

LEO HOLZMANN DE ALMEIDA

**A INCONSTITUCIONAL EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA
PREVIDÊNCIA FUNCIONAL**

Monografia de final de curso apresentada
ao Núcleo de Monografias Jurídicas como
requisito parcial à conclusão do Curso de
Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da
Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Ms Elizeu de Moraes
Corrêa

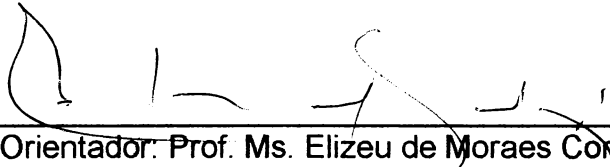
CURITIBA
2005

TERMO DE APROVAÇÃO


LEO HOLZMANN DE ALMEIDA

A INCONSTITUCIONAL EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL

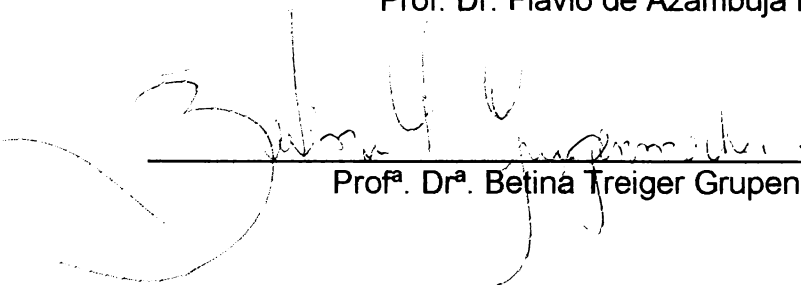
Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção da graduação de bacharel em direito, do curso de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, para a seguinte banca examinadora:



Orientador: Prof. Ms. Elizeu de Moraes Corrêa



Prof. Dr. Flávio de Azambuja Berti



Profª. Drª. Betina Treiger Grupenmacher

Curitiba, 12 de Setembro de 2005.

EPIGRAFE

“Uma vida sem busca não é digna de ser vivida”

Sócrates, filósofo grego do século V a.c.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----|
| LISTA DE SIGLAS | vi |
| RESUMO | vii |
| INTRODUÇÃO | 01 |
| 1 A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL E À PREVIDÊNCIA FUNCIONAL EXIGÍVEIS DOS SEGURADOS DO RGPS E SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS | 04 |
| 1.1 AS ORIGENS RECENTES DA SEGURIDADE SOCIAL E DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL E OS DIFERENTES REGIMES PREVIDENCIÁRIOS ADMINISTRADOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA | 04 |
| 1.2 O CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL E A DENOMINAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELO SERVIDOR PÚBLICO..... | 07 |
| 1.3 TEORIAS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAL E PREVIDENCIÁRIA..... | 09 |
| 1.4 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS ACEITA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO | 12 |
| 2 O ENQUADRAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO | 15 |
| 2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO..... | 15 |
| 2.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA..... | 18 |
| 2.3 OS AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS DO SISTEMA JURÍDICO | 21 |
| 2.4 CONCLUSÕES JURÍDICAS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A SATURAÇÃO DE SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA..... | 25 |
| 2.5 IDENTIDADE DO CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA E DA BASE DE CÁLCULO ENTRE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE OS PROVENTOS DOS SERVIDORES PÚBLICOS INATIVOS E DOS PENSIONISTAS | 29 |
| 3 A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL | 32 |
| 3.1 O JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE ADI Nº 3.105-8/DF E ADI Nº 3.128-7/DF | 32 |
| 3.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 41/2003 EM FACE DO INCISO IV, §4º DO ARTIGO 60, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: O DIREITO ADQUIRIDO..... | 34 |
| 3.3 A DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA A SER UTILIZADA NA CONCLUSÃO SOBRE A EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS | 38 |
| 3.4 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A COMPULSORIEDADE DAS CONTRIBUIÇÕES | 40 |
| CONCLUSÃO | 46 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 49 |
| ANEXOS | 52 |

LISTA DE SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art. - Artigo
CF – Constituição Federal
CTN – Código Tributário Nacional
EC – Emenda Constitucional
LC – Lei Complementar
MC – Medida Cautelar
MP – Medida Provisória
RGPS – Regime Geral da Previdência Social
STF – Supremo Tribunal Federal

RESUMO

A Contribuição previdenciária exigível dos servidores públicos inativos e pensionistas da Previdência Funcional é analisada sob a ótica do Direito Tributário, no que tange à estrutura da norma jurídica tributária e de sua regra-matriz de incidência, pelo fato da aludida contribuição possuir natureza jurídica dos tributos. Por força do princípio constitucional de vinculação entre fonte de custeio e pagamento de benefícios aplicado ao regime previdenciário de natureza pública, tanto da Seguridade Social, quanto do regime próprio dos servidores públicos, constata-se que a contribuição recolhida pelos sistemas de previdência pública possui caráter específico das taxas. Após a EC nº 41/2003 instituir a exigência da cobrança de contribuição previdenciária dos beneficiários que já estão ou que estarão no gozo da prestação do serviço do Estado, a contribuição perdeu sua vinculação original, pois não haverá contraprestação alguma referente a esta nova exação, de modo a sua especificidade tributária coincidir com a do Imposto de Renda de Pessoa Física, portanto, os servidores públicos inativos e os pensionistas estão adstritos a tratamento desigual para com outros contribuintes detentores da mesma capacidade contributiva e deste modo é flagrante a inconstitucionalidade da exigibilidade de contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e dos pensionistas.

Palavras chave: Emenda Constitucional – Previdência Funcional - contribuição previdenciária – servidores públicos inativos – princípio da isonomia

INTRODUÇÃO

O tema da exigibilidade de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas dos regimes próprios de previdência dos servidores públicos, já é recorrente perante o Supremo Tribunal Federal.

Desde o ano de 1996, com a Edição das Medidas Provisórias 1.415/96 e 1.463-17/1997 o Poder Executivo tenta de todas as maneiras taxar o grupo de beneficiários de regime público de Previdência, a pretexto de corrigir o balanço financeiro deficitário do sistema público de previdência.

Após a Emenda Constitucional nº 20/98 que ensejou a famosa “Reforma da Previdência”, incluindo na Constituição Federal alterações nas quais o Regime Geral de Previdência Social foi reformulado para equilibrar as finanças do ineficiente sistema de repartição simples no orçamento previdenciário, a Emenda Constitucional nº 41/2003, acarretou mais uma “mini-reforma” voltada ao regime de Previdência Funcional, ou regime próprio dos servidores públicos de cargos efetivos.

A referida Emenda de 1998, embora direcionada ao RGPS, já havia alterado substancialmente alguns dispositivos sobre o regime previdenciário dos servidores públicos, porém, neste tocante, restringiu-se a acarretar limitações no teto do funcionalismo público e os requisitos de idade para aposentadoria, além de expressamente dispor sobre a vedação de acumulação de proventos de aposentadoria para cargos inacumuláveis e ainda proibiu a utilização de critérios diferenciados para concessão de benefícios entre os servidores, o que já significou um imenso choque à expectativa de direito dos servidores ativos até então.

Na seqüência das alterações sobre regras previdenciárias, foi editada a Lei nº 9.783/99, vigente a partir de 29 de janeiro de 1999, que introduziu, sem previsão constitucional, a dedução de contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e pensionistas da União.

Sem previsão constitucional, porque a redação do “caput” do art. 40 da CF até àquela época somente tratava de regime contributivo dos servidores públicos detentores de cargos efetivos e, como é bem sabido, os servidores inativos e os pensionistas não detêm cargo algum. Por este motivo é que o Supremo Tribunal

Federal, corretamente pré-julgou inconstitucional (ADI nº 2.010/MC – DF)¹ a exigibilidade de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas da União, em votação unânime de Medida Cautelar, suspendendo a eficácia da parte do “caput” original do art. 1º, da Lei nº 9.783/99 que previa a contribuição inconstitucional.

Em um verdadeiro contra-ataque jurídico, foi editada a Emenda Constitucional nº 41/2003, em que se alterou o “caput” do art. 40 da CF, incluindo a expressão “...caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, ...”. Portanto, o legislador sanou, em tese, eventual inconstitucionalidade de lei infraconstitucional, quanto à permissão de se taxar servidores inativos e pensionistas na modalidade contribuição previdenciária.

Aproveitando a oportunidade da votação legislativa favorável, a referida Emenda à Constituição, incluiu o §18º, no art. 40 da CF, para dirimir quaisquer dúvidas sobre a possibilidade de legislação infraconstitucional tratar dos critérios quantitativos da contribuição, pois no dispositivo citado gravou-se constitucionalmente a instituição da base de cálculo da contribuição dos servidores inativos e pensionistas:

“§18. 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.”

Além dessa disposição sobre o custeio da Previdência Funcional, a EC nº 41/2003, veiculou outras alterações essenciais no regime próprio de previdência, incluídas no artigo 40 da CF, como a desvinculação do valor dos benefícios dos servidores inativos aos vencimentos dos servidores ativos (§§3º, 8º e 17), o cálculo do benefício de pensão por morte com critérios vinculados ao teto previdenciário do

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010-2/MC – DF. Data do julgamento: 30/09/1999. Relator Min. Celso de Mello. Medida Cautelar na Ação direta de inconstitucionalidade. O julgamento definitivo da ação foi prejudicado pelo fato da Lei nº 9.988/2000, em seu art. 7º, ter alterado os dispositivos inconstitucionais, de modo que foi perdido o objeto da referida ADI: “A superveniente revogação - total (abrogação) ou parcial (derrogação) - do ato estatal impugnado em sede de fiscalização normativa abstrata faz instaurar, ante a decorrente perda de objeto, situação de prejudicialidade, total ou parcial, da ação direta de inconstitucionalidade, independentemente da existência, ou não, de efeitos residuais concretos que possam ter sido gerados pela aplicação do diploma legislativo questionado. Questão de ordem decidida em 13/06/2002 pelo Tribunal Pleno do STF.

RGPS (§7º e incisos), a criação de regime de previdência complementar por meio de lei, com iniciativa do Poder Executivo do respectivo ente da Administração (§15), e a vedação de existência paralela de mais de um regime próprio de previdência de servidor público na mesma esfera administrativa (§20).

De todas as alterações efetuadas pelo Poder derivado do legislador Constituinte, a principal é aquele que incluiu o “princípio da solidariedade” expressamente no regime previdenciário dos servidores públicos.

O solidarismo juridicamente tratado consiste no ponto nevrálgico do sistema previdenciário contributivo, pois ele traz consigo uma nuvem de fumaça sobre a visão da maior parte da doutrina e dos magistrados e é responsável por inverter completamente a causalidade jurídica da descrição lógica das normas, como se a finalidade “solidariedade” (termo utilizado para justificar efeito econômico-social de divisão de riqueza) nos sistemas previdenciários representasse a causa pela qual os contribuintes despendem parcelas substanciais de seus rendimentos e não o serviço de segurança contra riscos e provisão de renda futura.

Reservando, então, ao leitor o benefício da conclusão racional pela aceitação ou não da existência de solidariedade no plano jurídico e sobre a validade da exigência do pagamento de contribuição previdenciária por pessoas que já gozam de benefício previdenciário, inicia-se o estudo colacionando breves dados históricos dos regimes previdenciários de Direito Público, para posteriormente desenvolver-se o estudo sob o ponto de vista do Direito Tributário e Constitucional.

1 A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL E À PREVIDÊNCIA FUNCIONAL EXIGÍVEIS DOS SEGURADOS DO RGPS E SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS

1.1 AS ORIGENS RECENTES DA SEGURIDADE SOCIAL E DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL E OS DIFERENTES REGIMES PREVIDENCIÁRIOS ADMINISTRADOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O sistema constitucional brasileiro ao versar sobre os direitos e garantias fundamentais da República Federativa do Brasil elegeu os principais direitos sociais garantidos pelo Estado Democrático de Direito no “caput” do art. 6º como sendo a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

Sobre o mesmo direito social, qual seja a previdência, a Constituição Federal brasileira repartiu sua proteção entre os trabalhadores e servidores públicos ligados ao regime próprio previdenciário entre dois sistemas diferentes: A Previdência Social incluída no sistema da Seguridade Social, previsto no Título da Ordem Social (art. 201) e o regime previdenciário dos servidores públicos, delimitado no Capítulo da Administração Pública (art. 40).

Com relação ao sistema de Seguridade Social, vê-se que reside nele o amparo de três dos direitos sociais citados (saúde, assistência social e previdência), em conjunto, buscando a proteção ao trabalho e o atendimento das necessidades mais urgentes dos cidadãos, principalmente quando da ocorrência de contingências que os desfavoreçam, ou do cumprimento de requisitos legais, com extensão aos dependentes, que justificam o atendimento do Estado como, por exemplo, doença, incapacidade para o trabalho, gravidez, encarceramento, tempo de contribuição, etc.

Visando a determinar as ações necessárias para o atendimento das contingências e do tempo de contribuição é que o legislador constitucional tratou no Título VIII da Constituição Federal, da Seguridade Social e seus desdobramentos, definindo-a positivamente no art. 194 da CF como: “...conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.”.

Essa descrição do artigo 194 da Constituição Federal de 1988 não representa os objetivos originais da Seguridade Social no panorama mundial, sendo que a tricotomia de proteção, saúde-assistência-previdência é um agrupamento

muito recente, fruto de um modelo criado para ser utilizado por Estados sociais-democratas e que vem expressamente previsto como garantia constitucional no Brasil, historicamente, apenas na CF de 88².

Internacionalmente, a Seguridade Social adquiriu importância após sua formação relacionada à segurança social em três países/regiões, principalmente: Alemanha, Estados Unidos da América e Grã-Bretanha.

É atribuído a Otto von Bismarck, conforme Sérgio Pinto MARTINS, o modelo de segurança social do trabalho e da manutenção da renda dos trabalhadores, por meio da figura do Estado de bem-estar social, que visava a amparar as contingências do trabalho pelos seguros sociais instituídos em série, no final do século XIX na Alemanha, como em 1883 o seguro-doença custeado pelos empresários, em 1889 o seguro invalidez e velhice financiado pelos trabalhadores, empregadores e pelo Estado.³

Posteriormente nos Estados Unidos da América, durante a crise iniciada em 1929, o presidente Franklin D. Roosevelt iniciou a política do “New Deal” (Novo Negócio) com a doutrina do Welfare State (Estado de bem-estar social) descrita nas palavras de Cláudia Salles Vilela VIANNA, “a nova política e a doutrina do Welfare State objetivavam dar ao trabalhador, dentre outros direitos, novos postos de trabalho e uma rede de previdência e saúde públicas.”⁴

Finalmente, é na Grã-Bretanha, através do Plano Beveridge no início da década de 40, que a Seguridade Social atinge “status” de política pública institucionalizada e ingressa na estrutura da existência do Estado como atividade-fim ampliando ainda mais a oferta de seguros, aos segurados e às pessoas que independentemente de contribuição se encontrassem em situação de necessidade extrema. Nas palavras de Sérgio Pinto MARTINS:

O Plano Beveridge, de 1941, da Inglaterra, também veio a propor um programa de prosperidade política e social, garantindo ingressos suficientes para que o indivíduo ficasse acobertado por certas contingências sociais, como a indigência, ou quando, por qualquer motivo, não pudesse trabalhar. Lord Beveridge dizia que a segurança social deveria ser prestada do berço ao túmulo (*Social security from the cradle to the grave*). O sistema Beveridge tinha por objetivos: (a) unificar os seguros sociais existentes; (b) estabelecer o princípio da universalidade, para que a proteção se estendesse a todos os cidadãos e não apenas aos trabalhadores; (c) igualdade de

² MARTINS, S. P. **Direito da Seguridade Social**, 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.41.

