução da natalidade das últimas décadas.

---

<sup>8</sup> SANTORO, José Jayme de Souza. Manual De Direito Previdenciário. 2. ed. - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001, p. 46.

<sup>9</sup> DA SILVA, Clauber. A Legislação Da Aposentadoria Do Servidor Público Federal: Considerações Iniciais - Principais Aspectos Jurídicos Sobre A Aposentadoria Dos Servidores Públicos Federais Titulares De Cargos Efetivos E Vitalícios: Construção De Um Sistema Visual Gráfico. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública, na Área de Concentração em Aspectos Legais no Setor Público) - Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2015, p.32.



A Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, acentuou a correlação existente entre custeio e benefício, agregou a solidariedade ao caráter contributivo, mediante o qual os servidores inativos, pensionistas e ente público passaram a contribuir para o regime de previdência em conjunto com os servidores em atividade, o que veio a ser regulamentado pela Lei 10.887/2004.

Conforme previsto na Lei nº 10.887/04, a contribuição previdenciária deve incidir sobre a totalidade da remuneração do servidor, senão confira-se o que dispõe o seu art. 4º e ss:

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

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

I - as diárias para viagens;

II - a ajuda de custo em razão de mudança de sede;

III - a indenização de transporte;

IV - o salário-família;

V - o auxílio-alimentação;

VI - o auxílio-creche;

VII - as parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho;

VIII - a parcela percebida em decorrência do exercício de cargo em comissão ou de função de confiança;

IX - o abono de permanência de que tratam o § 19 do art. 40 da Constituição Federal, o § 5º do art. 2º e o § 1º do art. 3º da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003.

Por remuneração, conforme Art. 41 da lei 8112/90, tem-se: o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei.

Estabeleceu-se a obrigatoriedade não só de contribuição dos agentes públicos em atividade, mas também dos aposentados e pensionistas dos regimes próprios. Contudo, a EC41/2003 definiu que, para os servidores públicos federais inativos e aposentados, o PSS não deveria atingir todo o provento, conforme contido no artigo 40, §18 da Constituição Federal:

Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (CF, 1988, Art.40 §18)

Neste diapasão, a Lei 10.887/2004, definiu em seus artigos 5º e 6º:

Art. 5º Os aposentados e os pensionistas de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, contribuirão com 11% (onze por cento), incidentes sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadorias e pensões concedidas de acordo com os critérios estabelecidos no art. 40 da Constituição Federal e nos 2º e 6º da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, **que supere o limite**

**máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.**

Art. 6º Os aposentados e os pensionistas de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo desses benefícios na data de publicação da Emenda Constitucional no 41, de 19 de dezembro de 2003, contribuirão com 11% (onze por cento), incidentes sobre a parcela dos proventos de aposentadorias e pensões **que supere 60% (sessenta por cento) do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.** (GRIFO NOSSO)

Importante indicar que o Art. 6º da Lei n. 10.887/2004 perdeu sua eficácia em função da declaração de inconstitucionalidade da EC 41/2003, no que se refere à diferenciação da incidência de contribuição sobre proventos de aposentadorias e pensões no serviço público, mantendo-se como regra única a do art. 5º, independentemente da data em que ocorreu a aposentadoria ou a pensão, conforme destacam Castro e Lazzari<sup>10</sup>

Lembrando que, segundo o Art 40 § 21 da CF/88 – revogado na última reforma previdenciária – para os portadores de doença incapacitante, o recolhimento previdenciário incidia apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que superassem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

O §18 do artigo 40 da CF/88 fez parte da controvérsia presente na Adi 3133, que começou a ser julgada pelo STF em setembro de 2011 e, somente em junho de 2020, teve decisão proferida, que transitou em julgado em setembro do mesmo ano.

Neste ponto, a Suprema corte entendeu não existir vício de inconstitucionalidade. A Relatora, Ministra Carmen Lúcia<sup>11</sup>, ponderou que:

A discriminação determinada pela norma segundo a qual incidirá contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadorias e pensões que excederem o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS configura situação justificadamente favorável àqueles que já recebiam benefícios quando do advento da Emenda Constitucional n. 41/2003, incluídos no rol dos contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal afirmou, assim, o caráter geral do art. 40, § 18 da Constituição da República com base no entendimento segundo o qual “esse limite, nos termos da Constituição, parece ser um elemento de forte identificação entre os dois regimes. É como

<sup>10</sup> CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. – 21ª edição – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p 949.

<sup>11</sup> O Tribunal, por unanimidade, em virtude da edição da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, julgou prejudicada a ação quanto ao art. 40, § 7º, incisos I e II, da Constituição Federal, alterado pela redação do art. 1º da Emenda Constitucional nº 41/2003, nos termos do voto ora reajustado da Ministra Cármen Lúcia (Relatora). Por maioria, julgou improcedente a ação quanto ao art. 40, § 18, da Constituição Federal, alterado pela redação do art. 1º da Emenda Constitucional nº 41/2003, nos termos do voto da Relatora, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não votou, neste ponto, o Ministro Alexandre de Moraes, por suceder a cadeira do Ministro Cezar Peluso. Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.06.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF)

se houvesse uma presunção, por parte do constituinte, de que até esse limite máximo do RGPS não poderia haver cobrança, por se estar ainda no âmbito de um mínimo suficiente para a própria subsistência digna”. (Voto do Ministro Gilmar Mendes, DJ 18.2.2005).

Ou seja, o STF conclui que, por força do caráter solidário da contribuição, a tributação previdenciária para os aposentados e pensionistas deve ocorrer em percentual igual aos dos servidores ativos, contudo sobre as parcelas remuneratórias mensais que superarem o teto dos benefícios do Regime Geral da Previdência Social-RGPS, existindo uma faixa de isenção, justificada pela equidade para com o RGPS, dado que apenas os ativos contribuem neste regime.

A Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP)<sup>12</sup> resumiu as alterações mais importantes trazidas pela emenda 41:

- **extinguiu a paridade** entre ativos e inativos, **para os novos aposentados (regra permanente)**;
- **instituiu novas regras de cálculo dos proventos** para as novas aposentadorias, levando em consideração as remunerações do RGPS e RPPS;
- **instituiu o abono de permanência** para quem permanecer em atividade e cumprir os requisitos para aposentadoria;
- extinguiu a **aposentadoria proporcional**;
- criou o **reductor na pensão**;
- instituiu o **caráter solidário**, com a conseqüente **contribuição dos aposentados e pensionistas**;
- **quebrou a paridade** da aposentadoria por invalidez;
- aumentou o requisito de **tempo de serviço** público como condição para a **paridade e integralidade** na **regra de transição**;
- estabeleceu a **idade mínima** de aposentadoria de **53 (cinquenta e três)** anos para homem e **48 (quarenta e oito)** anos para mulher, porém **com reductor sobre cada ano** que falte para, respectivamente, 60 (sessenta) e 55 (cinquenta e cinco) anos, para aposentadoria sem paridade;
- instituiu a obrigatoriedade da **cobrança de contribuição previdenciária dos servidores estaduais e municipais**, não podendo ser menor que 11% (onze por cento).

A Emenda Constitucional 47/2005 apresenta como a principal mudança a instituição da Fórmula 95 (noventa e cinco) para os homens e Fórmula 85 (oitenta e cinco) para as mulheres, que permitem ao servidor que ingressou no serviço público até 16 de dezembro de 1998, desde que tenha ao menos 25 (vinte e cinco) anos de serviço público, aposentar-se antes da idade

---

<sup>12</sup> Cartilha servidores públicos: aposentadorias e pensões principais regras - Brasília: Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, 2014, p 18.

mínima exigida – 60 (sessenta) anos para os homens e 55 (cinquenta e cinco) anos para as mulheres.

A EC nº 47/2005 alterou ainda o § 4º do art 40 da CF/88 e adicionou ao seu texto o parágrafo 21, não trazendo novidades quanto à tributação previdenciária:

§ 4º É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos abrangidos pelo regime de que trata este artigo, ressalvados, nos termos definidos em leis complementares, os casos de servidores: I portadores de deficiência; II que exerçam atividades de risco; III cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

§ 21. A contribuição prevista no § 18 deste artigo incidirá apenas sobre as parcelas de proventos de aposentadoria e de pensão que superem o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 desta Constituição, quando o beneficiário, na forma da lei, for portador de doença incapacitante.

### 1.3 DA EC 70/2012 e 103/2019

Em 2012, a EC 70 introduziu mudanças na aposentadoria por invalidez. E a Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012, constituiu o regime de previdência complementar para os servidores públicos federais, que já estava previsto na EC 20/1998, regulamentado posteriormente pela Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012.

A novel reforma constitucional sobre o tema, a EC 103/2019, trouxe diversas modificações na concessão dos benefícios, no tempo de contribuição, na pensão por morte, nas alíquotas de contribuição, entre outras.

Quanto ao objeto em análise neste trabalho, a CPSS, a Emenda Constitucional nº 103/2019, estabeleceu o seguinte:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:  
[...] Art. 40. O regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargos efetivos terá caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente federativo, de servidores ativos, de aposentados e de pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

A recente reforma previdenciária criou alíquotas de contribuição progressivas que para o servidor público federal passa a variar de 7,5% (sete e meio por cento) a 22% (vinte e dois por cento) em 8 (oito) faixas de valores.

Para o servidor aposentado ou pensionista, a contribuição passa a incidir progressivamente sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social,

variando de 14,5% (quatorze e meio por cento) até 22% (vinte e dois por cento), hipótese em que será considerada a totalidade do valor do benefício para fins de definição das alíquotas aplicáveis.

Com a revogação do §21 do art. 40 da CF/88, os servidores aposentados e pensionistas portadores de doença incapacitante deixam de ter como faixa de isenção o dobro do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, ficando sujeitos à regra geral acima mencionada.

Quanto à alíquota, assim restou disciplinado:

Art. 11. Até que entre em vigor lei que altere a alíquota da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004, esta será de 14% (quatorze por cento).

§ 1º A alíquota prevista no caput será reduzida ou majorada, considerado o valor da base de contribuição ou do benefício recebido, de acordo com os seguintes parâmetros:

I - até 1 (um) salário-mínimo, redução de seis inteiros e cinco décimos pontos percentuais;

II - acima de 1 (um) salário-mínimo até R\$ 2.000,00 (dois mil reais), redução de cinco pontos percentuais;

III - de R\$ 2.000,01 (dois mil reais e um centavo) até R\$ 3.000,00 (três mil reais), redução de dois pontos percentuais;

IV - de R\$ 3.000,01 (três mil reais e um centavo) até R\$ 5.839,45 (cinco mil, oitocentos e trinta e nove reais e quarenta e cinco centavos), sem redução ou acréscimo;

V - de R\$ 5.839,46 (cinco mil, oitocentos e trinta e nove reais e quarenta e seis centavos) até R\$ 10.000,00 (dez mil reais), acréscimo de meio ponto percentual;

VI - de R\$ 10.000,01 (dez mil reais e um centavo) até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), acréscimo de dois inteiros e cinco décimos pontos percentuais;

VII - de R\$ 20.000,01 (vinte mil reais e um centavo) até R\$ 39.000,00 (trinta e nove mil reais), acréscimo de cinco pontos percentuais; e

VIII - acima de R\$ 39.000,00 (trinta e nove mil reais), acréscimo de oito pontos percentuais.

§ 4º A alíquota de contribuição de que trata o caput, com a redução ou a majoração decorrentes do disposto no § 1º, **será devida pelos aposentados e pensionistas** de quaisquer dos Poderes da União, incluídas suas entidades autárquicas e suas fundações, e incidirá sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadoria e de pensões que **supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social**, hipótese em que será considerada a totalidade do valor do benefício para fins de definição das alíquotas aplicáveis. (GRIFO NOSSO)

Para o servidor inativo, definiu-se que a cobrança deste tributo ocorra apenas sobre os valores que superem o teto do RGPS (art. 40, § 18 CF88), autorizando excepcionalmente que a contribuição previdenciária ocorra sobre o quantum que superar o salário-mínimo quando houver déficit atuarial (art. 149, §1º-A, da CF).

Criou-se também a possibilidade da cobrança de Contribuição Extraordinária do servidor, caso a cobrança extra dos inativos seja insuficiente para corrigir o déficit atuarial no

âmbito da União (art. 149, §§ 1º-B e 1º-C, da CF) em até 20 anos, podendo ser seguida pelos entes federativos por meio de lei (art. 9º, § 8º da EC).

Pelo breve histórico apresentado, percebe-se que o Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos - RPPS passou por profundas modificações estruturais, por intermédio das Emendas em suma referenciadas, para impor mais exigências à concessão de aposentadoria ou pensões.

A recente reforma teve como argumento o desequilíbrio previdenciário e recebeu apoio da grande mídia, de empresários e políticos, os quais defenderam que as mudanças que a reforma estabeleceu serão responsáveis pela estabilidade, crescimento econômico e pela redução da carga tributária.

No entendimento do economista Paulo Tafner<sup>13</sup>, da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas - FIPE, a proposta do governo acaba com os chamados privilégios do sistema vigente. Segundo Tafner, as mudanças resultarão em maior justiça social e em equilíbrio fiscal: “Não é razoável o País pagar benefícios gigantescos para servidores públicos e não entregar saúde, educação e segurança para a população, que paga imposto”, avalia. E segue: “a reforma vem para trazer maior igualdade no sistema de Previdência no Brasil”.

Nada obstante, para o economista e professor da Unicamp Eduardo Fagnani<sup>14</sup>:

Reformas da Previdência são normais, são necessárias. Mas essa não é uma reforma da Previdência; o objetivo não é reformar a Previdência. Você tem um objetivo velado, que é mudar o pacto social de 1988: essa que é a questão mais grave. Está mudando o pacto social baseado na solidariedade e na ideia de seguridade social, construído depois de mais de 20 anos de luta.

No entendimento de Di Pietro, o objetivo último das alterações era reduzir os benefícios sociais:

[...]dos servidores públicos ocupantes de cargos públicos e seus dependentes, colocando-os paulatinamente nos mesmos patamares vigentes para o RGPS. [...] Não podendo ser feita de imediato, tendo em vista as situações consolidadas com base na legislação vigente, pretende-se alcançar esse objetivo de forma paulatina. (Di Pietro, 2012, p. 627)

---

<sup>13</sup> Os argumentos a favor e contra a reforma da Previdência - Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, <<http://fenafisco.org.br/noticias-fenafisco/item/item/5159-os-argumentos-a-favor-e-contra-a-reforma-da-previdencia>> Acesso em: 8 de mar. de 2021.

<sup>14</sup> O que se pensa no Brasil é ter um capitalismo sem consumidor, Eduardo Fagnani, professor de Economia da Unicamp <<https://www.sul21.com.br/entrevistas-2/2019/04/eduardo-fagnani-o-que-se-pensa-no-brasil-e-ter-um-capitalismo-sem-consumidor/>> Acesso em: 16 de mar. de 2021.

De todo modo, analisando o breve avanço histórico do RPPS, percebe-se que, desde a EC 20/1998, buscou-se reorganizar o sistema com base em regras e princípios que favorecessem a sustentabilidade do sistema por meio do equilíbrio financeiro e atuarial. Além disso, restou claro que as modificações constitucionais de fato têm levado à unificação dos sistemas previdenciários.

Identificadas as principais as alterações impostas ao regime próprio de previdência do servidor público federal desde 1993 até 2019, faz-se necessário listar as mais relevantes ao objeto da pesquisa, quais sejam: a contribuição previdenciária, sua base de cálculo e alíquota. Isto porque, em relação à obrigação tributária, deve-se considerar a máxima *tempus regit actum*.

