



## **INCONSTITUCIONALIDADE DAS ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL DAS CARREIRAS NACIONAIS**

### **Palavras-chave**

Contribuições Previdenciárias. Progressividade. Capacidade contributiva. Isonomia.

### **RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI**

Mestrando em Direito Tributário pelo IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Direito Tributário pelo IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Especialista em Gestão Pública - Universidade Federal de São Carlos. Especialista em Direito Público, Direito da Seguridade Social, Direito Empresarial, Direito do Consumidor, Ciências Criminais, Prevenção e Combate à Corrupção. Auditor Fiscal da Receita Estadual de São Paulo. Juiz titular do Tribunal de Impostos e Taxas/SP.

e-mail: ramon.arnoni@bol.com

## INTRODUÇÃO

A Reforma da Previdência Social consumada com a edição da Emenda Constitucional nº 103/2019 alterou em todos os aspectos os direitos previdenciários dos segurados dos regimes geral e próprios de previdência.

Atuou aumentando as alíquotas de contribuição, dificultando o acesso aos benefícios com regras mais rígidas de tempo de contribuição, idade mínima e carência e diminuiu o valor dos benefícios concedidos com regras mais severas sobre período base de cálculo dos valores dos benefícios, valores menores para benefícios de pensão por morte ou incapacidade e regras de acumulação de benefícios com redução significativa de valores.

Dentre as mudanças perpetradas pela reforma de 2019, chama atenção a que criou o regime de progressividade de alíquotas sobre bases de cálculos para os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos (Art. 149, § 1º da CF/88).

Sob o argumento de atender à capacidade contributiva dos servidores públicos, alguns estados, ao instituírem as alíquotas progressivas no exercício de suas competências, escalonaram suas alíquotas de forma diferente do que fez a União.

Neste ponto, considerando as decisões do Supremo Tribunal Federal nas ADIs 3.854 e 6.257, que reconheceram o caráter nacional das carreiras da magistratura e da docência em universidades, a progressividade das alíquotas ofendem importante princípio constitucional, da isonomia (Art. 150, II da CF/88), que veda expressamente qualquer distinção tributária em razão de ocupação profissional ou função.

## 1. ESTRUTURA NORMATIVA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Estados, Distrito Federal e Municípios e, após a Emenda Constitucional nº 103/2019, também ex-

pressamente à União, a competência para instituírem contribuições para custeio de regime próprio de previdência social.

Esta Emenda Constitucional adotou a técnica de constitucionalizar, levando para o texto permanente ou da própria emenda, aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária. O modelo escolhido, diante das rígidas regras de alteração constitucional (embora a Constituição vigente já tenha sido emendada em mais de 120 oportunidades) torna difícil a revisão da alteração perpetrada pela reforma de 2019, seja pelo aspecto legislativo, submetido ao rito do art. 60 da Constituição Federal, seja pelo aspecto do Poder Judiciário, que demanda a obediência aos requisitos das ações constitucionais próprias.

Portanto, a despeito da existência de leis federais (Leis nº 10.887/04, 9.717/98), a Emenda Constitucional nº 103 de 2019 conferiu densidade normativa suficiente para a cobrança das contribuições para custeio do regime próprio de previdência social dos servidores da União, até que lei venha a regulamentar aquelas alterações, as quais, ressalte-se, estarão vinculadas aos ditames constitucionalizados pela reforma.

A Constituição Federal, no mesmo art. 149, § 1º atribuiu também aos Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituição de leis próprias para cobrança das contribuições para custeio do regime próprio de previdência social de seus servidores.

Os Estados passaram a editar suas legislações, cujos debates, discussões e as oportunidades de apresentação de propostas foram demasiadamente prejudicados pelo contexto da Pandemia da Covid-19, que eclodiu em 11 de março de 2020.

Nesse difícil contexto, os limites constitucionais para cobrança das contribuições para custeio do regime próprio de previdência social dos entes ocupou pouco espaço no debate, pois o contexto voltou a atenção de todo a população para aspectos da saúde, cujos serviços demandariam ainda mais recursos dos poderes públicos de to-

dos os entes, reforçando o caráter arrecadatório da contribuição, em detrimento de princípios constitucionais tributários já consagrados.

Nessa linha, Paulo Ayres Barreto alerta para uma especificidade das contribuições, notadamente as destinadas à seguridade social, qual seja, além de analisar a compatibilidade entre a regra matriz de incidência das contribuições com as normas de competência e os limites constitucionais, é imperiosa a análise quanto à finalidade da instituição ou de seu aumento<sup>1</sup>.

Ou seja, a instituição das contribuições previdenciárias ao regime próprio dos servidores, nos termos do art. 149 da CF/88, pressupõe a efetiva "prestação de uma atividade" vinculada à previdência entregue pelo ente tributante ao contribuinte, assim como o efetivo controle da destinação destes recursos àquela finalidade.