³ *Ibid.*, p.30

⁴ VIANNA, C. S. V. **Previdência Social: custeio e benefícios**, São Paulo: LTr, 2005. p. 48

proteção; (d) tríplice forma de custeio, porém com predominância do custeio estatal. O Plano Beveridge era universal e uniforme.⁵

Pelo fato do objeto da presente pesquisa referir-se a aspectos jurídicos decorrentes da contribuição previdenciária dos servidores públicos destinada à garantia de benefícios previdenciários a si e a seus dependentes, é o relato da evolução do regime de Previdência Funcional, ou previdência dos servidores públicos que maior interesse denota daqui por diante.

No Brasil, o único regime de seguridade vigente nos períodos em que mundialmente a proteção do trabalho e a segurança social evoluíam para o beneficiamento de toda a população estava restrito à proteção dos funcionários do Estado. Vigoravam os regimes de proteção previdenciária dos servidores públicos, que desde a primeira Constituição Imperial do Brasil congratulavam os funcionários do Estado com benefícios pagos à título de tenças e montepios. O Mongeral, ou Montepio Geral dos Servidores do Estado, teve sua existência iniciada em 1835, podendo-se dizer que os servidores públicos foram os primeiros “trabalhadores” a possuir proteção Estatal à manutenção renda após a inatividade⁶.

Com o advento da segunda Constituição brasileira, a Constituição Republicana de 1891, pela primeira vez ouviu-se o termo “aposentadoria” (Art. 75) que só podia ser garantido aos funcionários públicos por motivo de invalidez, deste que estes estivessem a serviço da Nação. A partir daí, inúmeros diplomas legislativos foram aprimorando o regime previdenciário dos funcionários ligados de alguma forma ao Estado, como ferroviários, empregados de correios, etc.

Atualmente, a Previdência Funcional se restringe a assegurar a proteção previdenciária apenas aos servidores públicos efetivos, excetuados os funcionários detentores de cargos em comissão e os empregados públicos regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho. É a Constituição Federal quem delimita a abrangência da Previdência Funcional, sendo que os Estatutos dos servidores públicos devem manter a coerência com o sistema e se adequar à Constituição Federal.

⁵ MARTINS. S. P. op. cit. p. 31.

⁶ Ibid., p. 32.

Traçado este breve histórico da a previdência ligada à Seguridade Social e da previdência dos servidores públicos, cita-se apenas para enquadrar no sistema posto, as disposições legais dos diferentes regimes previdenciários obrigatórios: RGPS e o regime específico da Administração Pública - Previdência Funcional.

Enquanto o RGPS, contido nas Leis nº 8.212/91 e 8.213/91 e regulamentos conexos, integra a Seguridade Social, amparando principalmente os trabalhadores vinculados ao regime de contrato de trabalho privado, disposto na Consolidação das Leis do Trabalho, a Previdência Funcional é o regime previdenciário dos servidores públicos ligados à Administração Pública pelo regime único, dito regime estatutário, porque segue um Estatuto legal, que no âmbito da União Federal está contido na Lei nº 8.112/90 para os servidores civis e no âmbito Estadual e Municipal está disciplinado nas respectivas leis Estaduais e orgânicas, sendo que o funcionamento e gestão dos regimes de Previdência Funcional, inclusive dos militares, está disposto para toda a Administração Pública, na Lei nº 9.717/98 e suas alterações.

Embora os dois regimes se apliquem a pessoas diferentes e com algumas regras específicas a cada sistema previdenciário, financeiramente são encontradas semelhanças. As similitudes orbitam no âmbito da entrada e da saída do dinheiro dos contribuintes, ou seja, do custeio e do pagamento de benefícios previdenciários.

No que tange às conclusões ora buscadas, focar-se-á o desenvolvimento deste estudo apenas no ingresso de recursos ao regime da Previdência Funcional, ou seja, no custeio da previdência dos servidores públicos.

1.2 O CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL E A DENOMINAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELO SERVIDOR PÚBLICO

A Emenda Constitucional nº 41/2003 que, na Constituição Federal de 1988, instituiu a segunda parte da chamada “Reforma Previdenciária” principalmente revolucionando o regime contributivo da Previdência Funcional, sob o enfoque financeiro, alterou substancialmente as regras sobre o custeio, reescrevendo o “caput” do artigo 40 da Constituição Federal que passou a ter a seguinte redação:

“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.”

Num primeiro momento, extrai-se da interpretação do artigo citado acima, bem como de seus incisos e parágrafos, que o ingresso de recursos ao regime de previdência dos servidores públicos é responsável por custear os serviços prestados pela Administração Pública à título de pagamento de benefícios previdenciários, não havendo amparo à saúde ou benefícios assistenciais ao servidor. Logo, somente é correto tratar da Previdência Funcional do servidor público, como uma forma de gestão exclusivamente previdenciária⁷, ao contrário da Seguridade Social que presta outras formas de serviços, como os assistenciais e de saúde.

De outro lado, para o RGPS, o custeio da previdência é proveniente de uma parcela da arrecadação total do sistema de seguridade, oriundo da repartição dos recursos com a assistência social e o Sistema Único de Saúde (atividades prestadas a todos os cidadãos, inclusive aqueles que não contribuem para a Seguridade Social), enquanto na Previdência Funcional, os recursos que financiam este fundo, destinam-se exclusivamente ao pagamento de benefícios previdenciários para os servidores públicos e seus dependentes. Por este motivo é que se entende ser tecnicamente mais correto, a utilização da nomenclatura de “contribuição social” para aquele valor retirado dos segurados do Regime Geral de Previdência Social e de “contribuição previdenciária” para o valor pago pelos servidores públicos as suas respectivas caixas de Previdência.

Cabe ressaltar, brevemente, que a doutrina previdenciária e tributária até o momento não trata a contribuição à Seguridade Social e à Previdência Funcional rigidamente com a terminologia utilizada no presente trabalho⁸, sendo que por vezes utilizada a expressão “contribuição previdenciária” para o RGPS⁹, ou “contribuição

⁷ A partir da Lei nº 9.717/98, as contribuições dos servidores e dos entes públicos discriminadas no art. 40 com redação dada pela EC 20/98 e posteriormente pela EC 41/2003 que deu nova redação ao §1º do Art. 149 da CF, passaram a custear exclusivamente o pagamento de benefícios previdenciários, excluindo o serviço de assistência e saúde.

⁸ MARTINEZ, W. N. **Reforma da Previdência dos Servidores**: Comentários à EC 41/03. São Paulo: LTr, 2004. p. 133. Exceção deve ser feita a Wladimir MARTINEZ que trata em sua obra sobre a contribuição dos servidores como sendo: “modalidade exacional, do tipo contribuição social.”

⁹ RIBAS, V. P. H. **A Regra-Matriz de Incidência das Contribuições Previdenciárias**. Dissertação de mestrado apresentada ao Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002.

social¹⁰ para os dois regimes e, até mesmo, como sinônimos, tratando dos termos alternadamente como se possuíssem o mesmo significado, pouco importando de qual dos regimes previdenciários se refira.

Independente desta pequena controvérsia terminológica, retira-se da interpretação do artigo 40 da Constituição Federal que a contribuição previdenciária destinada à Previdência Funcional é devida pelos respectivos entes da Administração Pública, pelos servidores ativos, pelos inativos e pelos pensionistas que, estes dependentes de ex-servidores. Apesar desta polaridade, Administração Pública de um lado e segurados-beneficiários de outro, no custeio da Previdência Funcional, para alcançar-se as conclusões necessárias, examinar-se-á apenas o pólo da contribuição previdenciária dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas.

Apenas para clarificar o estudo, constata-se que a natureza jurídica, tanto da contribuição social, quanto da contribuição previdenciária, independe do tipo de regime, se do RGPS ou da Previdência Funcional, pois o fundamento jurídico (compulsoriedade do pagamento imposto às pessoas descritas na lei) é igual para os dois regimes e a vinculação ao serviço do Estado também (prestar serviço ou mantê-los à disposição dos beneficiários).

1.3 TEORIAS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAL E PREVIDENCIÁRIA

Para explicar as contribuições do ponto de vista jurídico é possível identificar a existência de 4 importantes teorias elucidativas da natureza jurídica das contribuições destinadas à Seguridade Social¹¹. Frisa-se, contanto, que as contribuições previdenciárias destinadas à Previdência Funcional podem ser abordadas pelas mesmas teorias.

Utilizando um juízo pré-analítico, tendente a isolar elementos que determinem o enfoque sob o qual a natureza jurídica das contribuições será determinada para posterior estudo, as teorias comentadas a seguir serão utilizadas para exaurir as hipóteses nas quais não se pode concluir pela natureza jurídica das contribuições. Logo, sob um primeiro prisma, será utilizado o raciocínio a “contrario

¹⁰ NASCIMENTO, C. V. **Contribuição social dos inativos: Vulneração e Princípios Constitucionais**. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p. 35-56.

¹¹ MARTINS, S. P. op. cit. p. 90-95

sensu” que excluirá as teorias que não satisfazem juridicamente a essência das contribuições, restando aquela que será utilizada na pesquisa.

Sendo assim, passa-se ao breve comentário das teorias: do prêmio do seguro; do salário diferido e salário social; fiscal; parafiscal.

A primeira das teorias, do *prêmio do seguro*, defendida por Alberto XAVIER, citado por MARTINS, inclui o pagamento de contribuições no mesmo patamar jurídico dos valores pagos por segurados à título de contratos particulares de seguro, com o argumento de que os contribuintes estariam amparados pela segurança ensejada pela Seguridade Social, quando da ocorrência de eventos fortuitos que justifiquem o pagamento do prêmio¹².

Em seguida, a idéia de *salário diferido e salário social* surge com o pretexto de que o salário ou vencimento dos empregados e servidores não seria pago na sua totalidade ao obreiro, destinando uma parcela a um fundo securitário que garante, no futuro, o auxílio necessário aos participantes do fundo. Pelo fato de que os riscos são socializados pelos participantes, entende-se que pode ser também chamado de salário social o benefício percebido pelos segurados que se encontram na condição de beneficiários.

A teoria *fiscal* se apropria da definição de tributo, principalmente aquela prevista legislativamente no art. 3º do Código Tributário Nacional, bem como outras remissões legislativas e constitucionais, para assim entender que as contribuições sociais e previdenciárias são tributos, pelo fato de estar configurada uma obrigação tributária do segurado para com o Estado que arrecada as contribuições e fiscaliza os contribuintes através de uma atividade eminentemente fiscal.

Ao lado da teoria fiscal, a *parafiscal* encontra um paliativo para explicar o pretense caráter excepcional das contribuições social e previdenciária. Segundo essa teoria as referidas contribuições seriam prestações decorrentes de uma obrigação tributária, mas pelo fato de não se enquadrarem em nenhuma das espécies tributárias previstas pelo CTN, ou porque hipoteticamente foram designadas para serem arrecadadas e fiscalizadas por pessoas jurídicas da Administração Indireta, estas seriam contribuições parafiscais.

¹² XAVIER, A. **Manual de direito fiscal**. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, apud MARTINS, op. cit. p. 90.

Dos fundamentos apresentados pelas teorias resumidas acima, pode-se colocar em evidência a essência de cada uma delas para constatar que três delas não podem subsistir.

O *prêmio do seguro* torna-se indefensável após fazer-se uma mínima argumentação superficial, concluindo-se que não há analogia possível de se fazer com o contrato de seguro do direito privado, pois este visa ao ressarcimento dos segurados após a ocorrência de um evento imprevisível. Embora alguns benefícios da Seguridade Social e da Previdência Funcional sejam concedidos após a constatação de eventos imprevisíveis como doença e invalidez permanente, constata-se que há benefícios que não dependem de casos fortuitos, como, por exemplo, a aposentadoria por tempo de contribuição, em que é o prazo de carência cumprido aliado ao pedido do beneficiário que gera o benefício e não uma ocorrência fortuita.

As idéias de *salário diferido* ou *salário social* também não se justificam: em primeiro lugar porque a idéia de salário enseja a existência de uma contraprestação pecuniária ao trabalho de alguém, em segundo lugar porque há coberturas previdenciárias que se referem à indenização e não ao pagamento de uma remuneração, como por exemplo o auxílio acidente e o adicional à aposentadoria por invalidez em alguns casos.

Com relação à teoria *parafiscal*, embora defendida por alguns juristas do Direito Tributário¹³, é de se verificar que não há subsídio científico que valide tal teoria. Não há como dissociar os fundamentos científicos de gênero e espécie, sob pena de invalidar a teoria. Ora, se a contribuição é tributo e decorre da obrigação tributária, ela pertence ao gênero “tributo”, portanto, tem que se enquadrar como uma espécie do gênero. Essa constatação é feita, inclusive, pela doutrina previdenciária que, embora não especializada no Direito Tributário, reconhece expressamente que “a contribuição é um dos tipos tributários, ao lado dos impostos e das taxas. Trata-se de gênero do qual são espécies as contribuições sociais e demais modalidades de exações que se enquadram dentro dessa categoria tributária”¹⁴. Também, não há como validar o entendimento de que pelo fato das

¹³ ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 189. O Autor defende a teoria de Roque A. CARRAZZA, de que sob o aspecto da arrecadação de tributos e fiscalização, quando o sujeito ativo da obrigação tributária é pessoa diversa das pessoas políticas, os valores exigíveis dos cidadãos são tributos parafiscais.

¹⁴ BALERA, W. **A Seguridade Social na CF de 88**. São Paulo: RT, 1989. p. 49.

contribuições estarem na esfera de competência fiscal ativa de pessoas jurídicas da Administração Indireta, pois a atividade fiscal não se altera pelo fato de não ser a pessoa política o ente arrecadador e fiscalizador.

Logo, resta apenas a teoria *fiscal* como única maneira de explicar a natureza jurídica das contribuições social e previdenciária. Utilizando-se da característica tributária dos valores pecuniários que os cidadãos são obrigados a depositar nos cofres públicos, a primeira visualização que se tem é de que toda atividade administrativa do Estado necessita de recursos para o seu desenvolvimento e, sendo a administração da Seguridade Social e das caixas previdenciárias dos servidores realizada pela Administração Pública, necessita ela de recursos tributários, ainda que posteriormente o pagamento das contribuições se reverta em favor dos segurados contribuintes. A justificativa do pagamento dos tributos independe se a destinação dos recursos tributários se prestam à manutenção da existência do Estado em si mesmo, ou destinado para a prestação de um serviço desenvolvida por ele, o cidadão deve pagar tributo se houver previsão legislativa para determinadas hipóteses nas quais esteja enquadrada a situação de fato que se apresente configurada, responsabilizando-o pela obrigação com o Estado.

Conforme será desenvolvido no capítulo seguinte, da dedução do conceito de tributo será visto que não há outra maneira senão concluir pela natureza tributária das contribuições aqui estudadas, demonstrando ser o Direito Tributário o ramo científico único que deve trazer as respostas sobre as contribuições social e previdenciária e suas decorrências jurídicas.

