# VOTO

**O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):**

## Introdução

O recurso preenche os requisitos gerais de admissibilidade.

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

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

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

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

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

A instância **a quo** declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade daquela expressão, assegurando à parte ora recorrida **o direito à aplicação das alíquotas previstas no citado art. 20 "exclusivamente sobre os**

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00

**rendimentos correlatos, inseridos dentro das respectivas faixas de tributação** ” . **Com isso, se estabeleceu o direito à progressividade gradual** . A ora recorrente foi, ademais, condenada a restituir o indébito.

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

> “Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma **não cumulativa** , observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:
>
> Salário-de-contribuição Alíquota em % até 249,80 8,00 de 249,81 até 416,33 9,00 de 416,34 até 832,66 11,00
>
> § 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Lei n° 8.620, de 5.1.93)
>
> § 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços a microempresas. (Incluído pela Lei n° 8.620, de 5.1.93)” (grifo nosso).

De acordo com a Portaria nº 914, de 13 de janeiro de 2020, do Ministério da Economia, Secretaria Especial de Previdência e Trabalho, com o último reajuste, a tabela ficou assim:

> “TABELA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADO, EMPREGADO DOMÉSTICO E TRABALHADOR AVULSO, PARA PAGAMENTO DE REMUNERAÇÃO DE 1º DE JANEIRO DE 2020 A 29 DE FEVEREIRO DE 2020.
>
> S alário-de-contribuição (r$) A LÍQUOTA PARA FINS DE RECOLHIMENTO AO INSS até 1.830,29 8% de 1.830,30 até 3.050,52 9% de 3.050,53 até 6.101,06 11 % ” (disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-914-de-13-de-janeiro-de-2020-237937443>. Acesso em 19/10/20).

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00

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

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

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração."

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

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

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

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

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

Plenário Virtual - minuto de voto - 07/05/2021 00:00

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

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

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

> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> (...)
> II - dos trabalhadores;
> II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, **podendo ser adotadas alíquotas progressivas** de acordo com o valor do **salário de contribuição** , não incidindo contribuição sobre

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00

> aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)" (grifo nosso).

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

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

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

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

> "A progressividade pode ser simples ou gradual. Na progressividade simples, verifica-se a alíquota correspondente ao seu parâmetro de variação (normalmente a base de cálculo) e procede-se ao cálculo do tributo, obtendo o montante devido. Na progressividade gradual, por sua vez, há várias faixas de alíquota aplicáveis para os diversos contribuintes relativamente à parcela das suas revelações de riquezas que se enquadrem nas respectivas faixas. Assim, o contribuinte que revelar riqueza aquém do limite da primeira faixa, submeter-se-á à respectiva alíquota, e o que dela extrapolar se submeterá parcialmente à alíquota inicial e, quanto ao que desbordou do patamar de referência, à alíquota superior e assim por diante. Na progressividade gradual, portanto, as diversas alíquotas são aplicadas mediante a determinação da aplicação da alíquota da maior faixa e de

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00

deduções correspondentes à diferença entre tal alíquota e as inferiores quanto às respectivas faixas. Há quem entenda que somente a progressividade gradual seria autorizada, porquanto a progressividade simples poderia levar a injustiças" (p. 154).

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

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

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

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

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

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

Não verifico injustiça na progressividade simples ora discutida.

Em primeiro lugar, não há que se falar que esse aumento na tributação seria inconstitucional por acarretar "decréscimo remuneratório".

A respeito desse ponto, vale lembrar que a Corte possui entendimento firme de que a irredutibilidade dos proventos de aposentadoria não resulta na imunidade dos proventos percebidos pelos servidores públicos quanto à

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00

incidência da contribuição previdenciária. Nesse sentido, cito a ADI nº 1.441 /DF-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Octavio Gallotti** , DJ de 18/10 /96, na qual se analisaram dispositivos de medida provisória de 1996 que continha disposições prevendo essa incidência.

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

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

> "Nem se diga que a instituição e a majoração da contribuição de seguridade social transgrediriam a garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração dos servidores públicos.
>
> É que – como se sabe – o subsídio e os vencimentos dos ocupantes de cargos e empregos públicos, embora irredutíveis, expõem-se, no entanto, à incidência dos tributos em geral (alcançadas, desse modo, as contribuições para a seguridade social), mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente a cláusula inscrita no art. 37, e no art. 150, II, ambos da Constituição.
>
> Na realidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – especialmente quanto a garantia da irredutibilidade de vencimentos representava prerrogativa exclusiva dos magistrados – sempre se orientou no sentido de reconhecer a plena legitimidade constitucional da incidência das contribuições previdenciárias (RTJ 83/74 – RTJ 109 /244).
>
> Mais recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao examinar essa específica questão em face da majoração das alíquotas referentes à contribuição para a seguridade social incidente sobre a remuneração mensal do servidor público federal em atividade, repeliu a argüição de ofensa à cláusula constitucional da irredutibilidade, nos termos assim expostos no voto vencedor do eminente Min. MARCO AURÉLIO, Relator da ADI 790-DF (RTJ 147/921, 925)" (ADI nº 2.010 /MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Celso de Mello** ).

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:01

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

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

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

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

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

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

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

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

Para corroborar esse entendimento, transcrevo o seguinte trecho do parecer do Procurador-Geral da República, que, a propósito, defendeu a

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00

constitucionalidade da tributação progressiva em tela, diferenciando-a daquela do imposto de renda:

> "[A] forma de incidência das alíquotas pela totalidade da base de cálculo não parece se posicionar contrariamente ao texto constitucional.
>
> Isso porque, diferentemente da tabela aplicada para a apuração do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza da pessoa física, em que as alíquotas possuem intervalos da ordem de sete pontos percentuais entre faixas vizinhas e uma diferença de vinte pontos percentuais entre a menor e a maior alíquota, o cálculo da contribuição previdenciária se vale de alíquotas com diferença de um a dois pontos percentuais, o que diminui sensivelmente a desproporcionalidade apontada na decisão recorrida".

Tenho, para mim, portanto, ser constitucional a aplicação não cumulativa das alíquotas progressivas das contribuições do empregado - inclusive o doméstico - e do trabalhador avulso, tal como prevista no **caput** do art. 20 da Lei nº 8.212/91.

## Dispositivo

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

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

> É constitucional a expressão "de forma não cumulativa" constante do **caput** do art. 20 da Lei º 8.212/91.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2021 00:00