Cumpre rememorar que além do conturbado contexto em que se inseriu todo o processo legislativo da Emenda Constitucional nº 103/19 e as aprovações das leis estaduais e municipais em período de pandemia mundial, os cálculos que fundamentaram a reforma da previdência social dos regimes geral e próprios foram submetidos a sigilo de cem anos com amparo em exceção da Lei de Acesso à informação, o que prejudicou e ainda prejudica a análise de atendimento aos pressupostos desta emenda constitucional.

A seguir, passa-se à análise da Regra Matriz de Incidência Tributária das contribuições para custeio do regime próprio de previdência.

## **2. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA CUSTEIO DOS REGIMES PRÓPRIOS DE PREVIDÊNCIA SOCIAL**

### **2.1 Critério material do antecedente na norma.**

Critério material da Regra Matriz de Incidência

1 BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle. 3.ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 150.

Tributária de um tributo, é, nas lições de Paulo de Barros Carvalho, o núcleo que o legislador irá condicionar, o comportamento humano, que será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento; "é comportamento de uma pessoa (de dar, fazer ou ser), que deflui de um processo de abstração da própria fórmula hipotética.<sup>2</sup>

No caso das contribuições sociais para custeio dos regimes próprios de previdência social dos estados federados, estas receberam tratamento diferenciado pelo constituinte. O art. 149 da Constituição, ao contrário do que fez com outros tributos da espécie tributária impostos, não elencou as hipóteses materiais de incidência das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, mas o fez detidamente quanto à competência para instituição de contribuições destinadas à seguridade social.

O art. 195 elencou as possíveis fontes de custeio de forma taxativa e criou critérios específicos quanto à criação de novas fontes.<sup>3</sup>

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 482/484.

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

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

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

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

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

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem

Das hipóteses elencadas pelo constituinte, interessa-nos para o presente estudo aquela previsão no inciso II, qual seja, a contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, dentre eles os servidores públicos.

Portanto, de acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho, o critériomaterial é “receber remuneração pelo trabalho”.<sup>4</sup>

## **2.2 Critério espacial ou territorial do antecedente da norma**

O critério espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária, nas precisas lições de Paulo de Barros Carvalho, “é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer.”<sup>5</sup>

Considerando a competência concorrente atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do art. 149, § 1º da CF/88, o critério espacial será o território do ente federativo instituidor da contribuição e prevista na lei instituidora, obedecido, por óbvio, o necessário vínculo jurídico administrativo entre o servidor e o respectivo ente federativo, ao passo que os servidores federais e estaduais, certamente exercerão suas atribuições em determinado município, bem como servidores municipais e estaduais poderão estar alocados em municípios ou estados diferentes daqueles com os quais mantenham vínculo jurídico, cabendo a estes a retenção e recolhimento das contribuições ao seu RPPS.

## **2.3 Critério temporal do antecedente da norma**

O critério temporal, também de acordo com Paulo de Barros Carvalho, “oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito.”<sup>6</sup> Considerando o critério material “receber remuneração” eleito

a lei a ele equiparar. (grifamos)

<sup>4</sup> *Ibidem* 2. p. 825

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário:

<sup>6</sup> *Ibidem*

pelo constituinte,

o critério temporal, em obediência à imprescindível identificação do átimo temporal em que se dará a ocorrência do fato descrito no antecedente normativo, não poderá ser outro que não o momento do recebimento da remuneração pelo servidor.

Não por outra razão, na quase totalidade dos casos de que temos conhecimento, as contribuições previdenciárias ao RPPS são descontadas diretamente na folha de pagamento do servidor público, salvo em raras hipóteses permitidas pela legislação administrativa de pessoal, de afastamentos sem a respectiva remuneração em que os servidores podem optar por continuarem a contribuir para o RPPS.

## **2.4 Critério quantitativo do consequente da norma: base de cálculo e alíquota**

Já no consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária, passa-se a análise do critério quantitativo, composto pela Base de Cálculo e pela Alíquota.

Chama atenção, mais uma vez, a opção do constituinte reformador em constitucionalizar esse critério de forma bastante detalhada, ao contrário do que ocorre com outros tributos da espécie impostos ou mesmo de outras contribuições, o que, como ressaltado anteriormente, dificulta eventual alteração pela via legislativa ou judicial destes parâmetros.

Ficou evidente a intenção do governo da época em dificultar a alteração de pontos da reforma que prejudicaram o segurado, servidor público ou não, levando para o texto permanente ou da própria Emenda Constitucional estes pontos, ao mesmo tempo em que se desconstitucionalizou, remetendo a leis ordinárias, temas que favoreciam ou que consolidavam direitos dos segurados, facilitando eventual alteração pela via legislativa ordinária.