1.4 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E PREVIDENCIÁRIAS ACEITA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.

O Sistema jurídico aqui considerado, sem adentrar ao mérito epistemológico e propedêutico do conceito de Sistema, é aquele composto pela integração lógica das fontes do Direito sob o enlace de uma determinada ordem.

Dentro dessa delimitação, considerar-se-á apenas as seguintes fontes do Direito: doutrina, lei e princípios do Direito para o estudo da natureza jurídica das contribuições sociais e previdenciárias.

Apropriando-se da doutrina jurídica brasileira, pelos principais representantes dos ramos do Direito Constitucional, Tributário e Previdenciário, afigura-se a aceitação unânime do caráter tributário das contribuições sociais e previdenciárias direcionadas ao sistema de Seguridade Social e da Previdência Funcional. Apenas para efeito de sustentação do caráter tributário, cita-se um doutrinador de cada um dos ramos do Direito citados: José Afonso da SILVA¹⁵, Geraldo ATALIBA¹⁶ e Wagner BALERA¹⁷.

Além destes filiam-se ao entendimento da natureza tributária das contribuições previdenciárias Paulo de Barros CARVALHO, Marçal JUSTEN FILHO, Roque Antônio CARRAZZA, Sacha Calmon Navarro COELHO, Misabel DERZI, Alberto XAVIER, José Roberto VIEIRA, Luciano AMARO, Heron ARZUA, Eduardo Marcial F. JARDIM, José Eduardo Soares de MELO, Estevão HOVATH e Régis F. de OLIVEIRA, Américo LACOMBE, Roberto Catalano Botelho FERRAZ, Miguel REALE, dentre muitos outros.¹⁸

Estudando o direito positivado nos diplomas normativos formais, integrantes do ordenamento jurídico posto e escrito, exaustivamente no tocante às contribuições, percebe-se que as contribuições sociais e previdenciárias são consideradas espécies tributárias, pelo fato de se enquadrarem como tributos na Constituição Federal, principalmente no artigo 149 e incisos, sendo tratadas didaticamente nos Títulos e Capítulos que tratam do Sistema Tributário, bem como no Código Tributário Nacional, art. 217, V, que garante incidência e exigibilidade de contribuições de fins sociais instituídas em lei.

Por fim, o estudo principiológico aplicado às contribuições sociais e previdenciárias bem demonstra a identidade de diversos princípios aplicados aos tributos de modo geral como, princípio da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da legalidade tributária, da anterioridade da lei, embora com prazo de 90 dias, da irretroatividade da lei tributária, dentre outros.

¹⁵ SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 677. "Essas contribuições submetem-se ao regime de normas gerais tributárias...".

¹⁶ ATALIBA, G. op. cit. p. 191. "A contribuição é um instituto jurídico que se constitui essencialmente pela disciplina da passagem compulsória de dinheiros privados aos cofres públicos, por força de decisão legislativa. Nesse sentido, corresponde ao conceito genérico de tributo...".

¹⁷ BALERA, W. **Noções Preliminares de Direito Previdenciário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 137. "Para nós, as contribuições dos trabalhadores e das empresas são tributos".

¹⁸ FISCHER, O. C. **A Contribuição ao PIS sobre o Faturamento: Natureza Jurídica e Regra-Matriz de Incidência**. Dissertação de Mestrado. Setor de Ciências Jurídicas da UFPR: Curitiba, 1999. p. 133-134.

A conseqüência científica inexorável da determinação da natureza jurídica das contribuições sociais e previdenciárias causa o impedimento de qualquer paralelo com outro ramo do Direito que não seja o Direito Tributário para tratar da regra-matriz de incidência da contribuição social e previdenciária devida pelo segurado do RGPS e pelo servidor público e sua classificação dentro das espécies tributárias.

Portanto, o capítulo seguinte será destinado ao tratamento exclusivo da contribuição previdenciária sob o enfoque tributário, por meio do que serão embasadas as conclusões do trabalho.

Propositadamente a determinação da natureza jurídica das contribuições sociais e previdenciárias foi buscada antes de se discorrer sobre o conceito de tributo e sobre as espécies tributárias, pelo fato de que o raciocínio colocado no capítulo seguinte trará uma estrutura lógica dedutiva do tributo que consecutivamente comprovará com grau de certeza analítica a natureza da contribuição previdenciária e sua espécie do gênero tributo.

2 O ENQUADRAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO

Indicada a natureza jurídica da contribuição social e previdenciária devida pelo empregado e pelo servidor público, no âmbito dos tributos, o estudo a partir de agora, restringe-se aos aspectos tributários das contribuições, iniciando-se pela resposta da seguinte indagação: O que é tributo?

Dando início à resposta almejada, podem ser citadas, inicialmente, as respostas de Paulo de Barros CARVALHO sobre o significado da palavra tributo, evidenciando seis possíveis acepções do termo “tributo” que podem ser identificadas no Direito brasileiro: a) quantia em dinheiro; b) prestação (dever); c) direito do sujeito ativo; d) relação jurídica; e) norma; f) norma, fato e relação jurídica¹⁹.

Para Geraldo ATALIBA, o conceito básico do tributo se funda na obrigação decorrente de um ato lícito (relação jurídica)²⁰, para tanto, justifica-se dizendo que, não fosse esse critério diferenciador, o tributo poderia ser confundido com a multa, sendo esta última uma quantia em dinheiro nos mesmos moldes do tributo, mas com a única diferença de constituir sanção a ato ilícito, de modo que o núcleo de diferenciação de um e outro instituto, em todo caso, consistiria em saber se a obrigação é ou não decorrente de ato ilícito.

A indicação de que o tributo não decorre do ato ilícito é um fundamental elemento que indica a natureza tributária de valores cobrados pelo Estado, pois “ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, com hialina clareza, que haverá de surgir de um evento lícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese.”²¹

Embora haja discurso doutrinário mais aprofundado, os dois juristas brasileiros citados anteriormente se rendem à determinação positiva do conteúdo do tributo descrita no art. 3º do CTN, conforme alegação de Geraldo ATALIBA de que: “evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do CTN é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol

¹⁹ CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p.15.

²⁰ ATALIBA, G. op. cit. p. 34.

²¹ CARVALHO, P. B. op. cit., p. 19.

Sainz de Bujanda... O conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário, que deve ser extraído do direito positivo...”²²

Utilizando então o método analítico para conceituação dos requisitos jurídicos com conseqüente conceituação do tributo, pode-se utilizar o conteúdo literal do art. 3º do CTN com os devidos desdobramentos.

Ao ensejo cita-se o referido dispositivo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Analisando, então, o enunciado do conceito legal de tributo, vale resumir as observações dos critérios legais na visão de Hugo de Brito MACHADO, conforme adiante²³:

a) Toda prestação pecuniária: Este requisito é fundamental porque exclui qualquer outra forma de prestação que não se resume em entregar o dinheiro ao Estado e mais, inclui o tributo como uma das formas de ingresso de riquezas oriunda da atividade financeira do Estado.

b) Compulsória: O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade, isto é, “a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação”²⁴.

c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: Significa dizer que o Direito brasileiro não admite, ou melhor, desconhece os tributos *in natura* e *in labore*. Na realidade a extinção do crédito tributário mediante pagamento em moeda é a regra primordial, mas que admite em situações excepcionais, por voluntariedade e não por imposição legal, a extinção do crédito tributário por adjudicação de bens adquiridos por meio do processo de execução fiscal, ou pela dação em pagamento como à prevista no art. 156 do CTN, com redação alterada pela Lei Complementar nº 104/2001.

d) Que não constitua sanção de ato ilícito: Essa imposição deve ser interpretada cientificamente. O significado da vedação da instituição de tributo decorrente de ato ilícito é o de que se proíbe o elemento ilicitude da hipótese de

²² ATALIBA, G. op. cit. p. 33

²³ MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 57-63.

²⁴ *Ibid.*, p. 58.

incidência tributária, ao contrário do que se possa pensar há situações claras em que o tributo surte efeitos penais sobre ações humanas, por exemplo, a omissão do proprietário de imóvel urbano em utilizá-lo para a edificação de imóveis compatíveis com a localização e diretriz do Município respectivo (CF, art. 182, §4º, II).

Outro exemplo possível de se imaginar a ocorrência de ato ilícito paralelamente a uma imposição tributária é o auferimento de renda com atividades ilícitas. Para a hipótese de incidência do Imposto de Renda pouco importa a origem do acréscimo patrimonial do sujeito passivo, mas apenas o fato de auferir a renda. Isto não significa que o tributo está penalizando o contribuinte, como constata-se facilmente.

e) Instituída em lei: Esta imposição decorre do princípio da legalidade sob o qual está vinculada toda a Administração Pública no desempenho de suas funções, independentemente se tal atuação é de ordem financeira ou das atividades que asseguram os direitos sociais dos cidadãos brasileiros, é a lei que deve nortear as principais ações do Estado em sua atividade executiva. Vale dizer, é a lei ordinária, via de regra (a Lei Complementar pode fazê-lo), que institui os tributos tratando de sua hipótese de incidência e sua base de cálculo. Os demais diplomas normativos da Administração Pública podem no máximo majorar tributos.

Este elemento além de demonstrar a incidência do princípio da legalidade ao qual o Estado está adstrito, também infere que sem a existência da lei não há tributo, também por este motivo é que a doutrina tributária de vanguarda conceitua o tributo como norma jurídica.²⁵ O tributo abrangido na visão da norma jurídica já é uma constatação muito bem discutida pela ciência jurídica que, há mais de três décadas, encontra ampla aceitação, pois “assim a opção de definir tributo como norma jurídica, além de atender aos postulados metodológicos de uma Teoria Pura, é a única forma para, à vista do direito positivo, explicar o que foi criado pelo legislador.”²⁶

Sob este viés Paulo de Barros CARVALHO conceitua o tributo:

²⁵ Foge ao objetivo do presente trabalho todo o desenvolvimento jurídico sobre o tributo como norma, no entanto, vale ressaltar a visão de Sacha Calmon Navarro COELHO que desenvolve toda sua concepção da ciência do Direito Tributário sobre as normas jurídicas, em particular demonstrando ser o tributo uma endonorma, ou norma impositiva, heterônoma, pois independe de acordo de vontades. O tributo seria norma, principalmente pelo fato de que possui sempre uma hipóteses e mandamentos. COELHO, S. C. N. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 88.

²⁶ GRECO, M. A. **Norma Jurídica Tributária**: São Paulo: Saraiva EDUC, 1974. p. 34.

Ora, se acolhemos a idéia de que no tributo se imputa uma conseqüência (relação jurídica) a um antecedente (suposto), haveremos de aceitar, por razões de coerência, que tributo é norma jurídica, ao menos no que tange a sua configuração estática. E essa conclusão encontra arrimo na análise dos elementos que compõem a figura do tributo. Nela vamos encontrar os dados estruturais de um juízo hipotético – “prófase” e “apódose” – numa relação de “dever ser”.²⁷

f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: Decorre do princípio da legalidade com a restrição da liberdade de atuação do administrador, isto é, a atividade vinculada difere da atividade arbitrária e da discricionária, porque a motivação da atuação do Fisco se funda nos mandamentos tributários da lei, dispensando-se qualquer análise da oportunidade ou conveniência da ação. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de MELLO, “atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma.”²⁸

2.2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência é um conceito jurídico oriundo das conclusões científicas de Paulo de Barros CARVALHO que sintetizou sob relação de causalidade lógica a estrutura da norma tributária.

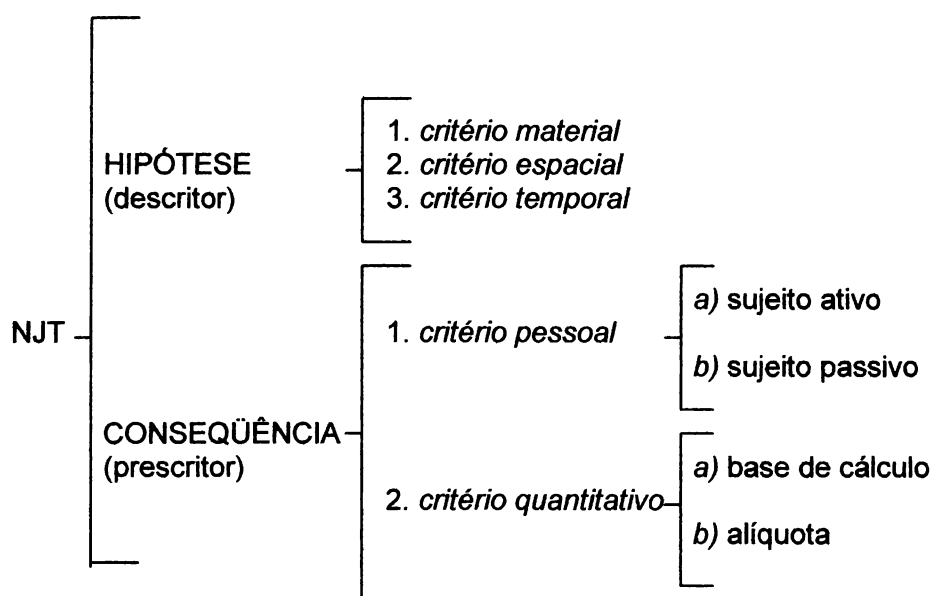
Fruto de um trabalho de pesquisa que se inicia definitivamente na tese de doutoramento do eminente autor, Teoria da Norma Tributária, após ter exaurido os principais estudos sobre a norma jurídica, dos jusfilósofos Hans Kelsen, Norberto Bobbio, Carlos Cossio e Lourival Villanova, pode abstrair da teoria da norma jurídica uma teoria da norma jurídica tributária e posteriormente traduzir o arquétipo da regra-matriz de incidência tributária como adiante se explica resumidamente.

A norma jurídica tributária (NJT), sinônimo da regra-matriz de incidência, é composta de duas partes: a hipótese, ou antecedente e o conseqüente.²⁹

²⁷ CARVALHO, P. B. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 97-98.

²⁸ MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 399.

²⁹ CARVALHO, P. B. **Curso ...** p. 168.

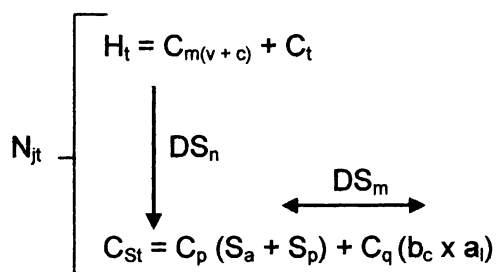


Não se deve perder de vista o fato de que a hipótese e o conseqüente da norma tributária são elementos de norma jurídica impositiva, e como tal estão conectados por uma implicação de dever-ser. Este dever-ser implicacional entre hipótese e conseqüente, resume-se na decorrência lógica entre um acontecimento hipotético A e uma conseqüência jurídica B, positivada. Logo, a conexão entre as duas partes da norma jurídica tributária resume-se na relação: Se A ocorrer, então deve-ser B. Esse dever-ser é chamado de dever-ser *interproposicional* e existe em decorrência da lógica aplicada à norma, por esse motivo é que sua aparição é neutra e sempre ocorrerá ainda que o resultado da relação jurídica não ocorra, ou seja, ainda que o sujeito ativo da relação deixe de exigir a prestação do sujeito passivo. Portanto, este dever-ser interproposicional é chamado de *Dever-ser neutro*.