Neste passo, assevera Sabbag<sup>15</sup> que “na ordem jurídica brasileira, a lei nova é inábil a atingir os *facta praeterita*, os fatos realizados e os *facta pendentia*”. Ou seja, em regra, as leis novas não alcançam situações passadas. Havendo atos a elas anteriores, os mesmos devem ser conduzidos pela lei do tempo pretérito.

Assim, apresenta-se abaixo o quadro sinóptico, de elaboração própria, detalhando as evoluções normativas do Plano de Seguridade Social do Servidor Público aposentado e pensionista, o qual subsidiará os estudos presentes nos capítulos seguintes.

		CPSS (%)
Antes da EC 41/2003	Os proventos de aposentadoria e pensão possuíam isenção total.	0,0%
A partir da EC 41/2003 (exigível a partir de 20/05/2004 - arts. 4º, 5º, 6º e 16 da Lei 10.887/2004)	Aposentados e pensionistas em gozo do benefício na data de publicação.	11% sobre a parcela do provento/pensão que ultrapassar 60% do teto do RGPS. (SEM EFICÁCIA)
	Aposentados e pensionistas a partir de JAN/2004.	11% sobre a parcela de provento que ultrapassar o teto do RGPS.

<sup>15</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. 1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I. p 359. Título. 15-08251 CDU– 34:336.2 (81).

<p>EC 47/2005 (exigível a partir de 20/05/2004 - arts. 4º, 5º, 6º e 16 da Lei 10.887/2004)</p>	<p>Aposentados e pensionistas portadores de doença incapacitante.</p>	<p>11% sobre a parcela de provento que ultrapassar o dobro do teto do RGPS.</p>
<p>EC 103/2019 (em vigor desde 1º de março de 2020)</p>	<p>Alíquotas progressivas* a partir dos proventos de aposentadoria e pensão que ultrapassarem o teto do RGPS, iniciando assim na 5ª faixa ** de valores da progressão aplicada aos servidores em atividade.</p>	<p>V, compreendida entre R\$ 6.433,58 e R\$ 11.017,42 – 14,5%; VI, entre R\$ 11.017,43 e R\$ 22.034,83 - 16,5%; VII, iniciada em R\$ 22.034,84 até R\$ 42.967,92 - 19%; VIII, valores superiores a R\$ 42.967,92 - 22%.</p>

\* No caso de o RPPS apresentar desequilíbrio financeiro e atuarial, será possível por meio de lei igualar a base de cálculo da contribuição dos aposentados e pensionistas à dos servidores ativos; assim, aqueles passam a ser tributados desde a parcela que superar o salário-mínimo. (§ art. 149, §§ 1º-B e 1º-C, da CF/88).

\*\* Valores em vigor a partir de 1º de janeiro de 2021.



## 2 DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A SUA NATUREZA JURÍDICA

Na doutrina, encontram-se diversas classificações ao abordar os tributos. Estas classificações servem para identificar os grupos e as espécies de tributos, sendo essenciais para definir as regras a que se submetem. Em outros termos, por meio da identificação da classe tributária é possível definir a sua natureza jurídica. Compreender a identificação e a natureza jurídica são essenciais para o entendimento da relação jurídico-tributária.

Quanto a classificação das espécies no sistema tributário brasileiro, relevante coligir as lições de Santi<sup>16</sup>:

[...] firmamos que três são, a priori, os critérios diferenciadores que convivem no bojo da Constituição Federal de 1988: (i) a vinculação, ou não, de uma atividade estatal no desenho da hipótese tributária; (ii) a previsão do destino legal do tributo; e (iii) a previsão legal do dever de restituir o tributo arrecadado numa data futura [...].

Nesta linha, é possível identificar 5 espécies de tributos: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios; e contribuições especiais. Enquanto os impostos e taxas se identificam-se juridicamente pelo fato gerador da obrigação tributária e os empréstimos compulsórios pela característica de ser restituível, as contribuições especiais se distingue pelo binômio base de cálculo/destinação<sup>17</sup>.

Neste seguimento, no tocante as contribuições sociais, acrescenta Gomes<sup>18</sup>,

Assim, ao interpretamos as contribuições sociais, temos que proceder uma ponderação entre a destinação legal, aspectos jurídicos, conforme demonstrado no item 3.3., de tal maneira que este consiga se adequar com os fins prescritos nos arts. 149 e 149-A da nossa constituição federal, sob pena de nulidade, inconstitucionalidade.

Deste modo, tem-se que as contribuições especiais se enquadram no tipo de tributo que não exigem qualquer prestação de atividade estatal, mas de necessária vinculação da arrecadação para a manutenção da atividade o que se destina prover, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade, e, ainda, inexistente a previsão de devolução do que fora recolhido.

<sup>16</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro. FISCOSoft, 2012. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>> Acesso em: 28 de mar. 2021.

<sup>17</sup> MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 156.

<sup>18</sup> GOMES, Filipe Lôbo. Contribuições sociais: especificação e regime jurídico constitucionais. Gráfica e Editora Atual, 2004, p. 65.

As contribuições especiais subdividem-se nas seguintes espécies: contribuições sociais (art. 195 CF/88); contribuição de intervenção de domínio econômico; contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica; contribuições especiais de custeio do serviço de iluminação pública.

No tocante as contribuições sociais, relevante evocar o art. 195 da CF/88, o qual, como mencionado por Balera<sup>19</sup>, define que o financiamento da seguridade social se dá por meio das contribuições sociais (tributos) e por intermédio dos repasses orçamentários das pessoas políticas (financeiro):

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**. (GRIFO NOSSO)

No eixo da seguridade social, a previdência social do regime próprio, é instrumentalizada por meio das contribuições previdenciárias dispostas na Constituição Federal no art. 149, caput e § 1, estabelecidos a base de cálculo e a finalidade do tributo:

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 Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, **para o custeio**, em benefício destes, do **regime previdenciário** de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (GRIFO NOSSO)

Importante salientar que, conforme mencionado pelo insigne Professor Dr. Filipe Lôbo<sup>20</sup>, “verifica-se, neste dispositivo, juntamente com as contribuições de iluminação pública, uma exceção à regra, eis que a instituição do restante das contribuições é de competência privativa da União.” Em outros termos, as contribuições instituídas para os sistemas de previdenciário são também de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

No tocante a natureza jurídica da contribuição previdenciária, até o advento da Constituição Federal de 1988, existia grande controvérsia: se era de cunho salarial, ou de prêmio, se parafiscal ou espécie tributária, como rememora Campos<sup>21</sup>. Hodiernamente, é

---

<sup>19</sup> BALERA, Wagner O financiamento dos regimes próprios de previdência. ABIPEM, Regimes Próprios: Aspectos Relevantes Vol. 10. São Paulo: Indústria Gráfica Senador, 2016, p7.

<sup>20</sup> GOMES, Filipe Lôbo. Contribuições sociais: especificação e regime jurídico constitucionais. Gráfica e Editora Atual, 2004, p. 83.

<sup>21</sup> CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. 3ª edição - Curitiba: Juruá, 2011, p. 152.

majoritário o entendimento, conforme menciona Ribeiro Júnior<sup>22</sup>, que a contribuição previdenciária é uma espécie do gênero contribuições sociais, que por sua vez são espécies do gênero contribuições especiais – tributo. E, segundo esclarece, trata-se de uma exação afetada ao custeio dos benefícios previdenciários, sendo vedada a sua destinação para fins diversos. Sujeita-se, assim, ao regime jurídico tributário, submetendo-se às suas regras e princípios.

Como já fora mencionado, os recursos obtidos via contribuições especiais são afetados a uma destinação própria<sup>23</sup>. Ou seja, trata-se de tributos qualificados pela destinação, como também assevera Mazza<sup>24</sup>. Nesta esteira, as contribuições previdenciárias ao RPPS são tributo cujos recursos são obrigatoriamente destinados ao custeio de despesas dos benefícios previdenciários do respectivo ente estatal. Em outras palavras, a contribuição previdenciária para o regime próprio dos servidores objetiva dar cobertura aos riscos a que estão sujeitos o servidor e sua família, compreendendo um conjunto de benefícios e ações que lhes garantam os meios de subsistência nos eventos de doença, invalidez, velhice, acidente em serviço, inatividade, falecimento, reclusão, proteção à maternidade, à paternidade e à adoção, e assistência à saúde (art. 184 da Lei 8.112/1990)<sup>25</sup>.

Sua incidência, conforme §1 do art. 4 da Lei 10.887/2004<sup>26</sup>, deve ser sobre o subsídio ou vencimento do cargo, acrescido de vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei

---

<sup>22</sup> RIBEIRO JUNIOR, H. J. A (i)legalidade da exigência de contribuição previdenciária de servidores públicos em licença sem vencimentos. In: Previdência Social nos 90 Anos da Lei Eloy Chaves. Curitiba: Juruá Editora, 2013. v. 01, p 382.

<sup>23</sup> CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos. 3ª edição - Curitiba: Juruá, 2011. p. 159.

<sup>24</sup> MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 215.

<sup>25</sup> Art. 184. O Plano de Seguridade Social visa a dar cobertura aos riscos a que estão sujeitos o servidor e sua família, e compreende um conjunto de benefícios e ações que atendam às seguintes finalidades:

I - garantir meios de subsistência nos eventos de doença, invalidez, velhice, acidente em serviço, inatividade, falecimento e reclusão;

II - proteção à maternidade, à adoção e à paternidade;

III - assistência à saúde.

Parágrafo único. Os benefícios serão concedidos nos termos e condições definidos em regulamento, observadas as disposições desta Lei.

<sup>26</sup> Art. 4º A contribuição social do servidor público ativo de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência social, será de 11% (onze por cento), incidentes sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.618, de 2012).

I - a totalidade da base de contribuição, em se tratando de servidor que tiver ingressado no serviço público até a data da publicação do ato de instituição do regime de previdência complementar para os servidores públicos federais titulares de cargo efetivo e não tiver optado por aderir a ele; (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

II - a parcela da base de contribuição que não exceder ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, em se tratando de servidor: (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

a) que tiver ingressado no serviço público até a data a que se refere o inciso I e tenha optado por aderir ao regime de previdência complementar ali referido; ou (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

b) que tiver ingressado no serviço público a partir da data a que se refere o inciso I, independentemente de adesão ao regime de previdência complementar ali referido. (Incluído pela Lei nº 12.618, de 2012)

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

e dos adicionais de caráter individual e sobre os proventos de aposentadorias e pensões, sendo destinada ao custeio da previdência social dos servidores públicos dos três Poderes da União.

## 2.1 DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA FEDERAL PARA APOSENTADOS E PENSIONISTAS

Desde o caráter solidário<sup>27</sup> trazido pela EC 41/2003, os aposentados e pensionistas passaram a figurar como sujeitos passivos da contribuição previdenciária para o regime próprio de previdência social. A contribuição dos servidores aposentados e pensionistas para o financiamento do RPPS está previsto no caput e §18 do art. 40 da CF/88, que assegura o regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas. A regra de custeio do RPPS, no âmbito federal, está disciplinada pela Lei n. 10.887, de 18.6.2004, nos art. 4º e 5º, já descritos no capítulo primeiro.

Conforme já verificado, a contribuição dos servidores públicos tem como base de cálculo a soma do vencimento com as vantagens de caráter permanente, adicionais e outras vantagens. Acerca dos aposentados e pensionistas da União, a base de cálculo da contribuição, atualmente, é o valor dos proventos recebidos em montante superior ao maior benefício do RGPS, não havendo incidência da CPSS sobre proventos cujo montante seja inferior ao teto do regime geral (art. 5º da Lei nº 10.887/2004)<sup>28</sup>. As alíquotas são progressivas, iniciando na 5ª faixa de valores da progressão aplicada aos servidores em atividade.

Não obstante a possibilidade de tributação na fonte incidindo nos proventos de aposentadoria e pensão, a Lei 11.941/2009 acresceu o art. 16-A a Lei 10.887/2004, que assim estabeleceu, *in verbis*:

---

<sup>27</sup> EC 41/2003 - Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações: "Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e **solidário**, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

<sup>28</sup> Art. 5º Os aposentados e os pensionistas de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, contribuirão com 11% (onze por cento), incidentes sobre o valor da parcela dos proventos de aposentadorias e pensões concedidas de acordo com os critérios estabelecidos no art. 40 da Constituição Federal e nos arts. 2º e 6º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. (Vide Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

Art. 16-A. A contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público (PSS), decorrente de valores pagos em cumprimento de decisão judicial, ainda que derivada de homologação de acordo, será retida na fonte, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal, pela instituição financeira responsável pelo pagamento, por intermédio da quitação da guia de recolhimento remetida pelo setor de precatórios do Tribunal respectivo, no caso de pagamento de precatório ou requisição de pequeno valor, ou pela fonte pagadora, no caso de implantação de rubrica específica em folha, mediante a aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor pago. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

**Parágrafo único.** O Tribunal respectivo, por ocasião da remessa dos valores do precatório ou requisição de pequeno valor, emitirá guia de recolhimento devidamente preenchida, que será remetida à instituição financeira juntamente com o comprovante da transferência do numerário objeto da condenação.

Tal alteração legislativa apresentou os procedimentos necessários para a retenção na fonte sobre as quantias pagas pelo ente federal por meio de precatórios e requisição de pequeno valor aos servidores públicos federais. Até então inexistia retenção deste tributo sobre os valores oriundos das lides contra a fazenda e que tivessem como objeto as diferenças salariais sujeitas a esta exação. Estabeleceu-se assim o modo, a autoridade competente e o momento da cobrança tributária sobre os valores pagos em cumprimento de decisão judicial<sup>29</sup>.

## 2.2 DA COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA E DO AGENTE ARRECADADOR

Para melhor compreender a relevância do tema, após verificar a classificação deste tributo, é importante compreender quem detém a competência para instituir a contribuição em estudo, o qual tem seus elementos essenciais - fato gerador, base de cálculo e deduções possíveis, alíquota, ... - dispostos no art. 40 da CFRB/88.

Conforme o art. 46 da Lei nº 12.350, de 2010<sup>30</sup>, a normatização, cobrança, fiscalização e controle desta contribuição social é atribuição da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, a quem foi delegada esta capacidade tributária ativa.

---

<sup>29</sup> SILVA, Beclate Oliveira. Contribuição Social do Servidor Público Federal: Limites à Aplicação do Art. 16<sup>a</sup> (Lei Nº 11.941/2009).

<sup>30</sup> Art. 46. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a normatização, cobrança, fiscalização e controle da arrecadação da contribuição destinada ao custeio do Regime de Previdência Social do Servidor de que trata a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004.

Parágrafo único. A contribuição de que trata este artigo sujeita-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais e de consulta, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Estabelecida a capacidade tributária ativa da RFB no tocante à contribuição destinada ao custeio do Regime de Previdência Social do Servidor Federal, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento caberá aos órgãos ou entidades que efetuarem o pagamento da remuneração ou proventos, conforme preceituado no art. 8º-A na Lei nº 10.887, de 2004<sup>31</sup>.

Em suma, tem-se que, para a CPSS, a competência tributária é da União, que delegou a capacidade tributária para normatizar, cobrar, fiscalizar e controlar à RFB e que definiu a responsabilidade pela retenção e o recolhimento para o ordenador de despesa que efetuar o pagamento dos vencimentos ou benefícios de aposentadoria/pensão.

Neste ponto, destaca-se a Orientação Normativa RFB nº 1332/2013 e suas atualizações, que estabelecem normas relativas à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor - CPSS, de que trata a Lei nº 10.887 de 18 de junho de 2004.

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N 1332, DE 14 DE FEVEREIRO DE 2013**

##### **CAPÍTULO I - DO OBJETO E DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO**

Art. 1º A normatização, a cobrança, a fiscalização e o controle da arrecadação da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, competem à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e deverão seguir as normas estabelecidas nesta Instrução Normativa.