É neste sentido o alerta de João Batista Lazzari e Carlos Alberto Pereira de Castro, para quem essa prática somada ao histórico de três importantes alterações nos últimos 21 anos (E.Cs. 20/1998, 41/2003 e 103/2019) enfraquece a noção de segurança jurídica que havia quanto às regras de aposentadoria e pensão anteriormente aplicadas aos servidores em Regimes Próprios, o que gerará imprevisibilidade dos critérios para aquisição dos direitos bem como do cálculo dos proventos.<sup>7</sup>

Quanto à Base de Cálculo, a própria Constituição Federal, no art. 40, § 18, na redação dada pela E.C. 41/2003, estabeleceu que a contribuição incidirá 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.

Por sua vez, a Reforma perpetrada pela E.C.103/2019 incluiu o dispositivo do art. 149, § 1º-A que permite que a contribuição sobre os proventos de aposentadoria e pensões incida sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo prevendo ainda a criação de uma contribuição extraordinária.<sup>8</sup>

7 CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. Manual de Direito Previdenciário. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 899.

8 Art. 149 ... § 1º-A. Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (grifamos)

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (grifamos)

Para os servidores ativos da União, a base de cálculo está prevista no na Lei nº 10.887/2004, art. 4º, inciso I e § 1º como sendo o vencimento do cargo acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens.

O mesmo dispositivo previu exclusões desta base, em rol exemplificativo, prevalecendo o critério não salarial, ou seja, o caráter indenizatório das verbas excluídas.

Por conseguinte, pode-se concluir que a base de cálculo das contribuições previdenciárias ao RPPS dos servidores ativos da União será o vencimento do cargo acrescido das vantagens pecuniárias permanentes, excetuadas as verbas indenizatórias previstas nas leis dos entes federativos instituidores.

Estas disposições são aplicadas pela quase totalidade dos estados e municípios, havendo variações quanto a verbas excluídas da incidência desta contribuição.

Quanto ao critério quantitativo da alíquota, este sofreu sensíveis mudanças na reforma previdenciária de 2019.

Criou-se a progressividade das alíquotas das contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas com a alteração da redação do art. 149, § 1º da C.F./88.

A progressividade destas alíquotas compõe tema central do presente trabalho, motivo pelo qual merecerá capítulo específico adiante.

Para o momento, cumpre mencionar que a União ficou vinculada pelas alíquotas trazidas pelo art. 11 da E.C. 103/2019, até que entrasse em vigor lei federal que instituisse as alíquotas, partindo de uma alíquota base de 14% com reduções e acréscimos por faixa de remuneração.<sup>9</sup>

9 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

A emenda previu que as bases sobre as quais incidem as alíquotas serão reajustadas com o mesmo índice em que se der o reajuste dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social (art. 11, § 3º).

A previsão constitucional anterior à reforma (art. 149, § 1º com a redação da E.C. 41/2003) continha a vedação de que as contribuições dos demais entes não seria inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Esta vedação não constou expressamente da nova redação dada pela E.C. 103/2019, mas consta art. 9º, § 4º da própria E.C. 103/2019, que criou uma exceção à regra antes não prevista.<sup>10</sup>

Alguns estados e municípios já adotavam alíquotas superiores às da União, porém, sem a previsão da progressividade destas alíquotas sobre a

---

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:

- até 1 (um) salário-mínimo, redução de seis inteiros e cinco décimos pontos percentuais;
- acima de 1 (um) salário-mínimo até R\$ 2.000,00 (dois mil reais), redução de cinco pontos percentuais;
- de R\$ 2.000,01 (dois mil reais e um centavo) até R\$ 3.000,00 (três mil reais), redução de dois pontos percentuais;
- 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;
- 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;
- 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;
- 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
- acima de R\$ 39.000,00 (trinta e nove mil reais), acréscimo de oito pontos percentuais. (grifamos)

10 Art. 9º ... § 4º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão estabelecer alíquota inferior à da contribuição dos servidores da União, exceto se demonstrado que o respectivo regime próprio de previdência social não possui déficit atuarial a ser equacionado, hipótese em que a alíquota não poderá ser inferior às alíquotas aplicáveis ao Regime Geral de Previdência Social.(grifamos)

base imponível.

Ocorre que com a edição da E.C. 103/2019, muitos estados estabeleceram, com amparo no permisivo constitucional, além da progressividade das alíquotas, também alíquotas superiores, ainda que adotassem menos faixas de incidência. É o caso do Estado de São Paulo, que adotou 4 faixas de incidência, mas com alíquotas maiores, culminando em alíquota média efetiva superior à da União com consequente cobrança maior em valores absolutos, quando comparados com os cobrados pela União.