Conforme o esquema colacionado acima, pode-se facilmente constatar que na primeira parte da norma tributária, a hipótese é composta pelos critérios material, espacial e temporal, em que o material é constituído por um verbo acrescido de um complemento (ex: auferir renda, prestar serviço, etc.), enquanto os outros dois critérios são de fácil constatação e referem-se respectivamente ao território no qual incide válida e eficazmente a norma jurídica e o lapso temporal ao qual a norma completa sua eficácia ultrapassando o termo ao qual o tributo é exigível do devedor. Justamente, pelos critérios da hipótese veicularem dados fáticos (ação humana, lugar e tempo), podendo ser facilmente narrados determinadamente é que se diz que a hipótese guarda o instante descritivo da norma.

No conseqüente, por sua vez, a relação jurídica se mostra completa, uma vez que só há direito quando há uma relação intersubjetiva, ou seja, dois sujeitos cada qual num dos pólos da relação. E dessa relação jurídica intersubjetiva se apresenta nova relação de dever-ser, agora não mais gerando implicação neutra, de eventos meramente abstratos, mas sim implicação de sujeição de um para com o outro que prescreve uma conduta humana. Essa sujeição pode se apresentar de três modos diferentes, por isso a denominação de modais deônticos, que podem representar: uma obrigação, permissão ou proibição. Destarte, por esta relação de dever-ser entre os sujeitos representar relação bilateral (direito-dever) é que ele representa um *Dever-ser modalizado*. Além da determinação do critério pessoal, reside no conseqüente, da norma jurídica tributária, as decorrências quantitativas para se determinar o valor numérico da obrigação tributária, significando também o elemento contábil que individualiza o elemento econômico que se quer tributar, estando representado pela base de cálculo e a alíquota do tributo.

Diante de todas essas constatações científicas, é possível apresentar o esquema lógico de Paulo de Barros CARVALHO:



Explicação dos símbolos

- N_{jt} = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência
- H_t = Hipótese Tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor
- C_m = critério material da hipótese – núcleo da descrição fática
- v = verbo – sempre pessoal e de predicação incompleta
- c = complemento do verbo
- C_e = critério espacial da hipótese – condicionante do lugar
- C_t = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo
- C_{St} = conseqüência tributária, conseqüente, proposição conseqüente, prescritor normativo
- C_p = critério pessoal do conseqüente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional
- S_a = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor
- S_p = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor
- C_q = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da formula de determinação do objeto da prestação
- b_c = base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade

- do fato jurídico tributário
- a_i = alíquota – fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do objeto da prestação
- DS_n = dever-ser neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor \longrightarrow e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência
- DS_m = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor \longleftrightarrow ³⁰

Este esquema teórico apresentado pode ser utilizado para todo e qualquer tributo, não esquecendo dos primeiros critérios da Hipótese de Incidência de Geraldo ATALIBA sobre a vinculação da atividade do Estado como contraprestação pelo pagamento do tributo e que demonstra qual será o teor do critério material da Hipótese Tributária da regra-matriz de incidência tributária.

2.3 AS ESPÉCIES DE TRIBUTOS DO SISTEMA JURÍDICO

Como decorrência científica da conceituação do tributo, constatou-se que este instituto jurídico apresenta-se de formas distintas, donde concluiu-se que o tributo é gênero do qual derivam espécies muito bem definidas conceitualmente e que vêm previstas nas legislações tributárias.

O primeiro diploma legal que relaciona *numerus clausus* quais seriam as espécies de tributos é o CTN, pois em seu Art. 5º, determina que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A Constituição Federal de 1988, embora contemporânea ao CTN em mais de 20 anos, apresentou em seu Título VI no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional a mesma disposição, mantendo a tripartição do gênero tributo em três espécies, como consta pela literalidade do art. 145, no qual está previsto:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

³⁰ CARVALHO, P. B. *Curso...* p. 247-248.

É importante notar que o permissivo constitucional elencou taxativamente as mesmas três espécies antes previstas pelo CTN não albergando incongruência entre os dois principais diplomas tributários do sistema brasileiro, restringindo ao intérprete do direito positivo a possibilidade de se argumentar em sentido contrário ao da tripartição específica do tributo.

Sobre as espécies tributárias, percebe-se, ainda, que na doutrina há divergências sobre a quantidade de espécies tributárias. Neste tocante encontram-se defensores que variam o número de espécies tributárias considerando que pode haver: duas³¹ PONTES DE MIRANDA e Alfredo Augusto BECKER; três³², Aliomar BALEIRO, Rubens Gomes de SOUZA, Geraldo ATALIBA, Sacha Calmon Navarro COELHO, Paulo de Barros CARVALHO, Roque Antônio CARRAZZA, José Afonso da SILVA, Hamilton Dias de SOUZA, Otávio Campos FISCHER; quatro³³, Luciano AMARO, Ricardo Lobo TORRES, Fábio FANUCHI; ou cinco³⁴, Ives Gandra da Silva MARTINS, Hugo de Brito MACHADO, Celso Ribeiro BASTOS, José Eduardo Soares de MELO, Cláudio SANTOS e Estevão HORVATH.³⁵

No presente estudo, será utilizada a classificação tripartida dos tributos, por se entender mais científico do ponto de vista da Hipótese Tributária, principalmente porque para o Direito Tributário a finalidade da aplicação do tributo não traz relevância para a determinação de sua natureza (art. 4º, CTN).

Geraldo ATALIBA em obra sobre a Hipótese de Incidência Tributária, identificou o primeiro critério tributário de diferenciação dos tributos, consagrando a maneira de classificar os tributos em VINCULADOS e NÃO VINCULADOS a uma atuação estatal.³⁶

³¹ Apenas impostos e taxas por haver apenas duas possibilidades da incidência da norma tributária, ou a representação de um serviço estatal, ou então um fato lícito qualquer diferente de uma atividade estatal.

³² CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 453. "no Brasil, o tributo é gênero do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são as espécies."

³³ As espécies seriam os impostos, taxas, contribuições e o empréstimo compulsório.

³⁴ Para esta doutrina, a classificação das espécies tributárias se dá eminentemente pela Constituição Federal, portanto, segundo ela os tributos identificáveis seriam, impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições com finalidades especiais e o empréstimo compulsório. Essa é a divisão utilizada pelo Supremo Tribunal Federal pelo entendimento da grande maioria dos Ministros. (RESP nº 148.754-2/RJ e RESP nº 146.733-9/SP).

³⁵ CETENARESKI, V. F. **Contribuições de Seguridade Social: novos e velhos conceitos em uma figura tributária peculiar**. Dissertação de Mestrado. Departamento de ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná: Curitiba. 2003. A correspondência dos doutrinadores com as teorias das espécies tributárias por ele defendidas foi retirado do desenvolvimento da citada dissertação de mestrado.

³⁶ ATALIBA, G. op. cit. p. 132.

VINCULADOS

(taxas e contribuições)
 - *h.i. consistente numa atuação estatal (ou numa repercussão desta)*

NÃO VINCULADOS

(impostos)
 - *h.i. consistente num fato qualquer que não uma atuação estatal*

Paulo de Barros CARVALHO, identifica neste primeiro critério de classificação dos tributos o mérito da distinção pela vinculação da atividade estatal:

...a classificação dos tributos em vinculados (a uma atuação estatal) e não vinculados, fruto do labor científico de Geraldo Ataliba, leva justamente em linha de consideração o esquema endonormativo, selecionando regras que tenham a mesma consequência, mas que discrepem no que concerne às hipóteses.

...

Os tributos não vinculados seriam os impostos e os vinculados, dividindo-se em duas subespécies, taxas e contribuições, teriam como elemento diferenciador a referibilidade direta (no caso das taxas) e indireta (no caso das contribuições) ao obrigado.

Nenhum outro dado foi colhido senão aquele eminentemente jurídico de pesquisar-se o conteúdo do critério material das hipóteses endonormativas-tributárias. Daí o elevado e inegável grau de cientificidade que vemos orientar sua aplicação.³⁷

Após esse primeiro traço distintivo (vinculação ou não a atuação do Estado) entre as espécies tributárias é que o grau de certeza para verificação de qual tributo está-se a se referir vai se tornando mais objetiva, seguindo a previsão de Alfredo Augusto BECKER, doutrinador que já havia percebido que era na hipótese de incidência³⁸ que reside o critério para distinção da natureza jurídica tributária. O autor citado, porém, considerava a base de cálculo dos tributos como núcleo da hipótese de incidência tributária, sendo este último atributo o determinador do gênero tributário e os elementos adjetivos à base de cálculo especificariam o tributo:

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais, *elementos adjetivos*.

O *núcleo* é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

Os elementos adjetivos são *todos os demais* elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a *espécie* àquele gênero jurídico de tributo.³⁹

³⁷ CARVALHO, P. B. *Teoria...* p. 184-183.

³⁸ ATALIBA, G. op. cit. p. 58. Hipótese de Incidência para Geraldo ATALIBA "é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)."

³⁹ BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 374.

A hipótese de incidência, ao contrário do que Alfredo Augusto BECKER conceituava, não contém a base de cálculo em seu núcleo. A base de cálculo, hoje é entendida como elemento não contido na hipótese de incidência (Hipótese Tributária, no critério normativo de Paulo de Barros CARVALHO), mas um elemento extra, que aliado à hipótese de incidência determina a qualidade específica dos tributos⁴⁰, sendo esta constatação a principal premissa do desenvolvimento de toda a teoria científica da regra-matriz de incidência de Paulo de Barros CARVALHO:

Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, ao revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.⁴¹

...

O interesse científico dessa classificação está no seu ponto de partida: o exame das unidades normativas, visualizadas na conjugação do suposto (hipótese de incidência), e da base de cálculo (que está na consequência da norma)...⁴²

Foi justamente por meio da evolução da doutrina do Direito Tributário representada por BECKER e ATALIBA sobre o assunto da natureza jurídica do tributo e suas espécies que Paulo de Barros CARVALHO desenvolveu cientificamente o que se conhece hoje como regra-matriz de incidência tributária (já analisada no item 2.2), arquétipo normativo lógico-jurídico que determina a exata diferença específica e subespecífica de todo e qualquer tributo, após a análise do critério material contido na Hipótese Tributária e a base de cálculo contida no critério quantitativo do Conseqüente na Norma Jurídica Tributária.

Das conclusões do notável jurista, através da hipótese de incidência e da base de cálculo só é possível identificar as três espécies tributárias.

É bom que o estudioso da Constituição Federal esteja alerta para não confundir natureza específica do tributo com o *nomem iuris* dado aos tributos pelo legislador constitucional.

O próprio CTN, em seu art. 4º, deixa claro que o nome dado ao tributo ou a sua destinação não determinam sua natureza jurídica específica. Portanto, o empréstimo

⁴⁰ CARVALHO, P. B. *Curso...* p. 26. "Tais exações poderão revestir qualquer das formas que correspondem às espécies do gênero tributo. Para reconhecê-las como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio *hipótese de incidência/base de cálculo*."

⁴¹ *Ibid.*, p. 23.

⁴² *Ibid.*, p. 27.

compulsório e as contribuições, tributos dispostos nos arts. 148, I e II e 149 devem ser analisados por meio do critério material de suas respectivas hipóteses de incidência e bases de cálculo para que se possa enquadrá-los como impostos ou taxas, lembrando que a contribuição de melhoria sempre está intimamente relacionada à valorização de imóvel em decorrência de uma obra pública.

Portanto, a contribuição previdenciária dos servidores públicos, por ser tributo e por enquadrar-se numa das espécies tributárias, será tratada no item seguinte sob o ponto de vista do critério material de sua hipótese de incidência (Hipótese Tributária) e da base de cálculo situada no critério quantitativo de sua regra-matriz de incidência, em que demonstrar-se-á a espécie a qual ela pertence, se imposto, taxa.

2.4 CONCLUSÕES JURÍDICAS SOBRE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A SATURAÇÃO DE SUA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Após perpassar pelos indícios de que a natureza jurídica da contribuição previdenciária é de ordem tributária, com base no direito positivo e na doutrina e, tendo desenvolvido o conceito de tributo e dissecado a estrutura da norma jurídica tributária, já é possível determinar se a contribuição previdenciária é ou não tributo.

Pela previsão do art. 3º do CTN, em que estão claros os elementos do tributo, pode-se cotejar as regras sobre a contribuição discutida.

Em primeiro lugar a contribuição previdenciária é prestada em *pecúnia*? A resposta é positiva, o servidor definitivamente ao pagar sua contribuição está levando dinheiro aos cofres públicos (art. 1º, III, Lei nº 9.717/98) e, basta observar que ela é deduzida diretamente dos vencimentos do servidor público, calculada mediante aplicação de uma alíquota (art. 3º, Lei nº 9.717/98), para concluir-se que ela é prestada em moeda.

Com relação à compulsoriedade, principalmente pelo aspecto da solidariedade forçada, vê-se claramente que o servidor não pode escolher sobre filiar-se ou não ao seu regime próprio previdenciário. Ao prover o cargo público ele está automaticamente ligado à Administração e obrigado a contribuir para sua Previdência Funcional, não restando voluntariedade alguma no pagamento desta prestação. A Constituição Federal ao prever em seu art. 40, “caput” que aos servidores é “assegurado” regime previdenciário de caráter contributivo, na verdade prescreve a obrigatoriedade dos servidores em contribuírem para seus regimes próprios de previdência, pois “a

contribuição previdenciária tem natureza pública, em razão do nascimento da obrigação independe da vontade da pessoa que irá contribuir⁴³.

Sobre constituir-se ou não sanção a ato ilícito, resta fácil a constatação de que a contribuição é cobrança vinculada ao fato do servidor estar ligado à Administração Pública, com a titularidade de um cargo público, sendo remunerado, que nasce a obrigação de pagar a contribuição previdenciária. Não tem, portanto, caráter punitivo.

Por fim, é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, porque há previsão constitucional e legal sobre tal taxa, não cabendo análise alguma de oportunidade e conveniência no seu recolhimento, por parte da autoridade administrativa, ela deve observar a Constituição Federal, art. 40 e a Lei nº 9.717/98.

Concluindo o enquadramento da contribuição previdenciária dos servidores públicos no art. 3º do CTN, torna-se óbvia a natureza jurídica desta exação, como tendo índole tributária.

Sendo assim, o próximo passo reduz-se a perquirir sobre a hipótese de incidência tributária da contribuição lembrando que o nome dado a ela não vincula sua natureza jurídica (art. 4º, CTN).

Da primeira observação sobre a contribuição ser ou não tributo vinculado, a opção objetiva é de que sua existência está ligada a uma atividade estatal, qual seja a de gerar renda aos segurados após o cumprimento de alguns requisitos legais, isto é, o Estado está obrigado a prestar o serviço colocado à disposição dos servidores públicos sobre a forma de benefícios, previstos em seus regimes próprios de previdência. Portanto, exclui-se a possibilidade da contribuição previdenciária ser um imposto, só podendo enquadrá-la como contribuição de melhoria ou taxa. Tendo em vista que a contribuição de melhoria é exigível sob a condição de haver valorização patrimonial sobre bem imóvel, decorrente de obra pública, resta evidente que a contribuição previdenciária somente pode ser considerada um tipo de taxa.