##### **CAPÍTULO II - DOS CONTRIBUINTE**

Art. 2º Sujeitam-se ao pagamento da contribuição de que trata esta Instrução Normativa:

I- a União, suas autarquias e fundações; e

II- os servidores públicos ativos ocupantes de cargo efetivo, o aposentado e o pensionista de qualquer dos poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, os magistrados da União, os ministros do Tribunal de Contas da União e os membros do Ministério Público da União.

##### **CAPÍTULO III - DA BASE DE INCIDÊNCIA**

Art. 3º A CPSS incide sobre o subsídio ou vencimento de cargo vitalício ou efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual e sobre os proventos de aposentadorias e pensões, inclusive sobre a gratificação natalina.

##### **CAPÍTULO IV - DA ALÍQUOTA**

###### **Seção I - Da Alíquota de Contribuição do Servidor Ativo e do Aposentado ou Pensionista**

Art. 5º A **contribuição do servidor aposentado ou pensionista** é calculada sobre o valor dos proventos de aposentadorias e pensões **que ultrapassar o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS**, mediante aplicação das alíquotas de:

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1997, de 07 de dezembro de 2020)

I- **11% (onze por cento)**, até 29 de fevereiro de 2020; e

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1997, de 07 de dezembro de 2020)

II- **14% (quatorze por cento)**, a partir de 1º de março de 2020, que será reduzida ou majorada conforme o valor total do benefício recebido, de acordo com os parâmetros constantes de ato publicado periodicamente pelo Ministério da Economia.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1997, de 07 de dezembro de 2020)

<sup>31</sup> Art. 8º-A. A responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições de que tratam os arts. 4º a 6º e 8º será do dirigente e do ordenador de despesa do órgão ou entidade que efetuar o pagamento da remuneração ou do benefício.

## CAPÍTULO VI - DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

### Seção I - Das Decisões Judiciais

#### Subseção I - Das Contribuições Decorrentes de Decisões Judiciais

**Art. 9º Na hipótese de valores pagos a servidor ativo ou aposentado ou a pensionista em cumprimento de decisão judicial**, ainda que derivada de homologação de acordo, serão observados os seguintes procedimentos:

I- nos pagamentos feitos por intermédio de precatório ou requisição de pequeno valor, a instituição financeira reterá o valor correspondente à contribuição devida, com base no valor informado pelo juízo da execução, e efetuará o recolhimento do valor retido nos mesmos prazos estabelecidos no § 2º do art. 7º;

§ 1º As contribuições retidas na forma dos incisos I e II do caput incidem sobre o valor pago **em cumprimento de decisão judicial ou decorrente do acordo homologado**, observado o disposto no § 1º do art. 3º e no art. 5º, e correspondem a 11% (onze por cento) sobre essa base.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1643, de 23 de maio de 2016)

§ 2º Caso não seja efetuada a retenção na forma prevista no inciso I do caput, o crédito tributário relativo à parcela devida será constituído em nome da instituição financeira.

§ 3º Para efeitos do disposto no § 2º, **considera-se ocorrido o fato gerador na data do efetivo pagamento dos valores referidos no caput.**

§ 4º **Não incide CPSS** sobre valores relativos a parcela de aposentadoria ou pensão recebidos em cumprimento de decisão judicial, decorrentes de créditos originados **em data anterior a 20 de maio de 2004.**

§ 8º **Não incide CPSS sobre a parcela referente aos juros de mora decorrente de valores pagos em cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado.**

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1643, de 23 de maio de 2016)  
(GRIFO NOSSO)

É relevante citar a possibilidade de se impor sanções penais e administrativas ao dirigente do órgão ou entidade responsável pela retenção da CPSS (art. 8º-A na Lei nº 10.887, de 2004)<sup>32</sup> pela não integralidade da retenção e do recolhimento.

Como pode-se notar, as orientações normativas listadas acima definem os elementos que norteiam o desconto da contribuição previdenciária para o plano de seguridade social do servidor público federal, indicando o seu fato gerador, a sua base de cálculo e sua incidência, com base no art. 40 da Constituição Federal/88 e na Lei nº 10.887 de 18 de junho de 2004, que servirão de guia na construção da regra matriz de incidência a ser elaborada a seguir.

### 2.3 DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Visando à interpretação dos textos legais da contribuição para plano de seguridade social do servidor público federal, adotou-se a linha idealizada por Paulo de Barros Carvalho e derivado do pensamento de Lourival Vilanova, fazendo-se necessário compreender e conceituar

<sup>32</sup> Art. 8º-A. A responsabilidade pela retenção e recolhimento das contribuições de que tratam os arts. 4º a 6º e 8º será do dirigente e do ordenador de despesa do órgão ou entidade que efetuar o pagamento da remuneração ou do benefício. [...] II – sujeita o responsável **às sanções penais e administrativas cabíveis**. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

a norma jurídica e o sistema gerativo de sentido dela, além de indicar as premissas admitidas. Para o doutrinador<sup>33</sup>:

Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo.

Deste modo, classificam-se as normas jurídicas tributárias conforme critérios mais completos<sup>34</sup>:

- a) normas que delinham princípios, gerados para dar limites da virtualidade legislativa no campo tributário;
- b) normas que definem a incidência do tributo, ou seja, descrevem os termos determinados da dívida;
- c) normas que fixam outras providências administrativas operacionais tributárias, como, por exemplo, as relativas ao lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.

Neste mesmo diapasão, Carvalho<sup>35</sup>, assim definiu norma jurídica:

As normas jurídicas têm a organização interna das proposições condicionais, em que se enlaça determinada consequência à realização de um fato. Dentro desse arcabouço, a hipótese refere-se a um fato de possível ocorrência, enquanto o consequente prescreve a relação jurídica que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto normativo.

(...) “Norma Jurídica” é a expressão mínima e irredutível (com o perdão do pleonasma) de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem sucedida, devem revestir um quantum de estrutura formal.

Entende-se assim que a norma jurídica é o vínculo jurídico que conecta as relações intersubjetivas na obrigação tributária entre os sujeitos ativo e passivo e a prestação, que deve ser submetida a uma decodificação para que seja dela retirado o seu sentido pleno, os quais Carvalho<sup>36</sup> nomeia de sistema S1, S2, S3 e S4.

S1 é o plano da textualidade ou expressão. Em outras palavras, é o que está escrito e é capaz de produzir sentido.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 146-147

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. São Paulo: Saraiva, 2013, p 251-252.

<sup>35</sup> Apud MORAES, Eliardo Soares. Conceitos acerca da Regra-matriz de incidência, obrigação tributária e sujeição passiva à luz do Direito Tributário Conteúdo Jurídico, Brasília-DF.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 7 Ed. São Paulo: Saraiva. 2009. P 104-107



Ao retirar os sentidos do texto, constrói-se o plano S2, que são os significados erguidos a partir do que está escrito. É o plano das significações, mas ainda não é a norma.

O plano S3 é o sentido retirado do texto (S2) organizado como norma. Surge a estrutura hipotético-condicional, construída a partir dos enunciados.

Por fim, o plano S4, que é a unidade sistêmica e a subordinação que se estabelece entre as regras jurídicas.

Neste sentido, o significado pleno da norma jurídica precisa conter a integração de enunciados que Paulo de Barros Carvalho<sup>37</sup> definiu de “mínimo irreduzível de manifestação do deôntico”:

Ora, guardando a forma de sistema, as unidades que compõem o Direito Positivo são as normas jurídicas, juízos hipotético-condicionais, em que se enlaça ao antecedente, ou descritor, um consequente, ou prescritor, tudo por intermédio da cópula deôntica – o “dever-ser”, na sua configuração neutra, isto é, sem modalização. Essas entidades lógicas (os juízos hipotéticos) ganham expressão verbal no jeito de proposições – proposição hipótese e proposição tese – entreligadas pelo conectivo peculiar ao domínio do normativo-social, a que já me referi.

Portanto, a regra matriz de incidência tributária - RMIT é norma jurídica em sentido estrito, capaz de produzir efeitos no caso concreto. No caso deste TCC, é a regra matriz de incidência tributária com foco na contribuição previdenciária. Será estudada em seus aspectos antecedente e consequente. No antecedente, tem-se a descrição do fato (critério material) e as definições de tempo (critério temporal) e espaço (critério espacial). Enquanto no consequente, estão os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo).

Esta equação apresenta um modelo lógico que busca resumir a incidência das normas jurídicas e tributárias. Destarte, demonstra a hipótese (A), suporte fático e condições de tempo e espaço, e uma consequência (C), relação obrigacional entre o sujeito ativo e passivo e o critério quantitativo, como segue:

$$A (C_m + C_t + C_e) \rightarrow C_n [ C_p (S_a \times S_p) + C_q (B_c \times A_l)]$$

**A** – Antecedente; **C<sub>m</sub>** – Critério Material; **C<sub>t</sub>** – Critério Temporal; **C<sub>e</sub>** – Critério Espacial.

**C<sub>n</sub>** – Consequente; **C<sub>p</sub>** – Critério Pessoal; **S<sub>a</sub>** – Sujeito Ativo; **S<sub>p</sub>** – Sujeito Passivo;

**C<sub>q</sub>** – Critério Quantitativo; **B<sub>c</sub>** – Base de Cálculo; **A<sub>l</sub>** – Alíquota

---

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O Absurdo Da Interpretação Econômica Do “Fato Gerador” Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinaridade. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, V 102. 2007. P. 443-444.

Admitindo esta linha de raciocínio, o desafio é a montagem da estrutura de apresentação do tributo que é objeto desta pesquisa: a contribuição para regime próprio de previdência social prevista nos art. 4 e ss da Lei 10.887/2004, para posterior análise de sua aplicação sobre os pagamentos percebidos judicialmente por aposentados e pensionistas.

### 2.3.1 A RMIT da CPSS

Com o objetivo de entender como funciona a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor, é importante analisar seus componentes e o que representam.

**Hipótese de Incidência:** representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.<sup>38</sup> Neste caso, a hipótese está ligada ao recebimento de vencimentos, vantagens pecuniárias permanentes, proventos de aposentadorias e pensões por servidores em atividade, aposentado ou pensionista. Somente terá por ocorrido o fato jurídico tributário quando se concretizar o pagamento pela União e o respectivo recebimento pelo sujeito passivo.

**Critério Material:** este é o critério preponderante, pois os demais critérios da hipótese somente o condicionam, sendo assim o núcleo do suposto normativo.<sup>39</sup> Ou seja, é a parte central da hipótese de incidência, representando o momento de sua materialização. Apresenta-se por um verbo pessoal acompanhado de um complemento. No caso, o critério material é formado pelo verbo “receber” e pelos complementos “vencimentos, vantagens pecuniárias permanentes, proventos de aposentadorias e pensões”.

**Critério Temporal:** este critério se refere ao momento de ocorrência do fato gerador. Mostra-se pertinente, pois indicará também o regime jurídico aplicável, uma vez que se aplica a lei vigente na data da ocorrência do critério material. Neste caso, não se deve confundir o

---

<sup>38</sup> SABBAG, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016, p 1391.

<sup>39</sup> VIEIRA, J. R.; LANA, Renato. A regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária das empresas: indigência, complexidade e prestígio. Previdência social - nos 90 anos da Lei Eloy Chaves. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2013, v. 1, p. 555.

momento em que ocorre o fato tributário com o período de apuração do referido tributo.<sup>40</sup> Assim, considera-se devida a CPSS no mês de referência do pagamento do vencimento, provento ou pensão.

**Critério Espacial:** este critério corresponde ao local de ocorrência do fato gerador, que pode ter como importância determinar a competência tributária, como é o caso da CPSS, o qual define a competência da União.

**Consequente Tributário:** ocorrido o fato já descrito no momento e local definidos por lei, surge o consequente normativo obrigatório em seus aspectos subjetivos e quantitativos. Somente com o enunciado do consequente da norma individual e concreta é que aparecerá o fato da relação jurídica, na sua integridade constitutiva, atrelando dois sujeitos (ativo e passivo), em torno de uma prestação submetida ao operador deôntico modalizado.<sup>41</sup>

**Critério Pessoal:** é o aspecto subjetivo, inerente a hipótese de incidência, que traz a relação jurídica entre sujeitos de direitos e deveres.

**Sujeito Ativo:** trata-se do sujeito de capacidade contributiva ativa, que pode exigir o cumprimento da obrigação tributária. Na concepção de Sabbag<sup>42</sup>, a sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos, assim previsto no art. 119 do CTN:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da **competência para exigir o seu cumprimento**. As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, **por delegação**, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º do CTN). (GRIFO NOSSOS)

Depreende-se assim que existem dois tipos de sujeitos ativos: o direto e o indireto. O direto é o ente que possui a competência tributária, no caso a União. Já o sujeito ativo indireto é aquele que recebeu por delegação a capacidade tributária, ou seja, é o titular que pode exigir o pagamento do tributo, qual seja, a Receita Federal do Brasil.

<sup>40</sup> VIEIRA, J. R.; LANA, Renato. A regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária das empresas: indigência, complexidade e prestígio. Previdência social - nos 90 anos da Lei Eloy Chaves. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2013, v. 1, p. 560.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p 201.

<sup>42</sup> SABBAG, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p 1407.

**Sujeito Passivo:** é o sujeito que tem relação direta com o fato gerador e que por isso é obrigado ao pagamento do tributo. Neste sentido, nos termos do Art. 121 do CTN, tem-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Deste modo, infere-se que o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Essa pessoa poderá ser o contribuinte – aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador ou o responsável, que não tem essa relação com tal fato. Na análise posta, o sujeito passivo é o servidor ativo, aposentado ou pensionista.

**Critério Quantitativo:** é o critério que irá quantificar o valor do tributo, por intermédio da base de cálculo e da alíquota definidos.

**Base de Cálculo:** é a representação econômica do fato gerador. Esta deve confirmar o critério material, servindo para indicar o tipo tributário, conforme interpretação dos art. 145 §2<sup>43</sup> e art. 154, I da Constituição Federal de 1988<sup>44</sup>. Para a contribuição previdenciária do regime próprio de previdência social do servidor público federal, a base de cálculos são o subsídio ou vencimento do cargo, acrescido de vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei e dos adicionais de caráter individual e os proventos de aposentadorias e pensões.

**Alíquota:** é o coeficiente que se deve aplicar à base de cálculo. Há dois tipos de alíquotas: a específica e *ad valorem*. A específica é aquela fixada por quantidade do bem objeto da tributação. Já a *ad valorem* é a estabelecida em percentuais, sendo a que se aplica à contribuição previdenciária. No caso da CPSS, a mesma já foi fixada em 11% (onze por cento), ou seja, alíquota única independente do quantum percebido pelo contribuinte. Contudo, atualmente, a alíquota da CPSS é progressiva, variando entre 7,5% (sete e meio por cento) a 22% (vinte e dois por cento), conforme o valor da base de cálculo (quanto maior a base de contribuição, maior o percentual da exação).

<sup>43</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

<sup>44</sup> Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Pelo exposto neste item, tem-se construída a RMIT da CPSS, ferramenta que balizará o capítulo seguinte, visto que definidas as premissas básicas que orientam a contribuição para regime próprio de previdência social, prevista nos art. 4 e ss da Lei 10.887/2004, viabilizando, assim, o estudo da prática de apuração da CPSS e o enfrentamento teórico das controvérsias judiciais em torno do tema.

### 3 DA CONTROVÉRSIA JUDICIAL NA APURAÇÃO DA CPSS

Desde a publicação da Lei 11.941/2009, que alterou, entre outros, a Lei 10.887/2004, adicionando o art. 16-A para estabelecer o desconto da contribuição previdenciária sobre valores pagos em cumprimento de decisão judicial, tem surgido controvérsia decorrente deste mecanismo de retenção tributária. Como será demonstrado a seguir, o recente modo de retenção da CPSS gerou diversas polêmicas judiciais quanto aos parâmetros de apuração e de retenção, o que levou o tema para análise e discussão nos Tribunais Superiores, estabelecendo jurisprudência sobre a questão.