## 2.5 Critério pessoal do consequente da norma: sujeitos ativo e passivo

Sujeito ativo da obrigação, nos termos do Código Tributário Nacional (art. 119), é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

A competência para instituição das contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas foi atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme art. 149, § 1º da Constituição Federal.<sup>11</sup>

Já o sujeito passivo contribuinte, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN, tido como aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, não pode deixar de ser aquele que externaliza o signo presuntivo de riqueza eleito pelo constituinte de 1988, no caso, o servidor público vinculado ao ente federativo que possua regime próprio de previdência social e que perceba remuneração deste ente federado.

11 Art. 149. § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

### **3. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS AO REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA SOCIAL E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Superada a análise da Regra Matriz de Incidência Tributária das contribuições para custeio de regime próprio de previdência social dos entes federativos, passamos a estudar a aplicação dos princípios da capacidade contributiva a estas contribuições, tema que divide a doutrina, notadamente em razão do caráter contraprestacional ou vinculado, e, no caso das contribuições previdenciárias, também do explícito princípio da solidariedade entre os segurados.

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º da CF/88, de onde partem os doutrinadores para conceituá-lo.

Regina Helena Costa o conceitua como "aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação."<sup>12</sup>

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, aponta para os dois momentos distintos em que incide a capacidade contributiva: um pré-jurídico, que se dirige à autoridade competente para instituição do tributo, quando esta deve eleger como critérios materiais fatos que ostentem signos presuntivos de riqueza (capacidade contributiva absoluta ou objetiva); outro momento, quando da aplicação do princípio se chegue "à repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento", chamada por Paulo de Barros Carvalho como capacidade contributiva em acepção relativa ou subjetiva, guardando esta última, íntima relação com o princípio da igualdade (art. 5º, *caput* e art. 150, II da CF/88).<sup>13</sup>

12 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 101.

13 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 132.

A doutrina tributária diverge sobre a incidência do princípio da capacidade contributiva às contribuições, ao passo que a previsão constitucional menciona expressamente apenas a espécie tributária "impostos":<sup>14</sup>

A divergência não decorre apenas da omissão constitucional, mas também de uma inerente vantagem ou benefício como característica das contribuições, o que atrai para esta espécie tributária a referibilidade entre este eventual benefício ou vantagem e a contribuição, afastando ou mitigando a aplicação da capacidade contributiva. Ou seja, o eventual benefício auferido seria o parâmetro primeiro para a exata medida da contribuição e não a capacidade contributiva sob seu aspecto subjetivo.

É neste sentido a lição de Paulo Ayres Barreto, que citando a doutrina de Hamilton Dias de Souza e Wagner Balera, enxerga a eventual vantagem ou benefício como característica primeira das contribuições.<sup>15</sup>

No caso das contribuições da seguridade social, os benefícios ao contribuinte são aqueles benefícios previdenciários previstos na própria Constituição, quais sejam, as espécies de aposentadorias, as pensões, os auxílios e os benefícios por incapacidade.

Nada obstante, quanto às contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, há princípio específico que estabelece a equidade entre na forma de participação no custeio (art. 40, da CF/88).<sup>16</sup>

14 Art. 145...§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifamos)

15 BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle. 3.ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 117

16 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

Insta pontuar que é este caráter solidário, que passou a constar expressamente do art. 40, para os regimes próprios, somado aos alegados déficits dos Regimes Próprios de Previdência dos Servidores Públicos, é fundamento recorrente das propostas de reformas que visam a prejudicar os direitos previdenciários dos segurados, notadamente a reforma de 2019.

Bruno Sá Freire Martins, conceitua o princípio da solidariedade dos regimes próprios, como a "transferência de meios de uma fração para outra, dentro de um conjunto de pessoas situadas com recursos nivelados ou não".<sup>17</sup>

Há razão na adoção do princípio, ao passo que somente por meio da solidariedade de todos os contribuintes participantes do regime é que se conseguirá financiar os chamados benefícios de risco, quais sejam, benefício por incapacidade permanente, benefício por incapacidade temporária e pensão por morte, que não exigem longo período de contribuição condizente com o seu respectivo custeio.

Foi o princípio da solidariedade que fundamentou decisão do STF sobre ampliação da base de cálculo das contribuições aqui tratadas para décimo terceiro salário, terço constitucional de férias, horas extras e outros pagamentos de caráter transitório, julgado em RE 593.068, ministro relator Joaquim Barbosa.

Resta saber se solidariedade pretendida é apta a afastar a aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições para custeio de regime próprio de previdência social.