Observa-se, então, para afastar qualquer espécie de dúvida, se realmente a contribuição previdenciária é uma taxa.

Segundo o art. 145, II da CF, configuram-se as “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

⁴³ MARTINS, S. P. op. cit. p. 96.

A primeira pergunta a ser feita é: em que consiste o serviço público?
Utilizando-se do conceito formulado por Celso Antônio Bandeira de MELLO:

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.⁴⁴

Pode-se, conforme o conceito citado, constatar que o pagamento de contribuição previdenciária à Previdência Funcional está plenamente vinculado à contraprestação de um serviço público. Torna-se ainda mais claro está constatação nas palavras de Sérgio Pinto MARTINS dizendo que “contribuição à Seguridade Social é...uma prestação pecuniária compulsória paga ao ente público, com a finalidade de constituir um fundo econômico para o financiamento do serviço público (benefícios e prestações).”⁴⁵

Essa vinculação está prevista expressamente no texto constitucional, art. 195, §5º, no tocante à Seguridade Social, ocasião em que definitivamente se torna obrigatória a conclusão de que há uma vinculação entre o custeio e o benefício, pois, em outras palavras, não pode existir um sem o outro, pois “nenhum benefício ou serviço da Seguridade Social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.”

Este enquadramento da contribuição previdenciária devida pelo servidor público, na regra-matriz da espécie tributária “taxa”, efetua-se por analogia às contribuições sociais da Seguridade.

Otávio Campos FISCHER chega à mesma conclusão:

...contribuições especiais. Estas, para as quais estão voltados os interesses deste trabalho, além de serem tributos, em uma análise estrutural e considerando tão-somente a sua hipótese tributária, não passam de impostos com destinação constitucionalmente qualificada, podendo em tese, assumir, também feição de taxa, se observados os requisitos do inciso II, do art. 145, da Constituição Federal de 1988.⁴⁶

⁴⁴ MELLO, C. A. B. op. cit. p. 628.

⁴⁵ MARTINS, S. P. op. cit. p. 93.

⁴⁶ FISCHER, O. C. op. cit. p. 156.

Considerando, então, a contribuição previdenciária dos servidores ativos como taxa, pelo fato de sua instituição estar vinculada a uma atividade estatal de prestação de serviço, ou potencial prestação, pode-se consolidar seu estudo preenchendo sua regra-matriz de incidência tributária.

Na descrição contida na hipótese da norma jurídica tributária:

- 1) Critério material: Prestação do serviço previdenciário de concessão e manutenção de benefícios aos servidores públicos vinculados ao regime estatutário, detentores de cargo efetivo da Administração Pública Federal, Estadual, Municipal ou Distrital (art. 40 da CF).
- 2) Critério espacial: Dentro do território da República Federativa do Brasil, ou em outras localidades, desde que a remuneração se dê em razão do cargo público, com vinculação à Administração Pública brasileira.
- 3) Critério temporal: prestação continuada incidente na data do vencimento do servidor público durante a atividade remunerada, ou até o segundo dia útil após a data do pagamento das remunerações dos servidores públicos, para o licenciado ou afastado sem remuneração, desde que mantenha o vínculo ao seu regime próprio de previdência (art. 183, §4º, Lei nº 8.112/90).

Na prescrição do conseqüente da norma jurídica tributária:

1) Critério pessoal:

1.1) Sujeito Ativo: Ente da Administração Pública que presta o serviço de concessão e manutenção de benefícios previdenciários a que estiver vinculado o servidor público (art.10, Lei nº 9.717/98), podendo ser pessoa jurídica de Direito Público criada para este fim, com competência delegada por lei da respectiva esfera administrativa à qual está vinculado o servidor público efetivo.

1.2) Sujeito Passivo: Servidor público de cargo efetivo, da Administração Pública, direta ou indireta, remunerado, licenciado ou afastado, ligado ao regime estatutário, vinculado ao regime de Previdência Funcional (art. 183, §3º e §4º, Lei nº 8.112/90).

2) Critério Quantitativo:

2.1) Base de cálculo: Remuneração total do cargo do servidor público efetivo em atividade (art. 1º, Lei nº 9.783/99), e ao afastado ou licenciado sem remuneração desde que opte pela manutenção da vinculação com seu regime próprio previdenciário, neste último caso a base de cálculo é a remuneração total a que faria jus se estivesse em atividade. (art. 183, §3º, Lei nº 8.112/90).

2.2) Alíquota: Percentual previsto pelos entes da Administração Pública, ao qual estiver vinculado o servidor público detentor de cargo efetivo limitado ao art. 3º da Lei nº 9.717/98, isto é, limitado à mínima alíquota de 11% prevista pelo art. 1º da Lei nº 9.783/99 aos servidores públicos federais.

Desta maneira, determinam-se os critérios da regra-matriz de incidência tributária da contribuição previdenciária dos servidores públicos efetivos, por mera exemplificação⁴⁷, não esquecendo que o tributo aludido é da espécie taxa.

2.5 A IDENTIDADE DO CRITÉRIO MATERIAL DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA E DA BASE DE CÁLCULO ENTRE IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE OS PROVENTOS DOS SERVIDORES PÚBLICOS INATIVOS E DOS PENSIONISTAS

Consoante as palavras de Paulo de Barros CARVALHO⁴⁸, o que determina a natureza específica dos tributos é o binômio: hipótese de incidência/base de cálculo.

Sobre a hipótese de incidência, foi visto que a contribuição previdenciária dos servidores ativos possui o elemento da vinculação, sendo, portanto, uma taxa, em que

⁴⁷ Os critérios foram preenchidos conforme previsões legislativas vigentes até a data de 15/08/2005.

⁴⁸ CARVALHO, P. B. *Curso...* p. 23

a contraprestação de um serviço público é a concessão e manutenção de benefício previdenciário.

A vinculação à atuação estatal se explica, eminentemente, pelo princípio da correspondência entre custeio e benefício, entabulada no §5º, art. 195, da CF, isto é, não pode existir benefício sem a respectiva base de custeio, e a recíproca tem que ser verdadeira, não pode haver nova fonte de custeio sem o devido benefício.

Portanto, a exigência de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas por não guardar correspondência com a existência de um benefício ligado a ela, perde o pressuposto “vinculação” a uma atividade estatal e, assim, a contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas contém em seu critério material descrição idêntica ao critério material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, ou seja, auferir renda, ou proventos de qualquer natureza.

Resta, então, verificar sua base de cálculo.

Para tanto, pode-se recorrer à regra-matriz de incidência tributária como meio de constatar este elemento.

A base de cálculo da contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas está definida no art. 40, §18º da CF, em que está prevista incidência de contribuição sobre os proventos de aposentadoria e pensão que superem o teto previdenciário dos benefícios do RGPS. Essa base de cálculo coincide com a renda do servidor aposentado e do pensionista, significa dizer, que a base de cálculo é idêntica à base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física.

Portanto, pelos critérios hipótese de incidência/base de cálculo, a contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionista é da mesma espécie do imposto sobre a renda. Vale citar as palavras de Lúcia Valle FIGUEIREDO:

não se pode, do ponto de vista do sistema tributário nacional, criar-se exação tributária sobre aposentados e pensionistas, contribuição que tem por finalidade, destinação, para custear a aposentadoria dos servidores hoje em exercício.

A nova exação que se pretendeu autorizar, sem sombra de dúvida, tem o perfil de imposto, cuja figura é inteiramente diferenciada da contribuição. E, se não está expressamente enumerado na Constituição, somente poderia ser criado com fundamento no art. 154, inciso I, com todas as restrições, ou melhor dizendo, com todos os limites estabelecidos na própria Constituição.⁴⁹

⁴⁹ MODESTO, P. (organizador) **Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003** (doutrina, pareceres e normas selecionadas). Belo Horizonte: Fórum. 2004. FIGUEIREDO, L. V. **Reforma da Previdência. Questões Tópicas. Contribuições dos já Aposentados e dos Pensionistas. O art. 9º da Emenda Constitucional nº 41/03. Inconstitucionalidade da Remissão do Artigo 9º ao Artigo 17 da ADCT da Constituição de 1988.** p. 255.

O ilustre doutrinador do Direito Constitucional José Afonso da SILVA, também encontrou esta conclusão tributária em seu estudo sobre a contribuição previdenciária dos inativos veiculado por parecer jurídico para propositura de ação direta de inconstitucionalidade:

Em suma, são causais todas as formas de arrecadação de recursos que se fundamentam no princípio da equivalência presente ou futura, porque têm como “causa” jurídica e fato gerador a prestação efetiva ou potencial de um serviço específico ao contribuinte. Quer dizer, o que fundamenta a sua cobrança é sempre a busca de uma prestação estatal em favor do contribuinte. Ora, como ficou já indicado antes, o que legitima a imposição da contribuição previdenciária dos trabalhadores é que os recursos dela proveniente sejam destinados a satisfazer os benefícios previdenciários, porquanto só para tal destino a Constituição Federal fundamenta sua cobrança.⁵⁰

Esta conclusão é também defendida pela Ministra Ellen Gracie em seu voto vencido no julgamento das ADI’s 3.105-8/DF e 3.105-7/DF:

Tendo em linha de conta que a nova exação se acrescentaria à que já incide sobre os proventos e pensões na forma de Imposto sobre a Renda e Proventos, tendo por fato gerador a própria percepção dos mesmos proventos ou pensões. Por corresponder a contribuição despida de causa eficiente, posto que não corresponde à necessária contrapartida de novo benefício...⁵¹

Além da douta Ministra, Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO em parecer emitido sobre a análise jurídica da questão, já havia previsto que a contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas “é um adicional do imposto de renda, devido apenas pelos aposentados e pensionistas do serviço público”.⁵²

⁵⁰ Ibid. SILVA, J. A. Parecer. p. 402.

⁵¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI’s 3.105-8/DF e 3.128-7/DF. Julgamento em: 18/08/2004. Voto da Relatora Ministra Ellen Gracie, p. 21

⁵² MACHADO SEGUNDO, H. B. **A contribuição dos “inativos”**. Jus Navigandi, Teresina, a. 8, n. 308, 11/05/2004. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5202>. Acesso em: 20/05/2005.

3 A ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS DA PREVIDÊNCIA FUNCIONAL

3.1 O JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE ADI Nº 3.105-8/DF E ADI Nº 3.128-7/DF

Em meio às alterações no sistema próprio de previdência dos servidores públicos, trazidas pela Emenda Constitucional nº 41/2003, a classe organizada de servidores públicos das carreiras do Ministério Público, representados pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP⁵³ e pela Associação Nacional dos Procuradores da República – ANPR⁵⁴, propôs duas ações diretas de inconstitucionalidade na tentativa de tornar ineficaz a exigibilidade de contribuição dos servidores inativos e pensionistas, principalmente.

A causa de pedir das duas ações discutidas foi idêntica, vale dizer, ambas versaram sobre a declaração da inconstitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/2003, por este motivo a pauta de julgamento das respectivas ações se deu no mesmo dia, tendo sido aproveitado o relatório, o dispositivo e os votos dos Ministros do STF sem nenhuma alteração no conteúdo e no julgamento para as duas ações diretas de inconstitucionalidade.

Este era o dispositivo original inserto no art. 4º da EC nº 41/2003:

“Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o caput incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.”

⁵³ Demandou na ADI nº 3.105-8/DF proposta em 31/12/2003 e julgada em 18/08/2004 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal. Não há trânsito em julgado até a data de 15/08/2005.

⁵⁴ Demandou na ADI nº 3.128-7/DF proposta em 05/02/2004 e julgada em 18/08/2004 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal. Não há trânsito em julgado até a data de 15/08/2005.

Embora tenha havido conexão entre as ações, pelas suas causas de pedir, os pedidos efetuados pelos requerentes não foram os mesmos.

Na ADI 3.105-8/DF os pedidos ficaram restritos a declaração de inconstitucionalidade do artigo transcrito acima, por entender-se que houve ofensa ao direito adquirido dos servidores públicos aposentados antes da edição da referida EC, pois estes teriam consolidado em seu patrimônio jurídico, por meio de um ato jurídico perfeito, a concessão de benefício não enquadrado em sistema previdenciário de caráter contributivo solidário. Além disso, na mesma ação pediu-se a inconstitucionalidade da diferença de tratamento entre contribuintes causada pelos incisos I e II, do art. 4º da EC nº 41/2003, por entender que estaria sendo ferido o princípio da isonomia tributária entre indivíduos em situação equivalente, art. 150, II, da CF.

Na ação seguinte, ADI 3.128-7/DF, foram deduzidos pedidos mais determinados, sendo três as exigências direcionadas ao STF: o reconhecimento de que não seria possível exigir a contribuição dos servidores inativos aposentados e pensionistas antes da edição da EC nº 41/2003, sob pena de ofender-se o direito adquirido, pois na época da concessão de seus benefícios, o sistema previdenciário não tinha o caráter contributivo solidário; a inconstitucionalidade de se cobrar uma contribuição previdenciária sem a respectiva contraprestação vertida em benefício ao contribuinte; a ofensa ao princípio da irredutibilidade de remuneração (arts.7º, VI, 37, XVI, 95, III, 128, §5º, I, 142, §3º, VIII, da CF);

Do julgamento de todos os pedidos conjugados nas duas ações, consolidou-se o entendimento do STF de que a exigibilidade da contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas não ofende o direito adquirido daqueles aposentados à época em que não se previa constitucionalmente o caráter solidário de seus regimes previdenciários, porque em se tratando de tributo, não existe direito adquirido a nunca ser tributado, principalmente porque não há previsão sobre imunidade deste tributo sobre as pessoas definidas no “caput” do artigo 40 da CF. Em decorrência desta primeira conclusão, entendeu-se não haver ofensa ao princípio da irredutibilidade de vencimentos, pelo fato de que os proventos de aposentadoria continuariam os mesmos, estando apenas suscetíveis à incidência de mais um tributo.

Com relação à declaração de inconstitucionalidade da cobrança de contribuição por não haver a devida contraprestação em forma de benefício, o STF entendeu, embora de forma não unânime, que a contribuição previdenciária está

vinculada ao custeio solidário do regime previdenciário do qual pertence o servidor inativo e o pensionista e não à prestação de um benefício, não perdendo, destarte, a sua vinculação.

Além desta discussão principal de ser ou não a contribuição previdenciária exigível dos servidores inativos e dos pensionistas, os Ministros julgaram inconstitucional a diferença de critérios entre os beneficiários ligados à Administração Pública Federal e os beneficiários das esferas Estadual e Municipal, que veio prevista nos Incisos I e II do art. 4º da EC nº 41/2003.⁵⁵

Finalmente, constou do dispositivo lavrado em ata de julgamento do Tribunal Pleno do MP, a seguinte decisão:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou improcedente a ação em relação ao *caput* do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, vencidos a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, e os Senhores Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello. Por unanimidade, o Tribunal julgou inconstitucionais as expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do”, contidas, respectivamente, nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, pelo que aplica-se, então, à hipótese do artigo 4º da EC nº 41/2003 o § 18 do artigo 40 do texto permanente da Constituição, introduzido pela mesma emenda constitucional. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 18.08.2004.”