#### 3.1 DA ANÁLISE PRÁTICA DE APURAÇÃO DA CPSS PARA APOSENTADOS E PENSIONISTAS DO SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL SOBRE VALORES PERCEBIDOS JUDICIALMENTE

Por oportuno, informa-se o corte metodológico empreendido neste ponto. Dispensa-se o sujeito passivo servidor público federal em atividade. Isto porque, na prática é irrelevante a controvérsia na quantificação do tributo devido por este servidor. Neste caso, o foco se dá no art. 16-A da Lei 10.887/2004, que regulamenta a retenção da Contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público (CPSS) sobre os valores pagos em cumprimento de decisão judicial.

Art. 16. As contribuições a que se referem os arts. 4º e 5º desta Lei serão exigíveis a partir de 20 de maio de 2004.

Art. 16-A. A contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público (PSS), decorrente de valores pagos em cumprimento de decisão judicial, ainda que derivada de homologação de acordo, será retida na fonte, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal, pela instituição financeira responsável pelo pagamento, por intermédio da quitação da guia de recolhimento remetida pelo setor de precatórios do Tribunal respectivo, no caso de pagamento de precatório ou requisição de pequeno valor, ou pela fonte pagadora, no caso de implantação de rubrica específica em folha, mediante a aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor pago. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Parágrafo único. O recolhimento da contribuição deverá ser efetuado nos mesmos prazos previstos no § 1º do art. 8º-A, de acordo com a data do pagamento. (Redação dada pela Lei nº 12.688, de 2012)

Infere-se que tal instituto apresenta um novo meio de arrecadação. Pois não há alteração de nenhum dos critérios presentes na regra matriz de incidência já estabelecida para a CPSS,

mas sim a indicação do momento de quitação do tributo sobre parcela da base de contribuição adimplida em cumprimento de decisão judicial.

A problemática relacionada a este meio de arrecadação se dá quando o ente estatal procede a apuração e arrecada a contribuição aplicando a alíquota sobre o total dos rendimentos recebidos. Desconsiderando-se que, no caso dos servidores aposentados ou pensionistas, parte de seus proventos não está suscetível à tributação, a qual apenas atinge os valores que ultrapassem o limite máximo fixado para os benefícios do regime geral de previdência social (art. 5º da Lei nº 10.887/2004).

Neste seguimento, com o fito de ilustrar a controvérsia, apresenta-se:

PEDIDO NACIONAL DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PSS. INCIDÊNCIA SOBRE APOSENTADORIAS E PENSÕES. LIMITE DE INCIDÊNCIA: O TETO DO RGPS. AGRAVAMENTO DA SITUAÇÃO DO RECORRENTE, EM CASO DE PROVIMENTO. INCIDENTE CONHECIDO E IMPROVIDO. (...)5. Assim, nos casos em que se refere ao **período anterior** à edição da **Emenda Constitucional nº 41/2003**, não são devidos os descontos em referência, porquanto o fato gerador da obrigação previdenciária guarda correspondência com a época em que a verba era devida, razão pela qual não se pode admitir a exação sobre valores que deveriam ter sido pagos em período anterior à taxação dos inativos e pensionistas. 6. Quanto ao **período posterior à edição da EC nº 41/03**, mesmo tendo o fato gerador do tributo ocorrido em momento no qual era possível a sua incidência, **o desconto** deve obedecer ao requisito expresso no art. 5º da Lei 10.887/2004, ou seja, **somente poderá incidir o PSS sobre os valores que ultrapassem o teto estabelecido pelo RGPS.(...)** (TNU, PEDILEF 05028736620144058400, DJ. 13/10/2015). (GRIFO NOSSO)

Da leitura do Pedido Nacional de Uniformização de Lei Federal percebe-se que foi considerado indevida a tributação para aposentados e pensionistas sobre valores que deveriam ter sido pagos em período anterior a vigência da EC 41/2003, por não estarem sujeitos a esta tributação. Indica também, a Turma Nacional de Uniformização, que mesmo após a edição da referida emenda há uma faixa de isenção a ser obedecida que equivale ao teto do regime geral de previdência social. Perceba-se que a lide se dá sobre quantias devidas e não pagas em época própria, cuja obtenção se deu pelas vias judiciais.

Esta questão possui intensa relevância, dado que somente em 2020 a Justiça Federal pagou R\$ 17 Bilhões<sup>45</sup> em precatórios. Logo, é preciso atentar para o período a que se referem as parcelas (**Ct**) de proventos percebidas em cumprimento de decisão judicial; confirmar se, neste período, o sujeito passivo (**Sp**) mantinha a condição de aposentado ou pensionista; efetuar a soma das parcelas ao provento mensal e separar a base de cálculo do tributo (**Bc**); verificar

<sup>45</sup> JUSTIÇA FEDERAL Irá Pagar R\$ 17 Bilhões Em Precatórios No Próximo Ano. Disponível em:<<http://www.cjf.jus.br/cjf/noticias/2016-1/setembro/justica-federal-ira-pagar-r-17-bilhoes-em-precatórios-no-proximo-ano>> Acesso em: 03 set. 2019.

qual alíquota deve ser utilizada. Somente após estes procedimentos é que será possível calcular a quantificação da CPSS devida.

Neste sentido, assim explica o ilustre Professor Dr. Beclaute Oliveira Silva<sup>46</sup>

O pagamento do precatório ou da requisição de pequeno valor não constitui novo critério material ou base de cálculo de novo tributo, senão mera correção judicial de erro administrativo. A quantificação do débito deve se reportar ao momento em que a verba era devida e, por ilegalidade, não fora paga. Este levantamento deverá ser ultimado no lançamento, caso não se tenha operado a decadência. Neste momento também deverá ser verificado se havia alguma imunidade, isenção ou não incidência, como também qualquer estipulação que impeça a cobrança do tributo. Ademais, a verificação do débito impõe à Fazenda Pública analisar a base de cálculo segundo a lei de regência, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica, que aqui se expressa pelo brocardo *tempus regit actum*.

No intuito de proceder a análise prática de apuração da CPSS na fase de cumprimento de decisão judicial, indica-se a seguinte regra matriz de incidência tributária:

$$A (Cm + Ct + Ce) \rightarrow Cn [ Cp (Sa \times Sp) + Cq (Bc \times Al)]$$

**A** – a contribuição previdenciária incidirá sobre os proventos de aposentadorias e pensões, sendo destinada ao custeio da previdência social dos servidores públicos dos três Poderes da União.

**Cm** – perceber proventos de aposentadorias e pensões.

**Ct** – o momento em que estas quantias deveriam ter sido pagas, mas que, por alguma ilegalidade, teve sua quitação postergada.

**Ce** – o território nacional.

**Cn** – consequente normativo.

**Sa** – a Fazenda Pública Federal.

**Sp** – o servidor público federal aposentado ou pensionista.

**Crítérios que quantificam o tributo:**

**Bc** – são as parcelas de proventos de aposentadorias e pensões percebidas judicialmente que fazem parte da base de cálculo da CPSS.

**Al** – com coeficiente fixo de 11% e variável entre 14,5% e 22,0%.

Partindo do axioma acima admitido, apresenta-se uma simulação detalhada dos cálculos de apuração da CPSS. Para fins de simplificar esta operação, presume-se que as parcelas percebidas compõem a base de contribuição do tributo e excluem-se os índices de atualização

---

<sup>46</sup> SILVA, Beclaute Oliveira. Contribuição Social do Servidor Público Federal: Limites à Aplicação do Art. 16<sup>a</sup> (Lei N° 11.941/2009).



monetária e os juros, os quais receberão comentários ao final. Por oportuno, comunica-se que as tabelas seguintes foram criadas com valores fictícios, objetivando o deslinde da apuração simulada da contribuição previdenciária. São, portanto, planilhas de feitura própria, em que as variáveis foram escolhidas no intento de melhor ilustrar a emulação do objeto em estudo.

### SIMULAÇÃO 01

1) **Sp** - servidor público federal **aposentado/pensionista** não portador de doença incapacitante, em gozo do benefício **após a EC 41/2003** que obteve judicialmente no valor total de R\$ 5.750,00, referentes a parcelas remuneratórias devidas e não pagas entre JAN/2003 e ABR/2005 (Ct):

MÊS/Ano	Provento de aposentadoria e pensão recebido (A)	Parcela de provento/pensão apurada (Liquidação) (B)	TOTAL (C = A + B)	Teto RGPS (R\$) (D)	Vlr Tributável (E = C - D)	Aliquota (F)	PSS DEVIDO (R\$) (G = E x F)	PSS RETIDO (R\$) (H)	PSS a recolher (R\$): (G) - (H)
jan/03	1.800,00	150,00	1.950,00	1.561,66	388,34	0%	-	-	-
fev/03	1.800,00	150,00	1.950,00	1.561,66	388,34	0%	-	-	-
mar/03	1.800,00	150,00	1.950,00	1.561,66	388,34	0%	-	-	-
abr/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
mai/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
jun/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
jul/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
ago/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
set/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
out/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
nov/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
13 SL	<b>1.800,00</b>	<b>150,00</b>	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
dez/03	1.800,00	150,00	1.950,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
jan/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
fev/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
mar/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
abr/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.400,00	-	0%	-	-	-
mai/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
jun/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
jul/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
ago/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
set/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
out/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
nov/04	<b>2.200,00</b>	<b>200,00</b>	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
13 SL	<b>2.200,00</b>	<b>200,00</b>	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
dez/04	2.200,00	200,00	2.400,00	2.508,72	-	11%	-	-	-
jan/05	2.300,00	300,00	2.600,00	2.508,72	91,28	11%	10,04	-	10,04

fev/05	2.300,00	300,00	2.600,00	2.508,72	91,28	11%	10,04	-	10,04
mar/05	2.300,00	300,00	2.600,00	2.508,72	91,28	11%	10,04	-	10,04
abr/05	2.300,00	300,00	2.600,00	2.508,72	91,28	11%	10,04	-	10,04
SOMA	5.750,00								
<b>Total</b>									<b>RS 40,16</b>

Analisando a planilha acima, vê-se que no período entre JAN/2003 a ABR/2004 há isenção da contribuição previdenciária, que passou a ser devida pelo **(Sp)** somente a partir de 20 de maio de 2004. Nada obstante, recompondo a regra matriz de incidência, observa-se que há diversos meses em que o critério quantitativo **(Bc)** não foi alcançado. Isto porque a tributação incide, neste período **(Ct)**, apenas nos meses em que a parcela obtida judicialmente somada aos proventos extrapolar o teto do Regime Geral da Previdência Social –RGPS. Multiplicando-se 11% (onze por cento) sobre o total resulta na monta de **R\$ 632,50** (seiscentos e trinta e dois reais e cinquenta centavos), o que estaria em descompasso com o estabelecido com a regra matriz de incidência. Assim, a alíquota deve incidir, mês a mês, sobre a parcela que suplantar o teto do RGPS, o que totaliza, *in caso*, **R\$ 40,16** (quarenta reais e dezesseis centavo) a título de PSS devido.

Em apoio às considerações supramencionadas, tem-se:

TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO. PLANO DE SEGURIDADE SOCIAL. RPV. DESCONTO SOBRE O EXCEDENTE AO TETO NO VALOR GLOBAL. PARCELAS ESTIPENDIAIS DE VÁRIAS COMPETÊNCIAS. **NECESSIDADE DE CÁLCULO DO DESCONTO CONSIDERANDO AS PARCELAS MÊS A MÊS**. RECURSO. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.” (...) 6. Razão jurídica não assiste à Agravante. O Juiz Relator do caso afirmou: “Trata-se de recurso interposto em face da sentença que julgou procedente o pedido de restituição da contribuição previdenciária de servidor público descontada no que excedeu ao teto previdenciário, em pagamento de diferenças remuneratórias por meio de Requisição de Pequeno Valor - RPV, consideradas mês a mês. **Com efeito, o art. 5º da Lei n. 10.887/04 determina que o desconto de 11% a título de plano de seguridade social do servidor público sobre o que exceder ao teto, em se tratando de aposentados e pensionistas**. Ainda que o art. 16-A da Lei n. 10.887/04 determine o desconto de 11% sobre cumprimento de decisões judiciais por meio de precatórios ou requisições de pequeno valor, decorrentes de implantação de rubricas em folha de pagamento de servidor, sua interpretação não pode ser dissociada do art. 5º mesma lei. No caso concreto, a parte autora traz o documento de fl. 10 em que se pode verificar o pagamento e o desconto, sem que as parcelas sejam consideradas mês a mês. **Desse modo, há eventual prejuízo, porquanto, consideradas as parcelas mês a mês, não haveria desconto da contribuição previdenciária, ou o montante seria menor do que sobre o montante de todas**” (grifos nossos). A apreciação do pleito recursal exigiria a análise prévia da legislação infraconstitucional aplicada à espécie (Lei n. 10.887/2004). (...)” (ARE 770.147/RJ, Relator o Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, DJe 6.11.2013, transitada em julgado em 19.12.2013. (GRIFO NOSSO)

A decisão acima colecionada promoveu a manutenção da sentença que estabeleceu a devolução da CPSS descontada no pagamento da RPV, tendo em vista que o cálculo do tributo não considerou o base de contribuição mês a mês, prezando pelo regime de competência.

Conforme demonstrado na SIMULAÇÃO 01, “consideradas as parcelas mês a mês, não haveria desconto da contribuição previdenciária, ou o montante seria menor do que sobre o montante de todas”.

Neste ponto, é cabível distinguir o conceito de regime de caixa e regime de competência. Para melhor compreender estes regimes, destaca-se o que leciona Marion<sup>47</sup>:

#### **REGIME DE COMPETÊNCIA**

Este regime é universalmente adotado, aceito e recomendado pela Teoria da Contabilidade e pelo Imposto de Renda. Evidencia o resultado da empresa, lucro ou prejuízo, da forma mais adequada e completa. As regras básicas para a contabilidade pelo regime de competência são:

- a) A receita será contabilizada **no período em que for gerada, independente do seu recebimento.**
- b) A despesa será contabilizada como tal, **no período em que for consumida, incorrida, utilizada, independente do pagamento.**

[...]

O Lucro será apurado, portanto, considerando-se determinado período...: toda a despesa gerada no período (mesmo que ainda não tenha sido paga) será subtraída do total da receita, também gerada no mesmo período (mesmo que ainda não tenha sido recebida)

#### **REGIME DE CAIXA**

O regime de Caixa, como instrumento de apuração de resultado, é uma forma simplificada de contabilidade, aplicado basicamente às micro-empresas ou as entidades sem fins lucrativos ...

As regras básicas para a contabilidade para este regime são:

- a) A receita será contabilizada no **momento do seu recebimento**, ou seja, quando entrar dinheiro em caixa (encaixe).
- b) A despesa será contabilizada **no momento do pagamento**, ou seja, quando sair dinheiro do caixa (desembolso).

Assim, o lucro será apurado subtraindo-se toda a despesa paga (saída de dinheiro do caixa) da receita recebida (entrada de dinheiro no caixa) (GRIFO NOSSO)

E, ainda, segundo a atual redação do art. 9º, da Resolução CFC 750/93, com a redação dada pela Resolução CFC 1282/10:

**Art. 9 O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.**

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.” (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (GRIFO NOSSO)

Estabelecidas as diferenças entre os regimes de caixa e competência, pode-se afirmar que ao determinar a necessidade de cálculo do desconto previdenciário considerando as parcelas mês a mês, o Ministro Dias Toffoli defende que a operação se dê pelo regime de competência,

---

<sup>47</sup> MARION, José Carlos. Apuração do resultado e regimes de contabilidade. *In*: Contabilidade Básica. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008. cap. 6, p. 85-86.

definindo que a base de contribuição seja contabilizada no período em que era devida, independente do seu recebimento.