Regina Helena Costa defende que o princípio se aplica às contribuições sociais, dentre elas as previdenciárias, quando a materialidade de suas hipóteses de incidência assumirem a feição daqueles tributos.<sup>18</sup>

---

financeiro e atuarial. (grifamos) 17 MARTINS, Bruno Sá Freire. Direito constitucional previdenciário do servidor público. 2.ed. São Paulo: LTR, 2014. p. 48.

17 MARTINS, Bruno Sá Freire. Direito constitucional previdenciário do servidor público. 2.ed. São Paulo: LTR, 2014. p. 48.

18 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 102.

Marco Aurélio Greco, citado por Paulo Ayres Barreto, por sua vez, entende que nas contribuições há um fundamento solidarístico do grupo social ao qual está relacionada a finalidade constitucionalmente qualificada, não se aplicando o princípio da capacidade contributiva, exceto nas hipóteses em que a própria Constituição assim previsse.<sup>19</sup>

No mesmo sentido é a lição de Ricardo Lobo Torres, para quem as contribuições se subordinam ao princípio do benefício do grupo, não se aplicando os princípios decorrente da ideia de justiça.<sup>20</sup>

Paulo Ayres Barreto, arremata seu posicionamento, alinhado ao de Regina Helena Costa, para quem as contribuições, dentre elas as previdenciárias, não se submetem, necessariamente ao princípio da capacidade contributiva, prevalecendo, nestas, critérios que buscam partilhar os fundos necessários ao custeio da atividade estatal, admitindo que, nas hipóteses em que a materialidade da contribuição seja típica de imposto, a divisão do encargo pode ser feita a partir de escolha de base de cálculo que atenda à capacidade contributiva e a partilha necessária ao serviço prestado.<sup>21</sup>

No presente trabalho, nos filiamos ao posicionamento de Regina Helena Costa e Paulo Ayres Barreto e condizente com este posicionamento, nota-se que a materialidade das contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, incidente sobre as remunerações dos servidores, permite a aplicação do princípio da capacidade contributiva a estas contribuições, notadamente sob o aspecto objetivo ou pré-legislativo, sem prejuízo da análise sob o enfoque subjetivo.

---

19 BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle. 3.ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2020. p. 136.

20 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 420.

21 Ibidem 19

## **4. PROGRESSIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A conclusão a que chegamos no capítulo anterior, atrai para as contribuições todo o regramento e os instrumentos para aplicação da capacidade contributiva a estes tributos.

Dentre estes instrumentos, a tributação progressiva é entendida por alguns doutrinadores como como a que melhor obedece ao princípio da capacidade contributiva, justamente porque visa igualar o sacrifício dos contribuintes obtendo a equidade vertical.<sup>22</sup>

Regina Helena Costa aponta que às alíquotas deve-se atribuir a progressividade, que melhor atende à capacidade contributiva, ao passo que desiguala sujeitos que se encontram em situações distintas, prestigiando a igualdade material, redistribuindo a riqueza, apontando, em conclusão, que a capacidade contributiva é limite da progressividade das alíquotas, visando à não-confiscatoriedade do tributo.<sup>23</sup>

É neste instrumental que se baseou o legislador constituinte reformador quando estabeleceu a progressividade das contribuições dos servidores públicos, expressamente, no art. 149, § 1º na redação dada pela E.C. 103/2019.<sup>24</sup>

Na União, as alíquotas progressivas foram estabelecidas de início pela E.C. 103/2019, com sete faixas de alíquotas, entre 7,5% e 22%.

Outros estados, com amparo no permissivo constitucional, estabeleceram suas contribuições progressivas, por vezes, como no Estado

22 CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição Tributária- Estado Social e Escolha Individual*. Lisboa: Almedina, 2008. p. 395.

23 COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.* p. 103.

24 Art. 149... § 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (grifamos)

de São Paulo, com menos faixas de alíquotas, porém, incidentes sobre bases maiores.

Ocorre que a tentativa de estabelecimento de alíquotas progressivas para as contribuições para custeio dos regimes de previdência dos servidores não é novidade da E.C. 103/2019. As tentativas anteriores foram levadas ao STF, que reconheceu a inconstitucionalidade da progressividade destas alíquotas progressivas por ofensa ao princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (Art. 150, IV da C.F/88).<sup>25</sup>

25 RE 414.915, rel. Min. Ellen Gracie: " I. O Plenário deste Supremo Tribunal, no julgamento da ADI 2.010-MC, rel. Min. Celso de Mello, por maioria no ponto em questão, consignou que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição). No caso, estava em jogo a norma prevista no art. 20, parágrafo único, da Lei 9.783/99, que acresceu à alíquota de contribuição excepcional de 9% ou de 14%, por faixa de remuneração dos funcionários públicos federais.