3.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 41/2003 EM FACE DO INCISO IV, §4º DO ARTIGO 60, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: O DIREITO ADQUIRIDO

A Emenda Constitucional, meio que representa a atuação legítima do Poder de reformar a Constituição Federal, possui limites jurídicos de inclusão, exclusão e alteração de alguns princípios, direitos e garantias previstos no texto original da Constituição.

A principal vedação de alteração da Constituição Federal, inserta no §4º, art. 60 da CF em que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir...os direitos e garantias individuais”, acarreta uma limitação das matérias às quais não se pode fazer qualquer espécie de modificação, explicando-se, pois, que “o poder Constituinte derivado não pode modificar a essência da Constituição, porque se modificá-la, deixa de ser derivado para ser constituinte originário.”⁵⁶

⁵⁵ A Ementa, o relatório e o voto dos Relatores Ministros Ellen Gracie e Cezar Peluzo, bem como a ata da votação das ADI’s nº 3.105-8/DF e 3.128-7/DF estão anexados no final do trabalho.

⁵⁶ SCHIER, P. R. **Direito Constitucional**: Anotações Nucleares. Curitiba: Juruá, 2001. p. 90.

Nas palavras de Paulo BONAVIDES o impedimento do Poder Constituinte derivado representa “vedações materiais perpétuas do nosso ordenamento constitucional ao exercício do poder de reforma”.⁵⁷ Michel TEMER, de maneira ainda mais didática explica que as cláusulas dos §4º do art. 60 da CF “são matérias intocáveis pelo legislador constituinte. Em outras palavras, a rigidez constitucional, nessas matérias, ocupa grau máximo.”⁵⁸ Este autor, ainda, lança exemplo de Emenda Constitucional que verse sobre matérias tributárias na Constituição Federal “evidentemente, se uma emenda constitucional trouxer modificação, por exemplo, do sistema tributário, vulnerando princípios, ou em desobediência à forma determinada para sua produção, não se admite sua introdução na Constituição. Se vier a introduzir-se, é passível de declaração de inconstitucionalidade.”⁵⁹

Interessa, para a análise da situação dos servidores inativos e pensionistas frente à EC nº 41/2003 sob o prisma dos direitos individuais, interpretar a garantia constitucional do direito adquirido⁶⁰, petrificada como direito individual no art. 5º, XXXVI.

Em primeiro lugar, constata-se pela interpretação literal que o direito adquirido é protegido em face de lei que vise a atacá-lo. Ocorre que trata-se de uma Emenda Constitucional. O entendimento jurisprudencial de que a Emenda⁶¹ pode inovar juridicamente a ponto de tornar ineficaz o direito adquirido é visto com poucas ressalvas, conforme Paulo MODESTO quando diz que “é pacífica a jurisprudência dos tribunais superiores quanto à inexistência de direito adquirido a regime jurídico por parte dos servidores públicos ocupantes de cargo público”⁶²

⁵⁷ BONAVIDES, P. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 200.

⁵⁸ TEMER, M. **Elementos de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 145.

⁵⁹ Id.

⁶⁰ BARROSO, L. R. **Temas de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 60, explica sinteticamente o significado jurídico do direito adquirido fazendo a comparação entre: “a) Expectativa de Direito: o fato aquisitivo teve início, mas não se completou; b) Direito adquirido: o fato aquisitivo já se completou, mas o efeito previsto na norma ainda não se produziu; c) Direito consumado: o fato aquisitivo já se completou e o efeito previsto na norma já se produziu integralmente.

⁶¹ Para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não há dúvidas sobre a possibilidade de Emenda Constitucional alterar direitos adquiridos: “Não há direito adquirido contra texto constitucional, resulte ele do Poder Constituinte originário, ou do Poder Constituinte derivado. (STF, RE nº 94.414/SP. Reator: Ministro Moreira Alves, *in* RTJ 114/237), apud CORRÊA, E. M. Parecer. **Revista de Previdência Funcional**. Ano II. Nº 3. p. 39-44. Curitiba: Abril/2002. p. 40.

⁶² MODESTO, P. Reforma Administrativa e Direito Adquirido. **Doutrina e Parecer ILC** nº 51. maio/98. p. 459.

A doutrina se move no mesmo sentido quanto à possibilidade de Emenda Constitucional poder alterar os efeitos de situação jurídica consolidada⁶³ quando a relação jurídica é de Direito Público:

...a relação jurídica que o servidor mantém com o Estado é legal ou estatutária, ou seja, objetiva, impessoal e unilateralmente alterável pelo Poder Público. A disciplina geral da função pública é considerada inapropriável pelo servidor público e, portanto, tida como sujeita a modificação com eficácia imediata tanto no plano constitucional quanto na infraconstitucional.⁶⁴

Cabe, no entanto, esclarecer qual é o direito adquirido em evidência e se realmente existe este direito.

É bom que seja lembrado que o sistema de contribuição dos servidores ao regime próprio de previdência, até a edição da EC nº 41/2003 possuía apenas “caráter contributivo”. Logo, para aqueles servidores aposentados até 19/12/2003 o ato de concessão de seus benefícios foi aperfeiçoado em uma época em que não havia previsão constitucional explícita sobre o caráter solidário do sistema de custeio. Desta forma, a pergunta que deve ser respondida é: Os servidores inativos com direito à concessão de benefício até 19/12/2003 possuem o direito adquirido a não serem solidários ao custeio de seus regimes previdenciários?

A resposta a esta indagação não precisa ser tão aprofundada. O primeiro ponto nodal que não se pode perder de vista é o caráter tributário da contribuição previdenciária. O segundo é o de que a relação entre o contribuinte e o Estado neste caso é uma relação de Direito Público. Pelo primeiro aspecto, vê-se que a não incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores aposentados antes da EC nº 41/2003 representaria uma cláusula de imunidade tributária não prevista pelo texto constitucional⁶⁵. Sob o segundo ângulo, é importante que se diga que os direitos adquiridos numa relação de Direito Público são relativos.

⁶³ CORRÊA, E. M. op. cit. p. 43. “...vedar ao legislador infraconstitucional mudanças que possam ferir direitos adquiridos é princípio que se reveste de razoabilidade e segurança jurídica, todavia, ao legislador constituinte, mesmo que de 2º grau, tal limitação não se coaduna com a exegese constitucional, nem com os princípios maiores que o Estado Brasileiro observa na adoção de suas decisões políticas fundamentais.”

⁶⁴ MODESTO, P. op. cit. p. 459.

⁶⁵ BORGES, M. R. **Previdência Funcional & Regimes Próprios de Previdência**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 136. “...o comando do inc. II do art. 195 da Constituição Federal, estabelece imunidade para as aposentadorias e pensões ‘concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201’ e, em matéria de imunidade, a boa doutrina ensina que as interpretações devem se dar sempre de forma restritiva, mormente quando nos deparamos com uma norma que contém *numerus clausus* e não exemplificativos.”

Logo, com relação à alegação de que direito adquirido torna imune os servidores inativos e pensionistas à incidência de contribuição previdenciária, deve ser dada razão ao STF em assentir pela sua impossibilidade:

Não há como deixar de reconhecer, Sr. Presidente, a constitucionalidade do referido artigo 4º, da EC 41, de 2003, por isso que não há falar em direito adquirido a não ser tributado, a não submeter-se a um tributo instituído por lei com observância dos princípios constitucionais tributários. Somente escapam da incidência tributária legitimamente instituída, vale dizer, instituída com observância dos princípios constitucionais tributários, as pessoas, físicas e jurídicas, abrangidas por imunidade tributária. Imunidade tributária não há, no caso.⁶⁶

Explicando o direito adquirido do cidadão numa relação de Direito Público, Celso Ribeiro BASTOS resume a discussão concluindo que:

...toda vez que o indivíduo se situar, perante o ente estatal, colhido, tão-somente, por uma norma que não tem outra finalidade senão definir a relação indivíduo/Estado, num dado momento, não há que se falar em direito adquirido vez que este repele a própria idéia de mutabilidade, a qual, por sua vez, é indispensável quando se trata de o Poder Público redefinir os termos debaixo dos quais ele vai atingir os seus sempre renovados cometimentos.⁶⁷

Este entendimento decorre da solução proposta por De Ruggiero, que nas palavras de Vicente RAÓ⁶⁸ se resumem a:

O fato já verificado, considerado em si e em seus efeitos futuros, deve ser governado pela lei em vigor ao tempo em que se verificou, mas só em certas matérias que são, principalmente, aquelas nas quais predomina a vontade individual e o interesse dos indivíduos; nas matérias, porém, nas quais predomina o interesse do Estado e a ordem pública, ocorre a aplicação imediata da lei nova.⁶⁹

É bom que seja dito sobre o aspecto tributário da exigibilidade de contribuição previdenciária, que não há regra constitucional de imunidade para os servidores inativos e pensionistas.

Portanto, o único direito adquirido pelos servidores inativos refere-se às regras cumpridas para o ato de aposentação, idade mínima, tempo de serviço e/ou

⁶⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI's 3.105-8/DF e 3.128-7/DF. Julgamento em: 18/08/2004. Publicado no DJ 18/02/2005. p. 00004. Voto do Ministro Carlos Velloso. p. 16.

⁶⁷ BASTOS, C. R. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 225.

⁶⁸ FERREIRA FILHO, M. G. **O Poder Constituinte**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 202. O autor traz a visão de Vicente Raó dizendo que "vale restringir o direito adquirido em matéria de direito público a vantagens materiais incorporadas ao patrimônio do servidor."

⁶⁹ RAÓ, V. **O Direito e a Vida dos Direitos**. 4. ed. São Paulo: RT, 1997. p. 372

contribuição, tempo de serviço mínimo prestado na Administração Pública. Com relação ao pagamento de contribuição, enxerga-se claramente que não é possível existir um direito adquirido a não pagar tributo, com exceção às imunidades constitucionais específicas.

3.3 A DELIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA A SER UTILIZADA NA CONCLUSÃO SOBRE A EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES INATIVOS E PENSIONISTAS

Outro princípio constitucional que se reveste de garantia individual aos cidadãos na República Federativa do Brasil e que deve ser interpretado amplamente em favor dos servidores inativos e pensionistas da Previdência Funcional, é o princípio da isonomia, expresso no *caput* do art. 5º, da CF.

Essa noção de igualdade que busca o Direito atingir, atualmente se traduz na igualdade substancial, que é “equiparação de todos os homens no que diz respeito ao gozo e fruição de direitos, assim como a sua sujeição a deveres.”⁷⁰

José Joaquim Gomes CANOTILHO na tentativa de encontrar o critério que iguala dois cidadãos perante o Direito indaga ao leitor: “A questão da igualdade justa pode colocar-se noutros termos: o que é que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de uma forma igualmente justa? Qual é o critério de valoração para relação de igualdade?”⁷¹

Na realidade a indagação visa a encontrar o conteúdo jurídico da isonomia que na visão de Celso Ribeiro BASTOS se refere a “uma relação entre dois entes quando estes apresentam as mesmas características, a mesma estrutura, a mesma forma, quando, enfim, não apresentam desigualdades que se nos afigurem relevantes.”⁷²

Esses são os primeiros critérios abstratos e gerais que devem ser considerados no tratamento jurídico entre os indivíduos para poder concluir se há incidência normativa igualitária entre eles. Considerando que o princípio da isonomia é um sobreprincípio⁷³ e que norteia as relações entre as normas do sistema jurídico,

⁷⁰ BASTOS. C. R. op. cit. p. 187.

⁷¹ CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 428

⁷² BASTOS. C. R. op. cit. p. 188.

⁷³ CANOTILHO, J. J. G. op. cit. p. 432. “O princípio da igualdade, além das inequívocas dimensões subjetivas já assinaladas, é também um princípio com dimensão objetiva, isto é, vale como princípio jurídico informados de toda a ordem jurídico-constitucional.”

pode-se constatar decorrências da igualdade jurídica no texto constitucional, diretamente aplicada a alguns ramos do Direito.

No Direito Tributário o princípio da isonomia se expressa no princípio da igualdade tributária, ou seja, este é decorrência daquele.

J. J. Gomes CANOTILHO demonstra a igualdade perante à tributação de maneira objetiva, dizendo que:

Uma outra manifestação da igualdade é a que os autores designam por igualdade perante encargos públicos. O seu sentido tendencial é o seguinte (1) os encargos públicos (impostos, restrições ao direito de propriedade) devem ser repartidos de forma é igual pelos cidadãos; (2) no caso de existir um sacrifício especial de um indivíduo ou grupo de indivíduos justificado por razões de interesse público, deverá reconhecer-se uma indenização ou compensação aos indivíduos particularmente sacrificados.⁷⁴

No Brasil o princípio da igualdade tributária, está previsto constitucionalmente no art. 150, II e, segundo José Afonso da SILVA este princípio “veda às referidas entidades tributantes 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; a norma se refere a qualquer tributo.”⁷⁵

Roque Antônio CARRAZZA ao discorrer sobre o princípio republicano da igualdade tributária prevê a inconstitucionalidade de exigência de tributo desequilibradamente sobre pessoas em mesma situação jurídica:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.⁷⁶

Como os tributos possuem no conseqüente da norma jurídica tributária o critério quantitativo, não se pode ignorar que a norma tributária encontra uma determinação objetiva e matemática do valor exigível dos contribuintes. Justamente por este motivo é que, muitas vezes, torna-se relativamente fácil encontrar a situação econômica que iguala os contribuintes, principalmente quando o tributo recai sobre um

⁷⁴ Ibid., p. 431.

⁷⁵ SILVA, J. A. op. cit. p. 681.

⁷⁶ CARRAZZA, R. A. op. cit. p. 67.

aspecto essencial da pessoa, como por exemplo a renda. A este critério objetivo que demonstra o *quantum* da obrigação tributária, dá-se *status* jurídico de critério determinador da igualdade entre os sujeitos passivos. Este critério econômico-matemático, traduz-se juridicamente como sendo a capacidade contributiva do contribuinte, previsto no art. 145, §1º, CF.

Werther BOTELHO expõe de maneira didática a utilização da capacidade contributiva para verificar a igualdade de tratamento tributário, quando diz que "...o princípio da igualdade no âmbito tributário pode ser resumido na seguinte assertiva: situações economicamente iguais, ou seja, situações que reflitam igual capacidade contributiva, devem ser tratadas da mesma forma".⁷⁷

Para a análise do Imposto sobre a renda fica relativamente fácil, então, verificar se os contribuintes estão sendo, ou não, tratados isonomicamente.

No caso do Imposto sobre a renda, a capacidade contributiva dos contribuintes coincide com a soma total da renda, remuneração ou proventos que estes auferem. Logo, se dois contribuintes possuem iguais rendimentos devem sofrer a mesma carga fiscal do imposto sobre suas rendas, sob pena de violar suas igualdades objetivas comprovadas pela base de cálculo do referido imposto, em que impõe-se a aplicação de igual alíquota para que o "quantum" da obrigação seja o mesmo.

3.4 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E A COMPULSORIEDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

As reformas previdenciárias que se sucederam via Emenda Constitucional, com alteração à Constituição Federal de 1988, incluíram gradualmente um "princípio" constitucional ligado à Seguridade Social e à Previdência Funcional, que consiste em justificar qualquer espécie de nova cobrança de contribuição e majoração de pagamentos de benefícios sempre em prejuízo do segurado. Este princípio ficou conhecido como "princípio da solidariedade".