Neste sentido, a jurisprudência estabelecida é que, dada a ocorrência diferida da hipótese de incidência tributária (percebimento de provento de aposentadoria/pensão) por ilegalidade perpetrada pelo Estado, impõe o recálculo do tributo, sendo forçoso a alteração no critério quantitativo no período a que compete, para corrigir assim o lançamento da contribuição previdenciária.

Esta sistemática de tributação é a mesma adotada para a apuração do imposto de renda das pessoas físicas quando do recebimento cumulativo de valores. Neste sentido, existe jurisprudência consolidada no que diz respeito a CPSS, como se verifica na decisão da Suprema Corte:

(...) A tributação incidente sobre a cumulatividade dos vencimentos, quitados com atraso e de uma única vez, desconsiderando os pagamentos efetuados mensalmente, afronta o princípio da igualdade, da mesma maneira que ocorre com o imposto de renda. **Portanto, o PSS também deve incidir sobre cada pagamento mensal, separadamente, obedecendo ao chamado regime de competência.** (STF, ARE 938562 / PE, Relator Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, julgado em 01/02/2016, DJe 05.02.2016); (GRIFO NOSSO)

Para o supracitado Ministro, admitir o regime de caixa, na hipótese de percepção acumulada de proventos, causaria o locupletamento indevido do ente estatal. Em julgado semelhante - RE 614.406/RS -, o Min. Marco Aurélio definiu que o Imposto de Renda incidente na hipótese de percepção acumulada de proventos deve ser apurado sob o regime de competência, e não sob o regime de caixa. Isso porque o sujeito não poderia ser punido duplamente. Em primeiro lugar, por ver suprimido um direito devido. Em segundo lugar, por admitir o locupletamento do Estado com base em situação que o próprio poder público deu causa.

## SIMULAÇÃO 02

**2) Sp** - servidor público federal **aposentado/pensionista, portador de doença incapacitante**, que obteve judicialmente o valor total de R\$ 5.750,00, referentes a parcelas remuneratórias devidas e não pagas entre JAN/2003 e ABR/2005 (Ct):

O Sp em análise dispensa planilha de cálculo, dado que, na recomposição mensal da matriz de incidência tributária, observou-se que as parcelas percebidas judicialmente somadas aos proventos correspondentes não suplantam o “dobro” do teto do RGPS. Logo, neste caso se

verifica **isenção total ao PSS** na conta de liquidação simulada.

### SIMULAÇÃO 03

**3) Sp** - servidor público federal **aposentado/pensionista**, que obteve judicialmente o valor total de R\$ 5.750,00, referentes a parcelas remuneratórias devidas e não pagas entre MAR/2020 e MAR/2021 (Ct):

O objetivo desta simulação é verificar os efeitos práticos da EC 103/2019 na quantificação da CPSS sobre valores percebidos judicialmente pelos aposentados/pensionistas. A partir da vigência da referida emenda, 1º de março de 2020, o **Sp** aposentado/pensionista, portador ou não de doença incapacitante, recebe o mesmo tratamento legal. Torna-se irrelevante estar em gozo do benefício antes ou após a publicação da referida reforma constitucional. Também quanto ao critério quantitativo, tem-se uma única regra. A faixa de isenção é a maior remuneração do regime geral de previdência, sujeitos à tributação o que isto ultrapassar (Cq) e a alíquota sobre o que ultrapassar este valor é progressiva, iniciando em 14,5% (Ai) (quatorze e meio por cento).

MÊS/Ano	Provento de aposentadoria e pensão recebido (A)	Parcela de provento/pensão apurada (Liquidação) (B)	TOTAL (C = A + B)	Teto RGPS (R\$) (D)	Vlr Tributável (E = C - D)	Alíquota (F)	PSS DEVIDO (R\$) (G = E x F)	PSS RETIDO (R\$) (H)	PSS a recolher (R\$): (G) - (H)
mar/20	5.700,00	300,00	6.000,00	6.101,06	-	14,50%	-	-	-
abr/20	5.700,00	300,00	6.000,00	6.101,06	-	14,50%	-	-	-
mai/20	5.700,00	300,00	6.000,00	6.101,06	-	14,50%	-	-	-
jun/20	5.700,00	300,00	6.000,00	6.101,06	-	14,50%	-	-	-
jul/20	6.000,00	400,00	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
ago/20	6.000,00	400,00	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
set/20	6.000,00	400,00	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
out/20	6.000,00	400,00	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
nov/20	6.000,00	400,00	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
13 SL	<b>6.000,00</b>	<b>400,00</b>	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
dez/20	6.000,00	400,00	6.400,00	6.101,06	298,94	14,50%	43,35	-	43,35
jan/21	6.200,00	550,00	6.750,00	6.433,57	316,43	14,50%	45,88	-	45,88
fev/21	6.200,00	550,00	6.750,00	6.433,57	316,43	14,50%	45,88	-	45,88
mar/21	6.200,00	650,00	6.850,00	6.433,57	416,43	14,50%	60,38	-	60,38
SOMA		5.750,00							
								<b>Total</b>	<b>RS 455,57</b>

À primeira vista, pode-se crer que a EC 103/2019 simplificou a apuração da CPSS devido sobre os valores percebidos judicialmente. Contudo, apesar da unificação dos critérios de cálculo, o escalonamento da alíquota apresenta um complicador prático quando à base de

contribuição que já sofre retenção na fonte. Neste caso, é preciso calcular a alíquota efetiva para o provento mensal e para o total do provento após a soma da parcela devida, verificar a CPSS retida e subtrair do total que deveria ter sido recolhido.

MÊS/Ano	Provento de aposentadoria e pensão recebido (A)	Parcela de provento/pensão apurada (Liquidação) (B)	TOTAL (C = A + B)	Teto RGPS (R\$) (D)	Vlr Tributável (E = C - D)	PSS DEVIDO (R\$) (G = E x F)	PSS RETIDO (R\$) (H)	PSS a recolher (R\$): (G) - (H)
jan/21	18.000,00	550,00	18.550,00	6.433,57	12.116,43	1.967,14	1.876,39	90,75
fev/21	18.000,00	550,00	18.550,00	6.433,57	12.116,43	1.967,14	1.876,39	90,75
mar/21	18.000,00	650,00	18.650,00	6.433,57	12.216,43	1.983,64	1.876,39	107,25
SOMA		1.750,00						
<b>Total</b>								<b>R\$ 288,75</b>

Alíquota efetiva de 10,42% sobre R\$ 18.000,00, 10,60% sobre R\$ 18.550,00 e 10,64% sobre R\$ 18.650,00.

Para melhor compreensão da simulação prática de apuração do CPSS para os critérios supra definidos apresenta-se o quadro sinóptico desta atividade:

	Sp	Ct	Ai	TOTAL RPV (R\$)	CPSS Devida (R\$)	CPSS sobre o total do requisitório.
Simulação 01	Aposentado/Pensionista <b>não</b> portador de doença incapacitante.	Jan/2003 a Abr/2005	11%	5.750,00	40,16	632,50
Simulação 02	Aposentado/Pensionista <b>portador de doença incapacitante.</b>	Jan/2003 a Abr/2005	11%	5.750,00	0,00	632,50
Simulação 03	Aposentado/Pensionista	Mar/2020 a Mar/2021	14,5% a 22,0%	5.750,00	455,57	833,75

Diante do que fora analisado, restou claro que a retenção da CPSS para sujeito passivo aposentados/pensionista exige especial atenção. As quantias pagas por meio de ações judiciais envolvem anualmente bilhões em recursos e milhões de beneficiários. Um provável equívoco no cotejamento desta exação causaria demasiada oneração aos contribuintes em favor da fazenda pública. Deve-se recompor a RMIT, seguindo o regime de competência, e observar, além das bases de cálculo e alíquotas, as hipóteses de incidência vigentes na época em que o tributo deveria ter sido pago. Restou evidente o abismo quantitativo entre a correta aplicação da contribuição previdenciária e a mera multiplicação da alíquota previdenciária sobre o

somatório dos rendimentos recebidos acumuladamente. Salienda-se que as simulações apresentadas neste capítulo não levaram em consideração os elementos de atualização monetária e os juros de mora aplicados a conta de liquidação, o que eleva a controvérsia judicial, como será demonstrado a seguir.

### 3.1.2 Dos Juros e da Atualização Monetária

É sabido que planilhas de liquidação de sentença apresentam valores nominais sujeitos à atualização monetária e aos juros de mora. Por consequência, para melhor compor o critério quantitativo **(Bc)**, é importante conceituar e compreender a natureza jurídica da correção monetária e dos juros.

Segundo Simonsen<sup>48</sup>, a correção monetária é o reajustamento periódico do valor nominal com base em números-índices observados de um índice de preços estabelecido. Ou seja, a atualização monetária é a mera preservação do poder aquisitivo diante da desvalorização causada pelo processo inflacionário. A atualização monetária objetiva apenas a conservação do valor real da moeda no tempo, não representando ganho patrimonial.

Neste sentido, assim entendeu o STF no julgamento do TEMA 810:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. REGIME DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS MORATÓRIOS INCIDENTE SOBRE CONDENAÇÕES JUDICIAIS DA FAZENDA PÚBLICA. ART. 1º-F DA LEI Nº 9.494/97 COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.960/09. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA UTILIZAÇÃO DO ÍNDICE DE REMUNERAÇÃO DA CADERNETA DE POUPANÇA COMO CRITÉRIO DE CORREÇÃO MONETÁRIA. VIOLAÇÃO AO DIREITO FUNDAMENTAL DE PROPRIEDADE (CRFB, ART. 5º, XXII). INADEQUAÇÃO MANIFESTA ENTRE MEIOS E FINS. INCONSTITUCIONALIDADE DA UTILIZAÇÃO DO RENDIMENTO DA CADERNETA DE POUPANÇA COMO ÍNDICE DEFINIDOR DOS JUROS MORATÓRIOS DE CONDENAÇÕES IMPOSTAS À FAZENDA PÚBLICA, QUANDO ORIUNDAS DE RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS. DISCRIMINAÇÃO ARBITRÁRIA E VIOLAÇÃO À ISONOMIA ENTRE DEVEDOR PÚBLICO E DEVEDOR PRIVADO (CRFB, ART. 5º, CAPUT). RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

**2. O direito fundamental de propriedade (CRFB, art. 5º, XXII)** repugna o disposto no art. 1º-F da Lei nº 9.494/97, com a redação dada pela Lei nº 11.960/09, porquanto a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, sendo inidônea a promover os fins a que se destina. **3. A correção monetária tem como escopo preservar o poder aquisitivo da moeda diante da sua desvalorização nominal provocada pela inflação.** É que a moeda fiduciária, enquanto instrumento de troca, só tem valor na medida em que capaz de ser transformada em bens e serviços. A

---

<sup>48</sup> RAMALHO, Valdir. Simonsen: pioneiro da visão inercial de inflação. Rev. Bras. Econ., Rio de Janeiro, v. 57, n. 1, p. 223-238, Mar. 2003.

inflação, por representar o aumento persistente e generalizado do nível de preços, distorce, no tempo, a correspondência entre valores real e nominal (cf. MANKIWI, N.G. Macroeconomia. Rio de Janeiro, LTC 2010, p. 94; DORNBUSH, R.; FISCHER, S. e STARTZ, R. Macroeconomia. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 2009, p. 10; BLANCHARD, O. Macroeconomia. São Paulo: Prentice Hall, 2006, p. 29). 4. A correção monetária e a inflação, posto fenômenos econômicos conexos, exigem, por imperativo de adequação lógica, que os instrumentos destinados a realizar a primeira sejam capazes de capturar a segunda, razão pela qual os índices de correção monetária devem consubstanciar autênticos índices de preços. 5. Recurso extraordinário parcialmente provido. (STF, RE 870947, Rel. Ministro LUIZ FUX, julgado em 20/09/2017, Publicado em 20/11/2017). (GRIFO NOSSO)

Em relação aos juros de mora, estes visam reparar o prejuízo suportado pelo credor em razão da mora do devedor e possuem natureza indenizatória (art. 401 -1 CC). Silvio Salvo Venosa, citado por Araújo<sup>49</sup>, explica que os juros são “a remuneração que o credor pode exigir do devedor por se privar de uma quantia em dinheiro”, diferente da correção monetária, pois acarreta ganho patrimonial.

Neste sentido, consignou o Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

Inicialmente, assento que os juros de mora são disciplinados no direito material. É no âmbito deste e, mais precisamente, na parte ligada a obrigações que são encontradas as balizas que os norteiam. Assim o é porquanto **os juros moratórios** mostram-se como **compensação ou indenização** devida ao credor pelo fato de ficar privado, temporariamente, de quantia a que tem direito. (STF, RE 135.193, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 10/12/1992, DJ 02/04/1993). (GRIFO NOSSO)

Destarte, estabelecendo a natureza indenizatória dos juros de mora e a mera função de preservar a perda inflacionária da correção monetária, admite-se a manutenção da atualização monetária na base de contribuição do PSS e a exclusão dos juros moratórios, pois estes, apesar de acarretar ganho patrimonial, não possuem pertinência com critério material e por isso não devem compor a base de contribuição. Ou seja, os juros não se classificam como subsídio, vencimento do cargo, aposentadoria ou pensão, não significam vantagem pecuniária permanente e nem podem ser considerados adicionais de caráter individual<sup>50</sup>. Representam tão somente parcela indenizatória, tal como o adicional de insalubridade, 1/3 constitucional de férias, auxílio alimentação, abono de permanência, etc.

<sup>49</sup> ARAUJO, Rafael Wanderley de Siqueira. Os juros de mora e a correção monetária: conceito, natureza jurídica e forma de incidência, à luz do Código Civil brasileiro Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 16 de mar 2021.

<sup>50</sup> Orientação Normativa RFB nº 1332/2013 § 8º Não incide CPSS sobre a parcela referente aos juros de mora decorrente de valores pagos em cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1643, de 23 de maio de 2016)



Tal conclusão possui suporte no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o qual assim decidiu, em sede de Recurso Especial Repetitivo, que a CPSS não incide sobre os juros de mora, porque tais parcelas têm natureza jurídica indenizatória.