2. Tal entendimento estende-se aos Estados e Municípios, conforme decidido na ADI 2.188-1VfC, rel. Min. Néri da Silveira, Plenário, unânime, DJ de 20.10.2010, e na ADI 2.158-MC, rel. Min.

Sepúlveda Pertence, Plenário, unânime, DJ de 10.09.2000, entre outros julgados, por encontrar-se o acórdão recorrido em conformidade com a jurisprudência desta Corte, nego seguimento aos recursos (art. 557, caput, do CPC). "

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.197, relator, min. Dias Toffoli: Agravo regimental no recurso extraordinário. Previdenciário. Servidor público. Contribuição previdenciária. Alíquota progressiva. Impossibilidade. Precedentes. 1. Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição Federal).

ADI nº 2.010/DF-MC, relator o Ministro Celso de Mello: 'CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE'. - Relevo jurídico da tese segundo

a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153,

§ 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador)

Observa-se das decisões que analisaram a progressividade das alíquotas de contribuição aos regimes próprios se fundaram em duas premissas: a) a inexistência de norma constitucional autorizadora da progressividade (ADI nº 2.010); b) ofensa ao princípio do não confisco.

Ao que parece, a instituição de progressividade das alíquotas das contribuições previdenciária dos servidores públicos por meio de Emenda Constitucional nº 103/2019 superou o primeiro óbice.

Quanto ao não confisco, embora não seja o enfoque do presente trabalho, podemos concluir que se à época do julgamento das ações no STF a alíquota de 14% foi considerada ofensiva ao princípio, é possível considerar as atuais alíquotas de 22% igualmente ofensivas ao princípio, considerando ainda a carga total somada ao imposto de renda incidente também sobre os vencimentos dos servidores.

## 5. ISONOMIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

Ainda no campo das premissas doutrinárias e jurisprudenciais, passamos à análise do princípio da isonomia tributária previsto no art. 150, inciso II da Constituição Federal, igualmente aplicável às contribuições e fundamento da capacidade contributiva anteriormente analisada.<sup>26</sup>

Regina Helena Costa advoga que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação

- inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC nº 20/98.

26 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (grifamos)

de um princípio mais geral que é da igualdade.<sup>27</sup>

Celso Antonio Bandeira de Mello, em sua célebre obra sobre o conteúdo jurídico do princípio da igualdade, estabelece as hipóteses em que possíveis as discriminações, cujas conclusões são plenamente aplicáveis à igualdade tributária.

Para o autor "as discriminações são admissíveis quando se verifique uma correlação lógica entre o fator de discrimen e a desequiparação procedida e que esta seja conforme os interesses prestigiados pela Constituição" e estabelece 4 critérios:

- a) a discriminação não pode atingir um só indivíduo;
- b) o fator de diferenciação deve consistir num traço diferencial das pessoas;
- c) deve haver nexo lógico entre o fator de discrimen e a discriminação legal;
- d) o fator de discrimen deve atender aos valores constitucionalmente protegidos.<sup>28</sup>

Ressaltamos a parte final do inciso II do art. 150, que proíbe qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida na instituição de tributos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse ponto, questiona-se: A discriminação tributária pelas alíquotas progressivas diferentes entre os entes federativos (medida de capacidade contributiva) atende ao princípio da igualdade?

Para responder a esta questão, cabe estabelecer os parâmetros de comparação entre os indivíduos, o que faremos no próximo capítulo analisando precedentes do Supremo Tribunal Federal.

27 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 39.

28 MELLO, Celso Antonio Bandeira. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 37.

## **6. CARREIRAS DE ESTADO DE CARÁTER NACIONAL E O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

O Supremo Tribunal Federal foi chamado a pronunciar-se em pelo menos duas oportunidades em que carreiras de servidores estaduais buscaram equiparação salarial com servidores que exerciam as mesmas funções no âmbito federal, cujo teto remuneratório constitucionalmente previsto era maior.

Foi o caso da ADI nº 3.854, relator min. Gilmar Mendes, proposta pela Associação Dos Magistrados Brasileiros – AMB. Nesta ADI nº 3.854, o STF decidiu que a instituição de subteto remuneratório para magistratura estadual inferior ao da magistratura federal ofendia a Constituição diante do caráter nacional da estrutura judiciária brasileira.<sup>29</sup>

Mais recentemente, na ADI nº 6.257, ministro relator Gilmar Mendes, o Partido Social Democrático – PSD, pugnou pela equiparação salarial entre professores universitários estaduais e federais ao passo que, sob os mesmos fundamentos da ADI nº 3.854, estas carreiras são organizadas em caráter nacional.