De modo inexplicável, quase que a totalidade dos representantes da doutrina tributária, previdenciária e também constitucional aplaude a existência de tal princípio do texto constitucional como sendo o viabilizador dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, art. 3º, I, CF de 88, no âmbito da Seguridade Social.

⁷⁷ BOTELHO, W. *Da Tributação e sua Destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 121.

É um registro que se faz no presente trabalho: o princípio da solidariedade representando a finalidade no custeio da Seguridade Social e Previdência Funcional não significa absolutamente nada para o Direito Tributário⁷⁸ e, aliás, para o Direito ele também não possui relevância, porque não existe solidariedade como norma jurídica.

A solidariedade quando tratada juridicamente assume contornos de direito obrigacional, de sujeição, de dever, de compulsoriedade. Logo, a solidariedade considerada no mundo jurídico nada mais significa do que uma figura de linguagem (eufemismo) para chamar de maneira polida uma obrigação do indivíduo.

Um exemplo é a solidariedade dos sócios da sociedade limitada, prevista no art. 1.052 do Código Civil brasileiro, em que se prevê a responsabilidade de todos os sócios solidariamente na proporção de suas cotas. O termo “responsabilidade” foi bem empregado, pelo fato de que a responsabilidade civil faz parte do direito das obrigações, ou seja a solidariedade societária neste caso significa o dever, a obrigação em conjunto de todos os sócios.

Com esta mesma essência subsiste o princípio da solidariedade ligado à Seguridade Social e aos regimes próprios de previdência dos servidores públicos, previsto na CF no “caput” do art. 40, ou seja, atualmente o caráter solidário da Previdência Funcional representa mais uma ênfase no aspecto da compulsoriedade do pagamento de contribuição previdenciária, pois com base neste princípio é imposto aos segurados e beneficiários a obrigação de contribuir.

Apenas o fato de se estar discutindo a contribuição previdenciária sobre a égide do Direito Tributário já está demonstrando que não existe voluntariedade dos contribuintes a respeito de suas obrigações em contribuir. Nas palavras de Ives Gandra da Silva MARTINS “o campo da imposição tributária, numa visão ampla, deve abranger toda aquela espécie de relação formada em que ao sujeito passivo não cabe discussão.”⁷⁹

Por este motivo é que a visão de Marco Aurélio GRECO não pode condizer com a realidade jurídica do que vem a ser solidariedade. Suas palavras ao definirem as contribuições na ótica da finalidade vinculada a um sistema solidário de previdência não fazem o menor sentido, pelo fato de que solidariedade não é um conceito de Direito, mas mero princípio de conduta moral:

⁷⁸ FISCHER, O. C. op. cit. p. 110. “o critério finalidade é adequado para classificar os tributos sob a ótica do direito financeiro e não do direito tributário.”

⁷⁹ MARTINS, I. G. S. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 398.

As contribuições são diferentes de impostos e taxas porque partem de um conceito básico diverso. Ainda que tenham natureza tributária, isto não lhes retira esta diferença. Enquanto o *imposto* apóia-se no *poder de império* (*o casus necessitatis*), ou seja, o Estado precisa de determinado montante em dinheiro para atender às despesas relativas ao exercício de suas funções e, para tanto, exerce (nos limites da Constituição) seu poder de império sobre os contribuintes, nas *taxas* o conceito básico que as informa não é o puro império, mas o de *benefício* (que, segundo alguns é formulado a partir de uma noção de “contraprestação” que seria ínsita à figura).

Por sua vez, nas *contribuições* o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de *solidariedade* [sic] em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade.⁸⁰

Não é somente o autor citado acima que comunga desta idéia subvertida do que vem a ser solidariedade no mundo jurídico, a maioria dos Ministros do STF⁸¹ também acreditam ser possível obrigar os indivíduos por meio do poder de Império do Estado a serem solidários: “Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade.”⁸²

Justificando a impossibilidade de existir solidariedade como norma jurídica, vê-se que a etimologia da palavra, solidário, e o seu léxico (significado linguístico) demonstram o sentido exclusivamente moral desta palavra. Em qualquer dicionário da língua portuguesa pode ser apreciado que solidariedade é o “sentido moral que vincula o indivíduo à vida, aos interesses e às responsabilidades dum grupo social, dum nação, ou da própria humanidade”⁸³. O sociólogo Émile Durkheim considerava a solidariedade como a essência da moral⁸⁴ e neste ponto está coberto de razão, pois não é possível impor ao homem que este seja solidário. Quando há imposição pelo Estado, através da norma jurídica positivada, de que se cumpra o objetivo da

⁸⁰ GRECO, M. A. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 83. citação efetuada no voto do Ministro Carlos Peluzo, p. 6.

⁸¹ Ministros Sepúlveda Pertence seguido pelos Ministros Carlos Peluzo, Carlos Velloso, Nelson Jobim, Eros Roberto Grau, Joaquim Barbosa e Gilmar Mendes.

⁸² BRASIL. STF 102.002. Ministro Sepúlveda Pertence citado pelo Ministro relator Carlos Peluzo, na página 22 de seu voto na ADI 3.128-7/DF.

⁸³ FERREIRA, A. B. H. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa**. São Paulo: Editora Nova Fronteira, 1995. p. 608.

⁸⁴ DE LUCAS, J. **El Concepto de Solidaridad**. Biblioteca Ética, Filosofía Del Derecho e Política. N. 29. México: Distribuciones Fontamara, 1993. p. 29-30, apud TOGNETTI, S. C. **Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social: Critérios para Definição de sua Natureza Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.139, “Sin embargo, la idea de vinculación entre el individuo y la comunidad que la subyace, noción que permite a DURKHEIM pensar que la solidaridad es la esencia misma de la moralidad, el Idea moral, porque conjugará autonomía e integración...”

solidariedade esta perde o sentido e se transforma em mero dever do cidadão cumprido por meio de imposição.

A Suprema Corte brasileira e boa parte da doutrina, na realidade, acabam por gerar um efeito de deturpação da mente do operador do Direito quando se utilizam de uma palavra etimologicamente ligada a um significado moral, alterando-a para um conceito jurídico sem explicar que na verdade a figura do Estado de Bem-Estar Social invoca uma responsabilidade solidária dos indivíduos que o habitam, por meio da lei modificando um vínculo moral, para um jurídico que é diametralmente oposto, por meio da coerção, o que em última análise só faz aumentar o poder do ente estatal pelo fato de que é o Estado na figura de “grande irmão” que controla a consciência e a virtude moral das pessoas sancionando-as na mínima hipóteses destas virem a reivindicar o livre-arbítrio em realizar condutas morais

Este fenômeno do aumento do Estado para com os deveres morais dos indivíduos, transformando-os em deveres jurídicos, é uma ocorrência histórica muito bem explicada por Olavo de CARVALHO, em que

a expansão do olhar fiscalizador do Estado (*e da intelligentzia*) para dentro da esfera privada tem como uma de suas mais graves conseqüências a redução da diferença entre o moral e o jurídico...

O Estado torna-se cada vez mais o mediador de todas as relações humanas, mesmo as espontâneas e informais...⁸⁵

O jurista Miguel REALE, de forma muito sintética alerta para a diferença essencial entre o Direito e a Moral, demonstrando que:

Se analisarmos os fatos que se passam em geral na sociedade ou os que nos cercam em nossa vida cotidiana, verificamos que regras sociais há que cumprimos de maneira espontânea. Outras regras existem, todavia, que os homens só cumprem em determinadas ocasiões, porque a tal são coagidos. Há pois uma distinção a fazer-se quanto ao cumprimento espontâneo e o obrigatório ou forçado das regras sociais.

A qual dessas categorias pertencerá a Moral? Podemos dizer que a Moral é o mundo da conduta espontânea, do comportamento que encontra em si próprio a sua razão de existir.

...existe entre o Direito e a Moral, uma diferença básica, que podemos indicar com esta expressão: *a Moral é incoercível e o Direito é coercível*.⁸⁶

Conclusivamente, percebe-se que não é possível confundir aquilo que faz parte do Direito com aquilo que é uma conduta exclusivamente Moral. Portanto, o

⁸⁵ CARVALHO, O. **O jardim das aflições**. 2 ed. São Paulo: É Realizações, 2000. p. 272.

⁸⁶ REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 44-46.

“princípio” constitucional da solidariedade no custeio da Previdência Funcional nada mais é do que a verdadeira “compulsoriedade” em pagar tributos.

Essa escamoteação da verdadeira voracidade do Estado em auferir receitas desprovidas de causa e contraprestação, devido a sua ineficiência em gerar riquezas e reduzir gastos está perfeitamente constatada por Jèze, citado por Aliomar BALEEIRO:

Não se deve esquecer também de que, freqüentes vezes, - consciente ou inconscientemente -, as soluções preconizadas ou adotadas em matéria de impostos são inspiradas por interesse de classe. E, então, sob o nome pomposo de princípios de justiça em matéria de impostos, formularam-se regras as mais diversas, cujos autores todos afirmam sua preocupação com o interesse geral e com a justiça, mas tendem por vezes a acomodar mais ou menos uma classe, a proteger e a beneficiar mais ou menos uma categoria de indivíduos.⁸⁷

Aplicado à situação dos servidores inativos e aos pensionistas o mandamento do princípio da solidariedade representa a obrigação em pagar uma contribuição previdenciária ao sistema próprio de previdência do qual fazem parte, sem a contraprestação a um benefício, isto é, completamente desvinculado a uma atuação Estatal que os favoreça e, para dirimir dúvidas sobre a obrigatoriedade da contraprestação no custeio da previdência, vê-se que Wladimir Novaes MARTINEZ acena sobre a vinculação do pagamento de contribuição à contraprestação dizendo:

Salvo se o sistema admitir a hipótese de, durante a vida ativa do segurado, ele contribuir para si (sob alíquota menor) e para as prestações dos dependentes e, aposentando-se, cotizar exclusivamente para a pensão. Fora dessa circunstância não pode haver desconto previdenciário no valor do benefício. Ele desnatura o sentido da contribuição, pois ela tem direção, o benefício, e este já se realizou.⁸⁸

Infelizmente, conforme demonstrado no início deste item, nem toda a doutrina e jurisprudência aponta para a conclusão acima. Vivian Feldens CETENARESKI no arremate de sua dissertação de mestrado comunga da idéia da finalidade “solidária” da contribuição previdenciária, pois as contribuições, para a autora:

Contrastadas com as taxas, delas se aproximam na medida em que visam o custeio de uma atividade estatal específica. Todavia, também com elas não se identificam. A uma, porque as taxas têm, obrigatoriamente, na materialidade de sua hipótese de incidência, a descrição de uma atividade estatal, divisível e diretamente vinculada ao

⁸⁷ BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 251.

⁸⁸ MARTINEZ, W. N. **Direito Adquirido na Previdência Social**. 2. ed. São Paulo: LTr, 2003. p. 183.

contribuinte; a duas, porque as atividades estatais que devem ser financiadas pelas contribuições de Seguridade Social são usualmente fruíveis por toda a sociedade, havendo tão-somente uma vinculação indireta, embora necessária aos respectivos contribuintes.⁸⁹

Esta ótica distorcida sobre as contribuições é seguida pelo STF, nas palavras do Ministro Eros Roberto Grau:

Pois é certo que esta encontra seu fundamento no princípio da solidariedade e unicamente a concepção do homem separado da comunidade, ensimesmado, preocupado apenas com o seu interesse pessoal, homem considerado como nômade isolada, fechada sobre si própria, apenas essa concepção justificaria tal imunidade. A dignidade da pessoa humana somente poderá tornar-se concreta na medida em que se compreenda que o destino dos indivíduos está em participarem de uma vida coletiva, que os indivíduos não vivem unicamente orientados pelo seu interesse, como simples pessoas privadas, sem relação com o universal [= com a vontade universal], como diria HEGEL. E isso mesmo porque seus interesses pessoais só deixam de ser abstratos, tornando-se efetivos, no seio da comunidade política.⁹⁰

E foi, principalmente, com base no argumento de que a contribuição previdenciária não é vinculada ao benefício concedido e mantido pelo Estado, ignorando completamente o conteúdo do §5º, do art. 195 da CF, que o Ministro César Peluzo rechaçou a tese de que a contribuição possui a mesma hipótese de incidência e base de cálculo do Imposto de Renda, pois se a vinculação não está na prestação do serviço pelo Estado e sim, na solidariedade, a contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas não perdeu a vinculação, portanto não há correspondência com o critério material do Imposto de Renda.

Resumindo, o Supremo Tribunal Federal demonstra que se juridicamente não é possível encontrar um argumento para julgar ações tributárias em prol dos cofres públicos, encontra-se um paliativo, ainda que oriundo de um exercício de PNL – programação neuro-lingüística, em que se utiliza uma palavra com sentido existente apenas fora do mundo jurídico, para dentro do Direito, mantendo formalmente o conteúdo moral de algo que perdeu este conteúdo materialmente, criando uma inversão lingüística inconsciente para que os contribuintes se conformem em serem despojados de seus bens passivamente.

⁸⁹ CETENARESKI, V. F. op. cit. p. 366.

⁹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI's 3.105-8/DF e 3.128-7/DF. Julgamento em: 18/08/2004. Publicado no DJ 18/02/2005, p. 00004 Voto do Ministro Eros Roberto Grau. p. 31

CONCLUSÃO

Remontando sinteticamente o modo como o presente estudo estruturou-se, poder-se-á isolar as premissas nas quais este trabalho teve seu desenvolvimento científico.

Primeiramente, foram buscadas, na narração de breves fatos históricos, as origens dos dois sistemas públicos de previdência vigentes no Brasil, na atualidade: O Regime Geral de Previdência Social e o Regime Próprio de Previdência dos servidores públicos, chamado de Previdência Funcional. Metodologicamente se explica a necessidade de caracterizar individualmente cada um dos dois sistemas previdenciários, principalmente pelo fato do objeto científico aqui estudado referir-se a apenas um dos regimes, que é o da Previdência Funcional.

A principal conclusão retirada sobre o Regime próprio dos servidores públicos é de que tal fundo destina-se exclusivamente ao custeio de benefícios previdenciários aos seus segurados não mais subsistindo o amparo público à saúde e à assistência.

Em seguida, tratou-se de colocar em evidência, para posterior análise, apenas um dos fatores que compõe financeiramente a Previdência Funcional dos servidores públicos, que é a contribuição previdenciária do servidor. Desse isolamento objetivo, a contribuição previdenciária foi estudada sob a ótica de sua estrutura normativa, em que se determinou sua natureza jurídica, de tributo, sua regra-matriz de incidência, demonstrando ser o critério material da hipótese tributária composto pela descrição idêntica dos elementos (prestação de serviços, efetiva ou potencial, pela Administração Pública) que determinam a natureza jurídica da espécie tributária taxa, por haver vinculação a uma atividade estatal e uma contraprestação obrigatória ao contribuinte.

Consecutivamente, ao cotejar-se a regra-matriz da contribuição previdenciária do servidor público ativo com a "contribuição previdenciária" do servidor inativo e do pensionista, concluiu-se que a exigibilidade do pagamento desta contribuição previdenciária à Previdência Funcional deflagra exação tributária de natureza idêntica ao Imposto de Renda de Pessoa Física, pelos motivos que definem a espécie dos tributos: a hipótese de incidência e a base de cálculo. Conforme desenvolvido, o critério material da hipótese tributária restringe-se ao auferimento de renda e a base de cálculo dos tributos aludidos - contribuição dos inativos e imposto de renda - são idênticos.