1. O ordenamento jurídico atribui aos juros de mora a natureza indenizatória. Destinam-se, portanto, a reparar o prejuízo suportado pelo credor em razão da mora do devedor, o qual não efetuou o pagamento nas condições estabelecidas pela lei ou pelo contrato. Os juros de mora, portanto, não constituem verba destinada a remunerar o trabalho prestado ou capital investido. **2. A não incidência de contribuição para o PSS sobre juros de mora encontra amparo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**, que autoriza a incidência de tal contribuição **apenas em relação às parcelas incorporáveis ao vencimento** do servidor público. Nesse sentido: REsp 1.241.569/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 13.9.2011. 3. A incidência de contribuição para o PSS sobre os valores pagos em cumprimento de decisão judicial, por si só, não justifica a incidência da contribuição sobre os juros de mora. Ainda que se admita a integração da legislação tributária pelo princípio do direito privado segundo o qual, salvo disposição em contrário, o bem acessório segue o principal (expresso no art. 59 do CC/1916 e implícito no CC/2002), tal integração **não pode implicar na exigência de tributo não previsto em lei** (como ocorre com a analogia), nem na dispensa do pagamento de tributo devido (como ocorre com a equidade). 4. Ainda que seja possível a incidência de contribuição social sobre quaisquer vantagens pagas ao servidor público federal (art. 4º, § 1º, da Lei 10.887/2004), **não é possível a sua incidência sobre as parcelas pagas a título de indenização** (como é o caso dos juros de mora), pois, conforme expressa previsão legal (art. 49, I e § 1º, da Lei 8.112/90), não se incorporam ao vencimento ou provento. Por tal razão, não merece acolhida a alegação no sentido de que apenas as verbas expressamente mencionadas pelos incisos do § 1º do art. 4º da Lei 10.887/2004 não sofrem a incidência de contribuição social. 5. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (STJ, REsp 1239203/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2012, DJe 01/02/2013). (GRIFO NOSSO)

Em face de tudo que foi exposto neste capítulo, pode-se inferir que, sobre as parcelas de proventos de aposentadoria/pensão recebidos acumuladamente por via jurisdicional, a contribuição previdenciária deve incidir sobre cada pagamento mensal, como se assim tivesse ocorrido a materialização do evento descrito na hipótese de incidência, seguindo assim o regime de competência, em sintonia com a legislação tributária contemporânea à época (art. 4º, 5º, e 16º da Lei 10.887/2004), observando a respectiva alíquota e base de cálculo, bem como as hipóteses de não incidência da referida contribuição social. Pela natureza indenizatória e, ainda, por não ser verba incorporável aos proventos de aposentadoria/pensão, os juros não devem compor a base de contribuição sujeita ao multiplicador tributário, sob risco de enriquecimento ilícito da Fazenda.

### 3.2 DO MÉTODO APLICADO PELA UNIÃO NA AFERIÇÃO DA CPSS EM PROCESSOS JUDICIAIS

Como observado no capítulo anterior, do que se pode extrair dos precedentes acostados, a prática fazendária tem sido considerar toda a monta encontrada em liquidação de sentença como base de cálculo para a contribuição previdenciária. Ou seja, aplica-se de uma única vez a alíquota da CPSS sobre a soma do principal atualizado com os juros de mora. Desta forma, para a União, supõe-se que esta é a regra matriz de incidência seguida:

$$A (C_m + C_t + C_e) \rightarrow C_n [ C_p (S_a \times S_p) + C_q (B_c \times A_l)]$$

**A** – a contribuição previdenciária incidirá sobre os valores pagos em cumprimento de decisão judicial, destinado ao custeio da previdência social dos servidores públicos dos três Poderes da União.

**C<sub>m</sub>** – perceber valores pagos em cumprimento de decisão judicial.

**C<sub>t</sub>** – o momento do efetivo recebimento.

**C<sub>e</sub>** – o território nacional.

**C<sub>n</sub>** – **consequente normativo**

**S<sub>a</sub>** – é o sujeito de capacidade contributiva ativa. A Fazenda Pública Federal, que pode exigir o cumprimento da obrigação tributária.

**S<sub>p</sub>** – o sujeito passivo é o servidor público federal aposentado ou pensionista.

**Crítérios que quantificam o tributo.**

**B<sub>c</sub>** – todo o quantum inscrito no requisitório judicial.

**A<sub>l</sub>** – o coeficiente fixo de 11% e variável entre 14,5% e 22,0% (?).

Sendo esta a RMIT defendida pela fazenda, seria como admitir que o art. 16-A da Lei 10.887/2004 trata-se de um dispositivo de direito material que teria criado uma nova forma de custeio para a contribuição previdenciária do servidor público federal. Isto porque teria modificado os critérios material, temporal e quantitativo. Ou, de outro modo, ter-se-ia que o fato jurídico tributário seria o momento da disponibilidade dos proventos/pensões;

Ora, como já visto no capítulo 2, não se trata de uma nova exação. Inclusive o próprio art. 16-A da Lei 10.887/2004 faz manifesta referência à contribuição ao Plano de Seguridade do Servidor Público – PSS, já existente. Ademais, o momento da quitação do tributo não

compõe a RMIT. Neste sentido, elucida o Professor Beclaute<sup>51</sup> “a quitação do tributo irá ocorrer no momento do pagamento do precatório ou da requisição de pequeno valor, **mas não o surgimento do fato gerador. Este já ocorreu no momento em que a verba era devida.**” (GRIFO NOSSO).

Trata-se de conceitualização básica de Direito Tributário aplicada à contribuição previdenciária, deste modo lecionado por Rosa Júnior<sup>52</sup>:

**Obrigação tributária principal** é aquela que **surge** com a **ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, 1º).

[...]

**Fato gerador** é a situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, **determina a incidência do tributo**, ou seja, fato gerador da obrigação tributária é a **situação definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência.

[...]

O **crédito tributário** consiste na formalização da relação jurídica tributária, possibilitando ao fisco, como **sujeito ativo, exigir do sujeito passivo**, contribuinte ou responsável, **o cumprimento da obrigação tributária principal** da qual decorre. A obrigação tributária existe *in abstracto* na lei, quando define a hipótese de incidência do tributo, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador e formaliza-se por meio do lançamento, que constitui o crédito tributário.

[...]

**Lançamento** é o procedimento administrativo pelo qual **se formaliza a obrigação tributária nascida abstratamente na lei e concretizada com a ocorrência do fato gerador**. De acordo com o art. 142 do CTN, ‘compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível’. O lançamento implica, pois, o exame da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a apuração da sua expressão econômica e a notificação do sujeito passivo.

Percebe-se que o equívoco do fisco, no caso, é confundir a hipótese de incidência com o fato gerador e com o lançamento.

A Hipótese de incidência é proposição legal que descreve uma situação que pode ocorrer. Enquanto o fato gerador é a concretização da hipótese prevista na lei, que faz nascer a obrigação tributária. O lançamento, por sua vez, é o procedimento administrativo pelo qual se formaliza a obrigação tributária nascida, prevista abstratamente na lei e concretizada com a ocorrência do fato gerador.

Assim, o correto é compreender o art. 16-A da Lei 10.887/2004 como um instrumento processual que viabiliza o lançamento da obrigação tributária. Sendo assim, nos casos de

<sup>51</sup> SILVA, Beclaute Oliveira. Contribuição Social do Servidor Público Federal: Limites à Aplicação do art. 16 (Lei Nº 11.941/2009).

<sup>52</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygio Franco da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário, 16ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 477- 619.

percepção de proventos acumulados por meio de decisão judicial, deve-se atentar para a legislação tributária contemporânea às parcelas devidas (fato gerador), e não na época do pagamento judicial (momento do lançamento).

Lembrando-se que este também é o entendimento aplicado ao imposto de renda, já estabelecido pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, de que o momento do fato gerador deve seguir o regime de competência, não devendo incidir sobre o total dos valores percebidos judicialmente:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. REMUNERAÇÃO. DEFINIÇÃO DO CRITÉRIO TEMPORAL: REGIME DE COMPETÊNCIA OU REGIME DE CAIXA. 1. Falta ao acórdão recorrido o debate acerca das questões específicas invocadas nas razões de recurso extraordinário. 2. Aplica-se à tributação da pessoa jurídica, para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, calculadas com base na remuneração, o regime de competência. **Assim, o tributo incide no momento em que surge a obrigação legal de pagamento, independentemente** se este irá ocorrer em **oportunidade posterior**. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE-AgR - AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO – Rel. o Min. Joaquim Barbosa do STF – julgado em 01.03.2011)

Nesta linha, desde 05/03/2009 também vêm assentando os Tribunais Trabalhistas, como se depreende da súmula a seguir colecionada:

Súmula de jurisprudência uniforme de nº 45  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. JUROS DE MORA. MEDIDA PROVISÓRIA 449/2008. REGIMES DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA. O fato gerador da contribuição previdenciária relativamente ao período trabalhado até 04/03/2009 é o pagamento do crédito trabalhista (regime de caixa), pois quanto ao período **posterior a essa data o fato gerador** é a prestação dos serviços (**regime de competência**), em razão da alteração promovida pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n.11.941/2009, incidindo juros conforme cada período. Em um apanhado geral, conclui-se que o fato gerador da contribuição previdenciária exequível na Justiça Trabalhista não deve ser o pagamento do salário, mas a relação laboral existente entre o empregador e o empregado. Dessa forma, o recolhimento da contribuição previdenciária deve ser efetuado a cada mês, após vencida a atividade laboral do período, **independentemente da data do pagamento do salário**. (GRIFO NOSSO)

Outra controvérsia judicial existente neste tema é a consideração dos juros de mora na base de contribuição tributável, pois admite-se que os mesmos têm natureza remuneratória da verba principal, além de justificar a sua inclusão na base de contribuição por causa da natureza solidária do sistema previdenciário.

Como constatado, enquanto a atualização monetária é parte integrante do próprio crédito, os juros de mora possuem caráter indenizatório. Ademais, estes não se enquadram no critério material da RMIT, ou seja, não constituem subsídio ou vencimento do cargo, vantagens

pecuniárias permanentes, adicionais de caráter individual, proventos de aposentadorias e pensões, nem a eles se incorporam.

De mais a mais, sobre a solidariedade alegada, o Ministro do Supremo Luiz Roberto Barroso, no ARE 938562 / PE<sup>53</sup>, estabeleceu que “o princípio da solidariedade ... não deve ser invocado de forma dissociada do seu significado, com finalidade exclusiva de justificar situações nas quais o regime aufere maior vulto.”

Após definida a jurisprudência que reconheceu a ilegalidade da cobrança da CPSS sobre os juros de mora (Recurso Especial nº 1.239.203/PR), surgiu outra lide judicial com este mesmo elemento: a exclusão da base de cálculos dos juros moratórios os valores que deveriam ter sido recolhidos à época para a CPSS.

---

<sup>53</sup> Decisão: Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PSS. INCIDÊNCIA SOBRE MONTANTE INTEGRAL RECEBIDO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL. TABELAS E ALÍQUOTAS DAS ÉPOCAS PRÓPRIAS A QUE SE REFEREM TAIS RENDIMENTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. RECURSO DA UNIÃO PARCIALMENTE PROVIDO. RECURSO DO PARTICULAR PARCIALMENTE PROVIDO. Tratam-se de recursos inominados interpostos pela União e pela parte autora em face da sentença que julgou parcialmente procedente o pedido formulado na inicial de repetição de indébito referente a imposto de renda recolhido sobre atrasados pagos em razão de decisão judicial.

[...] Quanto ao desconto do PSS nas verbas recebidas através de decisão judicial, ocorre por força do art. 16-A da Lei 10.887/2004, que assim determina: Art. 16-A. A contribuição do Plano de Seguridade do Servidor Público (PSS), decorrente de valores pagos em cumprimento de decisão judicial, ainda que derivada de homologação de acordo, será retida na fonte, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal, pela instituição financeira responsável pelo pagamento, por intermédio da quitação da guia de recolhimento remetida pelo setor de precatórios do Tribunal respectivo, no caso de pagamento de precatório ou requisição de pequeno valor, ou pela fonte pagadora, no caso de implantação de rubrica específica em folha, mediante a aplicação da alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor pago. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010). Da simples leitura do referido dispositivo legal, depreende-se uma dupla penalidade para o contribuinte, haja vista que recebe verbas salariais, de caráter alimentar, com atraso, que se tivessem sido quitadas no momento oportuno, sobre as mesmas poderia ou não incidir a contribuição previdenciária. A tributação incidente sobre a cumulatividade dos vencimentos, quitados com atraso e de uma única vez, desconsiderando os pagamentos efetuados mensalmente, afronta o princípio da igualdade, da mesma maneira que ocorre com o imposto de renda. Portanto, o PSS também deve incidir sobre cada pagamento mensal, separadamente, obedecendo ao chamado regime de competência. No que se refere à incidência da exação sobre os valores percebidos a título de juros de mora, é de se observar que, conforme se decidiu no bojo do Recurso Especial nº 1.239.203/PR, julgada sob a sistemática do regime dos recursos repetitivos do art. 543-C do CPC, não incide a contribuição para o Plano de Seguridade do Servidor Público - PSS - sobre os juros de mora pagos em execução de sentença judicial, ainda que esta abranja diferenças de natureza exclusivamente salarial.

[...] A percepção cumulativa de valores há de de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos. A recorrente não pode sustentar sua pretensão com base no caráter solidário do regime. O princípio da solidariedade confere amparo à universalidade das fontes de custeio, afastando a exigência de sinalagma comutativo entre o montante de contribuição vertido em favor do sistema e os valores percebidos pelos beneficiários. Não se presta o referido princípio a justificar o locupletamento indevido do Estado, bem como não deve ser invocado de forma dissociada do seu significado, com a finalidade exclusiva de justificar situações nas quais o regime aufere maior vulto. Diante do exposto, com base no art. 544, § 4º, II, a, do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, conheço do agravo para negar-lhe provimento. Publique-se. Brasília, 1º de fevereiro de 2016. Ministro Luís Roberto Barroso Relator (STF - ARE: 938562 PE - PERNAMBUCO, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 01/02/2016, Data de Publicação: DJe-022 05/02/2016)

Explica-se: a tese fazendária é de que os juros de mora devam incidir sobre o principal líquido (diferença devida subtraída da CPSS), ou seja, excluindo-se da base de cálculo dos juros moratórios a parcela dos valores que deveriam ter sido recolhidos à época para a CPSS:

- 1) calcula a diferença devida na data da competência (valor devido menos valor pago);
- 2) sobre a diferença devida incidirá o PSS;
- 3) aplica o coeficiente de atualização sobre os valores apurados, de forma individual;
- 4) apura o principal líquido, que é o principal corrigido descontado do PSS corrigido;
- 5) sobre o principal líquido aplicam-se os juros de mora.

Defende-se, então, que do valor principal devido seja retirado o PSS, por ser tributo pertencente à União. Tomando esta premissa por base, o raciocínio é que, por pertencer ao fisco, não deve a mora incidir sobre ele, conforme tabela que segue:

	Dif. Devida Atualizada (A)	PSS (B)	C (A - B)	Juros (%) (D)	Juros (R\$) (E = C x D)	TOTAL Devido (F = A + E)	Vlr Líquido (G = A - B + E)
jul/19	R\$ 100,00	R\$ 11,00	R\$ 89,00	5,00%	R\$ 4,45	R\$ 104,45	R\$ 93,45

Nota-se que a metodologia de cálculo acima aplicada desemboca no mesmo resultado líquido (R\$ 93,45) que se tem quando a alíquota devida a título de PSS recai sobre o total da conta, qual seja, principal corrigido e os juros de mora:

	Dif. Devida Atualizada (A)	Juros (%) (B)	Juros (R\$) (C = A x B)	TOTAL Devido (D = A + C)	PSS (E)	Vlr Líquido (F = D - E)
jul/19	R\$ 100,00	5,00%	R\$ 5,00	R\$ 105,00	R\$ 11,55	R\$ 93,45

Ademais, é desconexa a alegação que pretende o desconto prévio da contribuição previdenciária para evitar a incidência de juros de mora sobre esta verba, com o pretexto que a contribuição é de titularidade do fisco e não deve servir de base para os juros.

É importante compreender que, na “Dif. Devida Atualizada (A)”, não existe qualquer quantia pertencente ao fisco; pelo contrário, trata-se do valor que o fisco foi condenado a pagar em razão de decisão judicial.

Não obstante, após a consumação da hipótese de incidência tributária, a “Dif. Devida Atualizada (A)” servirá para medir o conteúdo econômico do suporte fático, o qual, sendo submetido à alíquota devida, indicará a específica determinação da dívida tributária. A retenção da CPSS deve ocorrer no momento do pagamento das parcelas atrasadas.