Em julgamento de medida cautelar, o ministro Dias Toffoli, que substituía o ministro Gilmar Mendes naquela oportunidade, deferiu medida cautelar para conceder a questionada equipa-

29 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 2. SUBTETO REMUNERATÓRIO PARA A MAGISTRATURA ESTADUAL. 3. ARTIGO 37, XI, DA CF. ARTIGO 2º DA RESOLUÇÃO 13 E ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA RESOLUÇÃO 14, AMBAS DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. 4. INSTITUIÇÃO DE SUBTETO REMUNERATÓRIO PARA MAGISTRATURA ESTADUAL INFERIOR AO DA MAGISTRATURA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER NACIONAL DA ESTRUTURA JUDICIÁRIA BRASILEIRA. ARTIGO 93, V, DA CF. 5. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA PELO PLENÁRIO. 6. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE, CONFIRMANDO OS TERMOS DA MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, PARA DAR interpretação conforme à Constituição ao artigo 37, XI (com redação dada pela EC 41/2003) e § 12 (com redação dada pela EC 47/2005), da Constituição Federal, e DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE do artigo 2º da Resolução 13/2006 e artigo 1º, parágrafo único, da Resolução 14, ambas do Conselho Nacional de Justiça. (grifamos)

ração salarial.<sup>30</sup>

É digno de nota o fato de que embora o STF tenha se pronunciado apenas quanto às carreiras da magistratura de da docência, há outras carreiras do serviço público organizadas em caráter nacional, dentre as quais pode-se citar o Ministério Público (Art. 127 da C.F./88; Lei nº 8.625/93) e Administração Fazendária (Art. 37, XVIII; Art. 237, Art. 146, IV da C.F./88).

Pois bem, diante do reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da equiparação entre as carreiras da magistratura estadual e federal e da docência do ensino superior estadual e federal, para fins remuneratórios (art. 37, XI), questiona-se se para fins tributários (Art. 150, II), especificamente quanto às contribuições para custeio dos regimes de previdência, caberia alguma discriminação apta a justificar alíquotas progressivas que representem alíquotas efetivas diferentes entre a União e os Estados?

Antes mesmo do reconhecimento da equiparação salarial para as carreiras da magistratura e da docência do ensino superior, o próprio Supremo Tribunal Federal, manifestou-se sobre a inconstitucionalidade da progressividade das

30 Partindo do pressuposto de que a Carta da República concebeu um projeto de política nacional de educação, não vislumbro razão para compreender como adequada a existência de uma diferenciação remuneratória entre docentes e pesquisadores que exercem as mesmas funções em instituições de ensino superior de entidades federativas distintas....

Deve-se interpretar o art. 37, XI, da Constituição Federal de 1988 a partir da totalidade dos comandos constitucionais, não sendo possível conferir tratamento discriminatório sem observância do princípio da igualdade.

Ante o quadro revelado, defiro a medida cautelar pleiteada, ad referendum do Plenário, para dar interpretação conforme ao inciso XI do art. 37, da Constituição Federal, no tópico em que a norma estabelece subteto, para suspender qualquer interpretação e aplicação do subteto aos professores e pesquisadores das universidades estaduais, prevalecendo, assim, como teto único das universidades no país, os subsídios dos Ministros do Supremo Tribunal Federal.

## Tabela Comparativa de Contribuições Previdenciárias Entre Estado de São Paulo e União - Teto Remuneratório do STF (R\$ 41.650,92)

Base de Cálculo	Aliquota - Estadual	Contrib. Estadual (R\$)	Aliquota Federal	Contrib. Federal (R\$)
R\$ 1.302,00 (Sm)	11%	143,22	7,5%	97,65
R\$ 1.302,01 Até R\$ 3.722,56	12%	290,46	9% A 12%	114,23 + 138,15 = 252,38
R\$ 3.722,57 Até R\$ 7.507,49	14%	529,88	12%, 14%	16,12 + 511,07 = 527,19
Acima De R\$ 7.507,49	16%	5.462,94	14,5%; 16,5%; 19%	775,61 + 2.121,32 + 302,22 = 3.199,15
			22%	Não Aplicável
<b>Total</b>		<b>R\$ 6.426,50</b>		<b>R\$ 4.076,37</b>

bases de cálculo, instituída pela E.C. 41/2003 em sede de duas ações diretas de inconstitucionalidade, (ADI 3.105/DF e ADI 3.188/BA), e que diferenciava as contribuições dos servidores ativos e inativos.<sup>31</sup>

31 ADI 3.105/DF. Min. Relator Cezar Peluso: Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC no 41/2003, art. 40, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do" do art. 40, § único, I e II, da EC no 41/2003. Aplicação dos arts. 145, §1º (capacidade contributiva), e 150, II (isonomia tributária), cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. (grifamos)

ADI 3.188/BA, ministro relator Carlos Ayres Brito

A lei estadual sob censura encontra o seu fundamento de validade na Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que autorizou a cobrança da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e os valores das pensões post mortem. E o fato é que a validade constitucional da mencionada exação foi reconhecida por esta Casa de Justiça no julgamento das ADIS 3.105 e 3.128, Relator p/ o Acórdão Min. Cezar Peluso.