Conforme o método tradicional de cálculo utilizado nas liquidações, no âmbito da Justiça Federal (NOTA 5 do Item 4.1.3 do Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos na Justiça Federal), os juros moratórios devem incidir sobre o valor atualizado da condenação. Neste seguimento tem-se firmado o entendimento jurisprudencial:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS. BASE DE CÁLCULO. VALORES BRUTOS. (...) 2. Conforme entendimento consolidado no âmbito desta Corte, **os juros de mora devem incidir sobre o valor bruto devido ao exequente, antes de descontada a parcela relativa à contribuição ao PSS.** (TRF4, AG 5054210-68.2017.4.04.0000, QUARTA TURMA, Relator LUÍS ALBERTO D'AZEVEDO AURVALLE, juntado aos autos em 21/02/2018)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO. QUINTOS. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. JUROS DE MORA. BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO AO PSS. (...) 4. Os juros de mora devem incidir sobre o valor bruto devido ao exequente, antes de descontada a parcela relativa à contribuição ao PSS. (TRF4, AC 5048128-37.2012.4.04.7100, QUARTA TURMA, Relator LUÍS ALBERTO D'AZEVEDO AURVALLE, juntado aos autos em 05/08/2015)

MANDADO DE SEGURANÇA. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA. PRECLUSÃO E COISA JULGADA. INAPLICABILIDADE DA TESE FIXADA NO TEMA 810 PELO STF AOS TÍTULOS EXECUTIVOS TRANSITADOS EM JULGADO ANTES DA DECISÃO DE REPERCUSSÃO GERAL. INTELIGÊNCIA DO ART. 525, §§ 12º E 14º DO CPC. AÇÃO RESCISÓRIA. NÃO CABIMENTO. JUROS DE MORA. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO. ABATIMENTO PRÉVIO DA CONTRIBUIÇÃO AO PSS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. (...) 5. Quanto aos juros de mora, estes devem incidir sobre o valor bruto devido ao exequente, antes de descontada a parcela relativa à contribuição ao PSS. **Inexiste previsão legal que determine, em primeiro lugar, o abatimento da contribuição previdenciária, para, só após, proceder-se à incidência dos juros sobre o numerário remanescente.** (5044903-08.2018.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA RECURSAL DO PR, Relator GUY VANDERLEY MARCUZZO, julgado em 14/02/2019) (GRIFO NOSSO)

Entende-se assim, que os juros de mora devem recair sobre o total bruto atualizado da condenação, e o desconto da CPSS procedido por ocasião do pagamento do requisitório. Logo, constata-se que, também neste ponto, o parâmetro de cálculo da União apresenta-se contrário a regra matriz de incidência estabelecida nesta pesquisa, ao entendimento jurisprudencial e a orientação constante no manual de cálculos da Justiça Federal.

Note-se que as teses defendidas judicialmente pela União, como aplicação do regime de caixa da CPSS, a incidência do tributo sobre a parcela dos juros, ou a subtração da exação da base de cálculo dos juros moratório, colidem, inclusive, com as orientações da própria Receita Federal, o que será ponderado a seguir.

### 3.3 DO CONFLITO ENTRE NORMAS DA RFB E A PRÁTICA FAZENDÁRIA PELA PERSPECTIVA DO INTERESSE PÚBLICO

Como é sabido, a competência tributária para a contribuição previdenciária dos servidores públicos federais é da União. A capacidade tributária restou delegada à RFB para normatizar, cobrar, fiscalizar e controlar. Quanto à responsabilidade pela retenção e o recolhimento, a Receita atribuiu a responsabilidade ao ordenador da despesa que efetuar o pagamento. Dentro do processo judicial, este encargo é da Advocacia Geral da União.

Como já observado, as teses defendidas judicialmente pela União estão desalinhadas com a regra matriz de incidência identificada por este trabalho, com a jurisprudência nacional e com a própria orientação normativa da Receita Federal Brasileira, mais precisamente a Instrução Normativa RFB N 1332/2013.

A IN RFB N 1332, de 14 de fevereiro de 2013, transcrita no Capítulo 2.2 deste trabalho, estabelece as normas relativas à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), de que trata a Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. Nesta instrução normativa, é possível constatar que o tratamento dispensado à apuração e retenção da contribuição previdenciária do servidor público mantém conexão com a regra-matriz de incidência estabelecida nesta pesquisa (Item 2.3.1). Contudo, ao comparar a metodologia adotada pela União na retenção da CPSS sobre os valores pagos por determinação judicial, delineada no início deste capítulo, constata-se evidente divergência. Para melhor visualizar esta desarmonia, apresenta-se o quadro abaixo:

	<b>Orientação RFB</b>	<b>Prática</b>	
<b>Base de Incidência</b>	Parcela devida que, somada ao valor dos proventos de aposentadorias e pensões do mês de referência, ultrapassar o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS	Valor bruto total (Principal + Juros).	Valor do principal atualizado.
	Imunes os créditos originados em data anterior a 20 de maio de 2004	Sem faixa de imunidade ou isenção.	
	Não incidência sobre os juros de mora	Incidência sobre os juros de mora.	Juros de mora aplicáveis sobre o principal após dedução do PSS.
<b>Alíquota</b>	11% até 29 de fevereiro de 2020; Escalonada iniciando em 14%, desde 1º de março de 2020.	11% até 29 de fevereiro de 2020; Escalonada iniciando em 14%, desde 1º de março de 2020.	



<b>Regime</b>	De competência, considerando os elementos temporal, quantitativo e as faixas de isenção.	De caixa, aplicando-se os critérios vigentes no momento do cálculo de liquidação de sentença.
<b>Momento da Quitação</b>	Data do efetivo pagamento das quantias pagas cumprimento de decisão judicial.	Antes do efetivo pagamento, no momento da apuração.

Como já fora dito, a capacidade tributária para normatizar, cobrar, fiscalizar e controlar é da Receita Federal do Brasil, enquanto a prática para retenção e recolhimento da CPSS é de responsabilidade dos órgãos e entidades, já que esses órgãos dispõem das informações relativas à base de incidência da contribuição, descrita nos artigos 4º a 6º da Lei nº 10.887 de 2004. Sendo assim, os responsáveis pela retenção e recolhimento da CPSS deveriam seguir a normatização estabelecida pelo órgão detentor da capacidade tributária.

Então, por que na prática há tamanha inovação no procedimento de retenção da CPSS no que se refere aos pagamentos efetuados por meio de requisitórios judiciais? Antes de conjecturar a respeito, faz-se necessário compreender que os atos públicos são balizados pelos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, entre outros princípios implícitos, como do da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

Por interesse público, tem-se a seguinte definição<sup>54</sup>:

Interesse público ou **primário** é o **pertinente à sociedade** como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à competência do Estado como representante do corpo social. **Interesse secundário** é aquele que **atina tão-só ao aparelho estatal** enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarna-se pelo simples fato de ser pessoa. (GRIFO NOSSO)

E ainda:

**O interesse público primário** é a razão de ser do Estado e **sintetiza-se nos fins** que cabe a ele promover: **justiça, segurança e bem-estar social**. Estes são interesses de toda a sociedade. O **interesse público secundário** que seja parte da União, do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como **o interesse do erário**, que é o de **maximizar a arrecadação** e minimizar as despesas”. (GRIFO NOSSO)

A abrangência deste princípio e a distinção entre os interesses públicos primários e secundários tem sua origem na doutrina italiana.

<sup>54</sup> HACKBARTH, Augusto Barbosa. A advocacia pública como instrumento a serviço do interesse público primário e o direito subjetivo ao efetivo contraditório (CPC, ART. 7º). Brevíssima reflexão – por Augusto Barbosa Hackbarth. **Empório do Direito**, [s. l.], 23 abr. 2017. Disponível em: <https://emporiiodireito.com.br/leitura/a-advocacia-publica-como-instrumento-a-servico-do-interesse-publico-primario-e-o-direito-subjetivo-ao-efetivo-contraditorio-cpc-art-7-brevissima-reflexao-por-augusto-barbosa-hackbarth>.

Como se pode extrair do que foi conceituado nas citações acima, os interesses primários são os interesses diretos da população e finalidade do Estado. Por sua vez, os secundários são os intentos da Administração, exercido por meio de seus diversos atos, visando aos interesses do erário estatal.

Aponta Luís Roberto Barros<sup>55</sup> que deriva daí a adequação constitucional das esferas de atuação do Ministério Público e da Advocacia Pública. Ao primeiro cabendo a defesa do interesse público primário e à segunda, a do interesse público secundário. Adiciona, ainda, que em nenhuma hipótese poderá o interesse público primário ser sobrepujado pelo secundário.

Neste ponto, explica Mello<sup>56</sup>:

Poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações, ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem-fundadas que os administrados lhe fizessem, ou **de cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados**. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas 'seus', enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despende o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. **Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público**, ao interesse primário, isto é, àquele que a lei aponta como sendo o interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos.

Não se pretende aqui adentrar a fundo neste princípio, mas sim entender o que baliza os parâmetros de apuração da CPSS sobre valores devidos pela União, por decisão judicial, aos aposentados/pensionistas. Como já fora constatado, o método utilizado para aferição da CPSS na situação descrita gera um quantum a maior em favor do erário e, por outro lado, em detrimento do contribuinte, o que tem levado à judicialização da questão.

Conforme preceitua o princípio da indisponibilidade do interesse público, é defeso ao administrador qualquer ato que implique renúncia a direitos do poder público. Entende-se, deste modo, que tanto o interesse público primário quanto o secundário são indisponíveis. À primeira vista, pode parecer que a arrecadação a maior atende ao interesse tão-somente estatal. Todavia, considerando todas as emendas constitucionais no sistema previdenciário que ocorreram com a pretensão de equilíbrio financeiro e atuarial, torna-se também interesse da coletividade que se evite o não recolhimento da contribuição previdenciária ou a apuração em montas inferiores.

Com base em conhecimento empírico advindo de 14 anos de lotação no Núcleo de Cálculos e Perícias da Procuradoria da União em Alagoas, posso supor que um limitador

---

<sup>55</sup> VIEGAS, Cláudia Mara de Almeida Rabelo. O princípio da supremacia do interesse público: Uma visão crítica da sua devida conformação e aplicação. *Âmbito Jurídico*, [s. l.], 1 jan. 2011. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-principio-da-supremacia-do-interesse-publico-uma-visao-critica-da-sua-devida-conformacao-e-aplicacao/>.

<sup>56</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44.

evidente à correta apuração da CPSS sobre os valores percebidos pelos aposentados/pensionistas por meio de requisitórios judiciais é a dificuldade de operacionalizar a conta tempestivamente, para que se evite a perda de prazo processual e eventual dano reflexo ao erário.

Isto porque esta atividade demanda o levantamento de dados cadastrais, remuneratórios, para cada exequente aposentado/pensionista, tendo como instrumento apenas a planilha eletrônica para recompor os critérios temporal e quantitativo, mês a mês, de períodos geralmente não inferiores a 5 anos.

Neste sentido, conjectura-se que a administração pública busca evitar o recolhimento a menor do valor devido a título de PSS, diante da incapacidade de operacionalizar dentro do prazo processual a correta aferição desta contribuição social, em favor do interesse patrimonial do Estado e do sistema próprio de previdência social. Evidencia-se, deste modo, não apenas o interesse público secundário, mas ainda o interesse público primário.

Ademais, no caso em que o aposentado/pensionista sofre recolhimento a maior, existe a possibilidade de pleitear a restituição pela via administrativa. O requerimento administrativo se dá perante a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB em seu sítio eletrônico, conforme prevê o § 3º do art. 22 - IN nº 1717/2017:

#### **Seção IV - Da Restituição da Retenção Indevida ou a Maior**

Art. 22. Na hipótese de retenção ou recolhimento indevido ou em valor maior do que o devido, relativo à CPSS, o servidor ativo, aposentado ou pensionista terá direito à restituição do valor correspondente.

§ 1º O requerimento de restituição deverá ser apresentado ao órgão pagador, que processará a restituição na folha de pagamento e reterá na fonte o imposto sobre a renda.

§ 2º O valor restituído será acrescido às demais vantagens pagas no mês pela fonte pagadora e deverá ser incluído como rendimento tributável na DIRPF correspondente ao ano-calendário em que se efetivou a restituição.

§ 3º Na hipótese de **retenção indevida ou a maior sobre valores pagos por intermédio de precatório ou requisição de pequeno valor, a restituição deverá ser pleiteada por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa**, e o valor restituído deverá ser incluído como rendimento tributável na DIRPF da pessoa física correspondente ao ano-calendário em que se efetivou a restituição. (GRIFO NOSSO)

Contudo, entende-se que a possibilidade de restituição pelas vias administrativas da contribuição retida a maior, não produz a eficácia pertinente. Isto porque o contribuinte aposentado ou pensionista, pela própria condição de idoso e possivelmente portador de alguma limitação médica ou até mesmo computacional, não consegue ter o acesso a esta ferramenta restando como solução viável a judicialização da demanda.

## CONCLUSÃO

Ao fim deste trabalho, considerando o conteúdo analisado, apresentam-se as ponderações extraídas das questões no decorrer de cada capítulo.

A proposta da pesquisa foi de compreender a controvérsia judicial originada da aplicação do art. 16-A da lei 10.887/2004, isto é, a retenção da contribuição previdenciária do regime próprio para servidores aposentados ou pensionistas sobre parcelas de proventos percebidos por meio de decisão judicial: se tal contribuição deveria ser retida sobre o total do requisitório judicial, ou, como ocorre no caso do Imposto de Renda, deveria se considerar o regime de competência. Buscou-se entender a lógica fazendária e quais os motivos da controvérsia fiscal, além de apresentar o entendimento jurisprudencial que tem se firmado a respeito do assunto e qual o entendimento dos tribunais superiores.

Para tanto, fez-se necessário traçar a exegese da exação e as mutações sofridas no decorrer do tempo. Viu-se que a contribuição previdenciária para o servidor público surgiu com a EC 3/1993, inicialmente com a natureza contributiva no modelo de financiamento do regime próprio, visando ao custeio das aposentadorias e pensões. As reformas previdenciárias seguintes, embasadas em déficits estruturarias ou desequilíbrio financeiro e atuarial, agregaram ao sistema de contribuição o princípio da solidariedade, de acordo com o qual aposentados e pensionista passaram a contribuir; tais reformas também impuseram mais exigências à concessão de aposentadorias e pensões. Comunga-se aqui com o entendimento de Di Pietro, segundo o qual o intento do reformador derivado foi de, para além de reduzir os benefícios sociais dos servidores públicos e de seus dependentes, igualar paulatinamente o regime próprio e o regime geral de previdência social, unificando-os.

A análise temporal fez-se relevante, dado que, em relação à obrigação tributária, deve-se considerar a máxima *tempus regit actum*. Sendo assim, foi possível identificar e delimitar as alterações impostas sobre os sujeitos passivos e sobre as alíquotas da exação analisada.

Para a correta interpretação do caso específico, o art. 16-A da lei 10.887/2004, fez-se necessário compreender e conceituar a norma jurídica e o seu sistema gerativo de sentido, no intento de retirar o sentido pleno das normas estudadas. Assim, com a construção da regra matriz de incidência tarifária para a CPSS, foi possível identificar cada critério que compõe o antecedente e o conseqüente tributário.

No que tange o sujeito passivo aposentado e pensionista, foi possível verificar que se deve utilizar o regime de competência, devido à existência de isenção e de alíquotas e base de contribuição diferenciadas, a depender do tempo do pagamento.

Ainda em relação ao art. 16-A da lei 10.887/2004, concluiu-se pelo seu caráter instrumental, e não material. De outro modo, tem-se que tal artigo dispões sobre o modo de recolhimento do tributo que já existe, e não uma nova forma de custeio para o sistema próprio de previdência social. Este é o sentido que a jurisprudência tem adotado.