Ação direta julgada parcialmente procedente para o fim de: a) imprimir "interpretação conforme a Constituição" ao inciso I do art. 32 da Lei baiana nº 27.249/98, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.003/04, em ordem a assentar que o custeio

Observa-se que os fundamentos constitucionais para declaração da inconstitucionalidade daquela progressividade foram os princípios da capacidade contributiva arts. 145, §1º, e isonomia tributária 150, II.

Como dito anteriormente, alguns entes federativos, no exercício de suas competências, instituíram alíquotas progressivas diferentes das previstas na E.C. 103/2019 para a União. Foi o caso do Estado de São Paulo, cuja comparação com a União ficará mais clara através da tabela acima<sup>32 33</sup>.

Observa-se sensível diferença nas contribuições dos dois entes em valores absolutos.

Argumentar-se-á que esta discriminação é possível em razão da diversidade de destino das contribuições, para o RPPS da União ou para o RPPS dos estados, sendo incomunicáveis.

seguridade social do Estado recaí sobre os titulares de cargos provimento efetivo da Administração Direta, Autárquica da os Fundacional, tanto quanto sobre as pensões mortis causa e proventos da aposentadoria que detenham o mesmo caráter estatutários; b) reconhecer a inconstitucionalidade da expressão cinquenta por cento do contida no inciso I do § 2º do artigo 50 da Lei nº 7.249/98, do Estado da Bahia, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.003, de 30 de Janeiro de 2004. (grifamos)

32 Fonte: <https://sindireceita.org.br/noticias/sindicato/>.

33 Fonte:[https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/folha/Paginas/Contribuicao\\_Previdenciaria\\_Servidores\\_Ativos.aspx](https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/folha/Paginas/Contribuicao_Previdenciaria_Servidores_Ativos.aspx)

Porém, a argumentação cai por terra, pois a própria E.C. 103/2019, entendeu por limitar os valores dos benefícios dos servidores quando perceberem acumuladamente benefícios de dois ou mais regimes, demonstrando haver esta comunicação entre estes regimes para fins de pagamento (Art. 24 da E.C. 103/2019).

Pois bem, apresentadas todas as premissas legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, passamos à conclusão, respondendo a seguinte questão: A discriminação tributária pelas alíquotas progressivas diferentes entre os entes federativos (medida de capacidade contributiva) atende ao princípio da igualdade?

## **CONCLUSÃO**

Considerando que o STF reconheceu expressamente o caráter nacional e equiparou as funções da magistratura e docência federais e estaduais.

Considerando que a Emenda Constitucional nº 103/2019, que reformou profundamente os regimes próprios de previdência dos servidores públicos superou óbice constitucional reconhecido pelo STF na ADI 2.010, ao constitucionalizar a aplicação de alíquotas progressivas por faixas salariais das contribuições para custeio dos regimes próprios de previdência.

Considerando que a doutrina reconhece a aplicabilidade da capacidade contributiva às contribuições sociais quando estas revistam materialidades de impostos, o que ocorre com as contribuições previdenciárias dos servidores públicos.

Considerando que a capacidade contributiva é subprincípio do princípio da isonomia bem como limite da própria progressividade que a instrumentaliza.

Considerando que o princípio da isonomia tributária veda expressamente o discriminamento tributário em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes.

Considerando que alguns estados instituíram alíquotas progressivas das contribuições previdenciárias de seus servidores para custeio dos respectivos regimes próprios que superam em alíquota efetiva e em valores absolutos as alíquotas previstas na E.C. 103/2019.

Concluímos que é possível o estabelecimento, pela via constitucional da progressividade de alíquotas das contribuições sociais pelos estados para custeio dos respectivos regimes próprios de previdência, desde que não superem a alíquota efetiva estipulada pela E.C. 103/2019, nem, tampouco o montante das contribuições em valores absolutos, sob pena de ofensa direta ao art. 150, inciso II, in fine e art. 145, § 1º, ambos da Constituição Federal

- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 3.ed. ver. atual. São Paulo: Noeses, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.
- \_ **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária- Estado Social e Escolha Individual**. Lisboa: Almedina, 2008.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.
- MARTINS, Bruno Sá Freire. **Direito constitucional previdenciário do servidor público**. 2.ed. São Paulo: LTR, 2014.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira. O **conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- TORRE, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.