Com a RMIT e as premissas bem definidas, foi possível simular planilhas de liquidação de sentença para pelo menos 4 situações, alterando-se ou o critério temporal, ou a qualidade do sujeito passivo. Tal procedimento se mostrou essencial para demonstrar a diferença quantitativa entre a aplicação acertada da regra matriz de incidência e a simples aplicação do percentual do tributo sobre o total obtido judicialmente. Este último penaliza sobremaneira o contribuinte em favor da fazenda.

Analisou-se ainda se a correção monetária e os juros moratórios deveriam formar a base de contribuição da CPSS. Quanto à atualização monetária, viu-se que nada mais é do que o próprio crédito, num momento passado em valor nominal e, posteriormente, no valor real. Em relação aos juros, identificou-se o seu caráter indenizatório pela mora, advinda da ilegalidade praticada pela União e reconhecida judicialmente. Daí foi possível inferir a exclusão dos juros da base de contribuição, principalmente porque eles não mantêm qualquer pertinência com o critério material: perceber proventos de aposentadorias e pensões. Segundo o que têm sido convalidado pelos tribunais superiores, os juros são de natureza indenizatória e não devem sofrer a tributação, uma vez que não são incorporadas aos proventos de aposentadoria ou pensão.

Em contrapeso à construção conceitual da regra matriz de incidência tributária da CPSS, buscou-se identificar a lógica defendida pela fazenda pública e já rechaçada judicialmente. O ente estatal, parece entender que o art. 16-A da lei 10.887/2004 apresenta um novo critério material, que seria o recebimento de valores em liquidação de sentença. Neste sentido, em suma, tem optado pelo regime de caixa e por aplicar a legislação contemporânea à época do pagamento judicial. Isto resulta numa retenção a maior do tributo, impondo a alíquota da contribuição social sobre a totalidade da conta de liquidação do julgado. Restou evidente, assim, a confusão conceitual da União para a hipótese de incidência, fato gerador e lançamento.

Outro ponto em relação aos cálculos que merece destaque é a tentativa de excluir a CPSS devido da base de cálculo dos juros moratórios, o que engendra outra questão para a controvérsia judicial. Defende a União que a contribuição previdenciária é verba própria e que, portanto, não deve servir de apoio para indenizar o sujeito passivo. Na prática, isto importa na redução do somatório em liquidação. Esta tese também se mostrou equivocada, uma vez que a diferença devida pela União é o exato tamanho que esta foi condenada a restituir. E a parcela de provento é de titularidade do aposentado ou pensionista, que, somente após a concretização da hipótese de incidência tributária (o seu recebimento), servirá para medir o conteúdo econômico. Tal conteúdo, após submetido à alíquota devida, indicará a específica determinação da dívida tributária.

A constatação das premissas adotadas pela União forçou a pesquisa a identificar a quem compete a normatização e a cobrança. Constatou-se que o art. 8º- A da Lei nº 10.887 de 2004 atribui claramente a capacidade tributária ativa à Receita Federal do Brasil, enquanto a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento fica a cargo dos órgãos ou entidades que efetuarem o pagamento da remuneração ou proventos.

Na análise das orientações normativas da RFB, IN RFB N 1332/2013, que tratam dos elementos que norteiam o desconto da CPSS, mais especificamente o seu fato gerador, a sua base de cálculo e a sua incidência, percebe-se clara aproximação com a RMIT estruturada neste trabalho. No entanto, a prática arrecadatória é totalmente diversa da orientada pela Receita Federal, sendo isto suficiente para originar novas questões para esta pesquisa. Daí a importância de entender os elementos balizadores do ato administrativo. Analisando estes elementos, entendeu-se que a aferição da CPSS a maior favorece ao erário e, por isso, poderia se enquadrar na defesa do interesse público secundário, que é a esfera de atuação da advocacia pública.

Contudo, apesar de verificada a possibilidade de restituição pelas vias administrativas da contribuição retida a maior, concluiu-se que o aposentado ou pensionista – muitas vezes pela própria condição de idoso e possivelmente portador de alguma limitação médica e computacional – não consegue ter o acesso a esta ferramenta restando como solução viável a judicialização da demanda.

Deste modo, percebe-se a injusta penalização para este tipo de contribuinte. Inicialmente, por ter parte do seu provento/pensão postergado, obtendo-o apenas por meio de decisão judicial. E, na satisfação da primeira ilegalidade, é castigado pelo excesso indevido de tributação previdenciária, o que o põe novamente a recorrer ao poder judiciário. Assim, por tratar-se de bilhões anualmente pagos pela União por meio de precatórios e requisições de pequeno valor

e, acrescentando a isto, pela condição de hipossuficiência do sujeito passivo tributário, entende-se imperativo o cumprimento das instruções normativas da RFB para a apuração e retenção da CPSS pelos órgãos e entidades responsáveis por este encargo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

21 Motivos Para Dizer Não À Reforma Da Previdência. Contrarreforma Da Previdência, [S. L.], **Blog Sindaspi-Sc**, 10 maio 2019. Disponível em:

<<https://www.sindaspisc.org.br/blog/contrarreforma-da-previdencia/21-motivos-para-dizer-nao-a-reforma-da-previdencia>> Acesso em: 8 de março de 2021.

ARAUJO, Rafael Wanderley de Siqueira. Os Juros De Mora E A Correção Monetária: Conceito, Natureza Jurídica E Forma De Incidência, À Luz Do Código Civil Brasileiro **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF. Disponível

em:<<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/52621/os-juros-de-mora-e-a-correcao-monetaria-conceito-natureza-juridica-e-forma-de-incidencia-a-luz-do-codigo-civil-brasileiro>> Acesso em: 16 de março de 2021.

BALDEZ, Lucas. Os Argumentos A Favor E Contra A Reforma Da Previdência. Reforma Da Previdência, [s. l.], 5 jun. 2019. Disponível em:

<<https://www.terra.com.br/economia/reforma-da-previdencia/entenda-os-argumentos-favoraveis-e-contrarios-a-reforma-da-previdencia,ff38d97c41b1048160de0269d5faa6ca3cvwkr61.html>> Acesso em: 10 março de 2021.

BALERA, Wagner. O Financiamento Dos Regimes Próprios De Previdência. ABIPEM, Regimes Próprios: Aspectos Relevantes Vol. 10. São Paulo: Indústria Gráfica Senador, 2016.

BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. Disponível em:

<[http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade\\_social\\_no\\_brasil\\_conquistas\\_e\\_limites\\_a\\_sua\\_efetivacao\\_-\\_boschetti.pdf](http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limites_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf)> Acesso em: 28 de março de 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Da Administração Pública (Capítulo VII): Dos Servidores Públicos. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 6 de março de 2021.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. Altera os Arts. 40, 42, 102, 103, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. [S. l.], 18 mar. 1993. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.ht](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc03.ht)> Acesso em: 28 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. Dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, altera dispositivos das Leis nºs 9.717, de 27 de novembro de 1998, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e dá outras providências. [S. l.], 21 jun. 2004. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato20042006/2004/Lei/L10.887compilado.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de,1997%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20042006/2004/Lei/L10.887compilado.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20de,1997%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias)> Acesso em: 2 de março de 2021.

BRASIL. Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Públicos Civis da União, das Autarquias e das Fundações Públicas Federais. [S. l.],



12 dez. 1990. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8112-11-dezembro-1990-322161-publicacaooriginal-1-pl.html>> Acesso em: 1 de março de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB N° 1332, De 14 De Fevereiro De 2013. Estabelece normas relativas à Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS), de que trata a Lei n° 10.887, de 18 de junho de 2004. [S. l.], 15 fev. 2013. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=39483&visao=anotado>> Acesso em: 15 de março de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB N° 1717, De 17 De Julho De 2017. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. [S. l.], 18 jul. 2017. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>> Acesso em: 16 de março de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo Cosit N° 1, De 18 De Abril De 2016. Contribuição Para A Seguridade Social Do Servidor Público. Contribuição Previdenciária, [S. l.], 20 abr. 2016. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=73116>> Acesso em: 15 de março de 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Contribuições Sociais Previdenciárias. Solução de Consulta Interna n° 9 - Cosit, 28 de agosto de 2020. Pagamentos A Servidor Ativo Ou Aposentado Ou A Pensionista. Cumprimento De Decisão Judicial. Precatório Ou Requisição De Pequeno Valor. Correção Monetária. Incidência Da Contribuição Para O Plano De Seguridade Social Do Servidor (CPSS). DRF – Marília - SP, p. 1-9, 28 ago. 2020. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=58054>> Acesso em: 11 de março de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. ADI n° 3104/DF, Relator(a): Min. Carmen Lúcia. DJ de 09 de novembro de 2007.

<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310784593&ext=.pdf>> Acesso em: 28 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. ARE n.º 1.008.691/PE, 1ª Turma, Relator: Min. Roberto Barroso. Disponível em:

<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310784593&ext=.pdf>> Acessado em: 28 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (TRT). 25/08/2015. Contribuição Previdenciária. Fato Gerador. Juros De Mora. Medida Provisória 449/2008. Regimes De Caixa E De Competência. DEJT/TRT3/Cad. Jud. 26/08/2015, n. 1.800, p. 117-118;, 26 ago. 2015. Disponível em: <<http://as1.trt3.jus.br/bd-trt3/handle/11103/13132>> Acesso em: 16 de março de 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso De Direito Tributário. 25. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 7 Ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Absurdo Da Interpretação Econômica Do “Fato Gerador” Direito E Sua Autonomia – O Paradoxo Da Interdisciplinaridade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, V 102. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Para Uma Teoria Da Norma Jurídica: Da Teoria Da Norma À Regra Matriz De Incidência Tributária. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/06/Paulo-de-Barros-Carvalho-Para-uma-teoria-da-norma.pdf>> Acesso em 02 mar. 2021.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Incide Contribuição Do PSS Sobre A Correção Monetária Dos Valores Remuneratórios Atrasados Recebidos Pelo Servidor Público Por Força De Decisão Judicial. **Buscador Dizer o Direito**. Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/933670f1ac8ba969f32989c312faba75>> Acesso em: 08 mar. 2021.

CAMPOS, Marcelo Barroso Lima Brito de. *Regime Próprio de Previdência Social dos Servidores Públicos*. 3ª edição - Curitiba: Juruá, 2011.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. – 21ª edição – Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

DA SILVA, Clauber. **A Legislação Da Aposentadoria Do Servidor Público Federal: Considerações Iniciais - Principais Aspectos Jurídicos Sobre A Aposentadoria Dos Servidores Públicos Federais Titulares De Cargos Efetivos E Vitalícios**: Construção De Um Sistema Visual Gráfico. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública, na Área de Concentração em Aspectos Legais no Setor Público) - Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2015.

DI PIETRO. Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 25ª ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

GOMES, Filipe Lôbo. *Contribuições sociais: especificação e regime jurídico constitucionais*. Gráfica e Editora Atual, 2004.

HACKBARTH, Augusto Barbosa. A Advocacia Pública Como Instrumento A Serviço Do Interesse Público Primário E O Direito Subjetivo Ao Efetivo Contraditório (Cpc, Art. 7º). Brevíssima Reflexão. **Empório do Direito**, [s. l.], 23 abr. 2017. Disponível em: <<https://emporiiododireito.com.br/leitura/a-advocacia-publica-como-instrumento-a-servico-do-interesse-publico-primario-e-o-direito-subjetivo-ao-efetivo-contraditorio-cpc-art-7-brevissima-reflexao-por-augusto-barbosa-hackbarth>> Acesso em: 14 mar. 2021.

JUSTIÇA FEDERAL Irá Pagar R\$ 17 Bilhões Em Precatórios No Próximo Ano. Disponível em:<<http://www.cjf.jus.br/cjf/noticias/2016-1/setembro/justica-federal-ira-pagar-r-17-bilhoes-em-precatorios-no-proximo-ano>> Acesso em: 03 set. 2019.

MARINHO, Claudia Gaspar Pompeo. Fato Gerador Da Contribuição Previdenciária Exequível Na Justiça Do Trabalho. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3282, 26 jun. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22110>> Acesso em: 07 mar. 2021.

MARION, José Carlos. Apuração Do Resultado E Regimes De Contabilidade. *In*: Contabilidade Básica. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário / Alexandre Mazza. – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 156.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Eliardo Soares. Conceitos Acerca Da Regra-Matriz De Incidência, Obrigação Tributária E Sujeição Passiva À Luz Do Direito Tributário Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 2021. Disponível em:<<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/46324/conceitos-acerca-da-regra-matriz-de-incidencia-obrigacao-tributaria-e-sujeicao-passiva-a-luz-do-direito-tributario>> Acesso em: 08 mar. 2021.

PATERNOSTRO, Renata Baars. Câmara Dos Deputados Nota Técnica. Resumo Da Emenda Constitucional Nº 103, De 2019, Que Altera O Sistema De Previdência Social, Brasília: Consultoria Legislativa, 2019.

PEDROZA, Alex Almeida et al. Há Legitimidade No Interesse Público Secundário, Tendo Em Vista O Princípio Da Supremacia Do Interesse Público? *Revista Científica Semana Acadêmica*. Fortaleza, ano MMXIX, Nº. 000165, 17/05/2019. Disponível em: <<https://semanaacademica.org.br/artigo/ha-legitimidade-no-interesse-publico-secundario-tendo-em-vista-o-principio-da-supremacia-do>> Acesso em: 01 mar. 2021.

PORTO, Valéria. A Previdência Social dos Servidores Públicos Regime Próprio e Regime de Previdência Complementar: Entendendo A Previdência Social Do Servidor Público Por Meio De Suas Normas Constitucionais, Legais E Infralegais. Brasília: ENAP, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2862/1/A%20Previd%C3%Aancia%20Social%20dos%20Servidores%20P%C3%BAblicos%20-%20Modulo%201.pdf>> Acesso em: 25 fev. 2021.

RAMALHO, Valdir. Simonsen: Pioneiro Da Visão Inercial De Inflação. *Rev. Bras. Econ.*, Rio de Janeiro, 2003. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-71402003000100009&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-71402003000100009&lng=en&nrm=iso)> Acesso em 12 Mar. 2021.

RODRIGUES, Sirley Aparecida Lopes. **Contribuição Previdenciária A Luz Da Matriz De Incidência Tributária**. Dissertação (Mestre em Direito Tributário) - PUC-SP, São Paulo, 2014.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygio Franco da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário, 16ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTORO, José Jayme de Souza. Manual De Direito Previdenciário. 2. ed. - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.

SILVA, Antonio Pedro Ferreira da. Sistema De Seguridade Social Brasileiro – Panorama Geral E Reflexões. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 3938, 13 abr. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/27644>> Acesso em: 27 fev. 2021.

SILVA, Beclaute Oliveira. Contribuição Social do Servidor Público Federal: Limites à Aplicação do ART. 16ª (Lei Nº 11.941/2009). Disponível em: <[www.marcosehrhardt.com.br/index.php/artigo/download/58](http://www.marcosehrhardt.com.br/index.php/artigo/download/58) > Acesso em: 03 out. 2016.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS - Minas Gerais. Departamento de Administração de Pessoal. Nº 4, Versão 11 - 25/03/2019. Contribuição Para O Plano De Seguridade Social Do Servidor – CPSS, [S. l.], p. 1-10, 25 mar. 2019. Disponível em: <<https://www.ufmg.br/prorh/wp-content/uploads/2019/03/css.pdf>> Acesso em: 5 mar. 2021.

VIEGAS, Cláudia Mara de Almeida Rabelo. O Princípio Da Supremacia Do Interesse Público: Uma Visão Crítica Da Sua Devida Conformação E Aplicação. **Âmbito Jurídico**, [s. l.], 2011. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-principio-da-supremacia-do-interesse-publico-uma-visao-critica-da-sua-devida-conformacao-e-aplicacao>> Acesso em: 13 mar. 2021.