Finalmente, após o desenvolvimento do substrato teórico que embasa a estrutura dos tributos, foi analisada sob ótica constitucional a discussão da instituição da contribuição dos servidores inativos e pensionistas, via Emenda Constitucional, fazendo-se um breve relato do julgamento da ADI nº 3.105-8/DF e ADI nº 3.128-7/DF em que ficou demonstrado o entendimento dos Ministros do Supremo Tribunal Federal de que não há direito adquirido a nunca ser tributado, legitimando, assim, a viabilidade da EC nº 41/2003, por se entender que não há transgressão ao art. 5º, XXXVI da Constituição Federal.

Embora este entendimento, de que Emenda Constitucional pode instituir tributo sem ferir direito adquirido, tome assento na ciência do Direito sendo seguido pela maior parte da doutrina, o equívoco principal da decisão dos magistrados da Suprema Corte repousa sobre a finalidade da contribuição previdenciária. Ao contrário do que foi alegado pelos Ministros que julgaram constitucional a exigibilidade de contribuição dos inativos, tal tributo não tem como destinação à solidariedade do sistema, por dois motivos: o primeiro de que a solidariedade não existe como conceito jurídico nem como norma jurídica por haver o elemento coercibilidade; em segundo lugar, conforme a Constituição Federal, o pagamento de contribuição previdenciária está obrigatoriamente vinculado ao pagamento de um benefício, após o cumprimento dos requisitos legais (art. 195, §5º)

Como arremate definitivo do presente trabalho, a análise objetiva da controvérsia da constitucionalidade ou inconstitucionalidade da exigência no pagamento de contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas é vista da seguinte maneira:

1. Não há vinculação da contribuição previdenciária exigida dos servidores públicos inativos e pensionistas com uma contraprestação representada pelo pagamento de benefício previdenciário, em contrariedade com o disposto no art. 195, §5º da CF;

2. Decorrente da não vinculação ao pagamento de benefício, a natureza da contribuição previdenciária referida translada-se da especificidade das taxas, para a de imposto, porque não há uma atividade estatal em favor do contribuinte que justifique imposição de sua cobrança;

3. Pelo fato de se reconhecer a natureza de imposto na hipótese tributária da contribuição em comento, vê-se em sua regra-matriz a base de cálculo situada no critério quantitativo de seu conseqüente normativo com previsão idêntica a do Imposto de Renda, de modo que o pagamento de contribuição por parte dos servidores inativos e pensionistas representa um acréscimo exacional no “quantum” de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física;

4. Diante deste aumento de carga tributária de Imposto de Renda destinada ao grupo específico dos servidores públicos e pensionistas da Previdência Funcional resta demonstrada a manifesta afronta ao princípio da isonomia, pois os demais contribuintes, ainda que auferam a mesma renda daqueles, pagarão menos imposto.

5. Portanto, a cobrança de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas é inconstitucional, ainda que instituída em Emenda Constitucional, porque diferencia pessoas com a mesma capacidade contributiva, ferindo assim o direito fundamental inserto no art. 5º “caput”, cláusula pétrea intangível (art. 60, §4º, IV, CF).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEEIRO, A. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BALERA, W. **A Seguridade Social na CF de 88**. São Paulo: RT, 1989.
- _____. **Noções Preliminares de Direito Previdenciário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BARROSO, L. R. **Temas de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BASTOS, C. R. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BONAVIDES, P. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BORGES, M. R. **Previdência Funcional & Regimes Próprios de Previdência**. Curitiba: Juruá, 2003.
- BOTELHO, W. **Da Tributação e sua Destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105-8/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 18/08/2004. Publicado no DJ de 18/02/2005, p. 00004. Disponível no site www.stf.gov.br. Acesso em 14/08/2005.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.128-7/DF. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 18/08/2004. Publicado no DJ de 18/02/2005 p. 00004. Disponível no site www.stf.gov.br. Acesso em 14/08/2005.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/MC – DF. Data do julgamento: 30/09/1999. Relator Min. Celso de Mello. Decisão liminar em Medida Cautelar. DJ de 12/04/2002 p. 00051. Disponível no site www.stf.gov.br. Acesso em 08/08/2005.
- BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CANOTILHO, J. J. G. **Direito Constitucional**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, O. **O jardim das aflições**. 2. ed. São Paulo: É Realizações, 2000.
- CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. P. B. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CETENARESKI, V. F. **Contribuições de Seguridade Social: novos e velhos conceitos em uma figura tributária peculiar.** Dissertação de Mestrado. Departamento de ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2003.

CORRÊA, E. M. Parecer. **Revista de Previdência Funcional.** Ano II. Nº 3. p. 39-44. Curitiba: Abril/2002.

FERREIRA, A. B. H. **Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa.** São Paulo: Nova Fronteira, 1995.

FERREIRA FILHO, M. G. **O Poder Constituinte.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FISCHER, O. C. **A Contribuição ao PIS sobre o Faturamento: Natureza Jurídica e Regra-Matriz de incidência.** Dissertação de Mestrado. Departamento de ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 1999.

GRECO, M. A. **Norma Jurídica Tributária.** São Paulo: Saraiva EDUC, 1974.

_____. **Contribuições: (uma figura "sui generis").** São Paulo: Dialética, 2000.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **A contribuição dos "inativos".** Jus Navigandi, Teresina, a.8, n.308, 11/05/2004. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=5202>. Acesso em: 20/05/2005

MARTINEZ, W. N. **Reforma da Previdência dos Servidores: Comentários à EC 41/03.** São Paulo: LTr, 2004.

_____. **Direito Adquirido na Previdência Social.** 2. ed. São Paulo: LTr, 2003.

MARTINS, I. G. S. **Teoria da Imposição Tributária.** São Paulo: Saraiva, 1983.

MARTINS, S. P. **Direito da Seguridade Social,** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo.** 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MODESTO, P. (organizador) **Reforma da previdência: análise e crítica da Emenda Constitucional nº 41/2003 (doutrina, pareceres e normas selecionadas).** Belo Horizonte: Fórum. 2004.

_____. **Reforma Administrativa e Direito Adquirido. Doutrina e Parecer ILC nº 51.** maio/98

NASCIMENTO, C. V. **Contribuição social dos inativos: Vulneração e Princípios Constitucionais.** Belo Horizonte: Fórum, 2003.

RAÓ, V. O. **Direito e a Vida dos Direitos.** 4. ed. São Paulo: RT, 1997.

REALE, M. **Lições Preliminares de Direito**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

RIBAS, V. P. H. **A Regra-Matriz de Incidência das Contribuições Previdenciárias**. Dissertação de Mestrado. Departamento de ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná: Curitiba, 2002.

SCHIER, P. R. **Direito Constitucional: Anotações Nucleares**. Curitiba: Juruá, 2001.

SILVA, J. A. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TEMER, M. **Elementos de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

TOGNETTI, S. C. **Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social: Critérios para Definição de sua Natureza Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VIANNA, C. S. V. **Previdência Social: custeio e benefícios**, São Paulo: LTr, 2005.

**ANEXO I – EMENTA E DISPOSITIVO DO JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE
INCONSTITUCIONALIDADE ADI Nº 3.105-8/DF E 3.128-7/DF**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 3.105-8
PROCED.: DISTRITO FEDERAL
RELATOR PARA O ACORDÃO: MIN. CEZAR PELUSO
REQTE.(S): ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS MEMBROS DO
MINISTÉRIO PÚBLICO - CONAMP
ADV.(A/S): ARISTIDES JUNQUEIRA ALVARENGA E OUTRO(A/S)
REQDO.(A/S): CONGRESSO NACIONAL

EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de inegerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, *caput*, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, e 201, *caput*, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § 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*”, constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, *caput* e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões “*cinquenta por cento do*” e “*sessenta por cento do*”, constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por decisão majoritária, em julgar improcedente a ação em relação ao *caput* do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, vencidos a Senhora Ministra ELLEN GRACIE, Relatora, e os Senhores Ministros CARLOS BRITTO, MARCO AURÉLIO e CELSO DE MELLO. Por unanimidade, em julgar inconstitucionais as expressões “*cinquenta por cento do*” e “*sessenta por cento do*”, contidas, respectivamente, nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, pelo que aplica-se, então, à hipótese do artigo 4º da EC nº 41/2003 o § 18 do artigo 40 do texto permanente da Constituição, introduzido pela mesma emenda constitucional. Votou o Presidente, o Senhor Ministro NELSON JOBIM. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro CEZAR PELUSO.

Brasília, 18 de agosto de 2004.

NELSON JOBIM - PRESIDENTE

**ANEXO II – RELATÓRIO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE
ADI Nº 3.105-8/DF E 3.128-7/DF**

CEZAR PELUSO - RELATOR PARA O ACÓRDÃO

RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: A Associação Nacional dos Membros do Ministério Público - CONAMP propôs ação direta de inconstitucionalidade em face do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19.12.03, que possui o seguinte teor:

“Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o caput incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.”

Alega a autora que “os servidores públicos aposentados e os que preenchiam as exigências de aposentação antes da vigência da nova norma constitucional estavam submetidos, quando das suas aposentadorias ou do momento em que poderiam se aposentar, a regime previdenciário que não tinha caráter contributivo ou solidário (antes da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998), ou apenas tinha caráter contributivo (depois dessa mesma Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” Assim, conclui, os referidos servidores, depois de aposentados conforme o sistema previdenciário então estabelecido pela Constituição, exerceram ou incorporaram ao seu patrimônio jurídico o direito de não mais pagarem contribuição previdenciária.

Afirma que tal ilação está em conformidade com o pacífico entendimento firmado nesta Corte (Enunciado nº 359 da Súmula do STF, alterado após o julgamento do RE nº 72.509 ED-EDv, DJ 30.03.73) segundo o qual o servidor público aposentado ou que já reuniu os requisitos para se aposentar tem o direito de que seja aplicada, ao período de sua inatividade, a lei vigente à época em que se aposentou ou que poderia se aposentar.

Assevera que se os servidores aposentados até 19.12.03, bem como os que detinham as condições para sê-lo, possuem o direito de não pagar

contribuição previdenciária, a obrigação imposta pelo dispositivo impugnado prejudica este mesmo direito, impondo situação jurídica mais gravosa ao seu titular. Aponta, assim, violação à garantia individual do direito adquirido (o que não foi exercido, apesar de já estar incorporado ao patrimônio jurídico de seu titular) e do ato jurídico perfeito (direito subjetivo exercido que se torna, por ato do Poder Público, situação definitivamente constituída), prevista no artigo 5º, XXXVI da CF. Afirma ter sido desrespeitada, por conseguinte, a cláusula pétrea insculpida no art. 60, § 4º, IV da Carta Magna, segundo a qual “*não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais*”.

Defende a requerente a tese de que o vocábulo “lei” constante do citado art. 5º, XXXVI da CF (“*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”) possui um significado amplo, a representar qualquer ato normativo editado ou expedido pelos Poderes e agentes estatais, incluindo, neste conceito, a espécie normativa emenda constitucional.

Assevera, outrossim, que a norma atacada afronta o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II da Lei Fundamental, por ter instituído tratamento diferenciado entre os servidores que se aposentarem após a promulgação da EC nº 41/03, que contribuirão apenas sobre o montante do provento que exceda a R\$ 2.400,00 (valor máximo de benefício do regime geral de previdência social), e os que já estão aposentados, que deverão contribuir sobre o que superar apenas 60% (sessenta por cento) dos referidos R\$ 2.400,00, se servidor inativo da União, e sobre 50% (cinquenta por cento) da mesma importância, se servidor aposentado dos Estados, Distrito Federal ou Municípios.

Para embasar esta alegação de ofensa ao primado da isonomia, vale-se a requerente de trecho de parecer do eminente jurista José Afonso da Silva, para o qual o aspecto essencial tomado pelo legislador constituinte derivado para impor, ao grupo destinatário da norma, o ônus em exame, são os proventos de aposentadoria. Assim, conclui, as pessoas atingidas encontram-se em situações idênticas por serem titulares de proventos de aposentadoria, sendo ofensivo à regra da igualdade a discriminação estipulada pela norma contestada. Sustenta, por fim, o ilustre doutrinador, que sendo a igualdade de tratamento de situações iguais garantia individual, também o poder reformador não pode discriminar, por força do art. 60, § 4º, IV da CF.

Por último, sustenta a Associação autora ofensa ao princípio da irredutibilidade de vencimentos e proventos, “*princípio geral que protege todas as formas de estipêndios decorrentes das relações privadas e públicas de trabalho*”. Requer, liminarmente, a suspensão do preceito impugnado e, no mérito, a procedência do pedido para que seja declarada a inconstitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03.

Determinado o procedimento estabelecido no art. 12 da Lei 9.868/99, foram solicitadas informações ao Congresso Nacional que as prestou por meio de peça elaborada pela Advocacia-Geral do Senado Federal. Nesta, apontou-se, preliminarmente, a ilegitimidade ativa da Associação Nacional dos Membros do Ministério Público - CONAMP, conclusão que teria sido alcançada por esta Corte no julgamento da ADI nº 1.402-MC. No mérito, alega que o Congresso Nacional, por

meio da escolha de uma nova política previdenciária, aprovou um regime mais adequado que pudesse reduzir as desigualdades entre as previdências pública e privada.

Concluindo pretenderem os autores a imutabilidade de um certo regime jurídico, afirma que a eleição por um novo modelo, implementado por emenda constitucional, implicou na alteração do regime jurídico previdenciário, *contra o qual não pode ser invocado direito adquirido, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Neste sentido, cita precedentes da Corte.

Quanto à alegação de afronta ao princípio da irredutibilidade de vencimentos, sustenta o requerido ter este Tribunal decidido, na ADI nº 1.441, que os vencimentos e os proventos não são imunes à incidência de tributos. Requer a improcedência do pedido.

Em sua manifestação, a Advocacia-Geral da União assevera que a *“contribuição previdenciária tem natureza de tributo, não havendo que se falar em direito adquirido a não ser tributado”*. Valendo-se de trabalho do festejado jurista Luís Roberto Barroso, conclui a AGU, neste aspecto, que *“nenhum contribuinte tem o direito de não vir a ser tributado no futuro ou de não ter a sua tributação majorada. Reconhecer-se direito adquirido aos inativos de não sofrerem tributação importaria em instituir uma imunidade tributária sem previsão constitucional”*.

Assim, afirma inserir-se a contribuição impugnada num contexto de solidariedade, peculiar à seguridade social, sistema em que todos os participantes, sejam eles servidores ativos, inativos ou pensionistas, devam concorrer, não havendo motivo para a exclusão de alguns em prejuízo dos demais.

Realçando a superioridade hierárquica das emendas constitucionais, assevera a AGU que a garantia individual do respeito ao direito adquirido destina-se aos atos normativos infraconstitucionais, pois, em momento algum dispôs a Carta de 1988 que emenda constitucional não prejudicará direito adquirido, aludindo, ao contrário, à expressão lei, contida em seu art, 5º, XXXVI, que teria, segundo defende, a noção de norma infraconstitucional da espécie ordinária.

Alega que emenda constitucional possui eficácia imediata, incidindo sobre as situações presentes e futuras, bem como sobre os efeitos futuros de situações consolidadas no passado, sendo, portanto, *“elemento idôneo a instituir a contribuição previdenciária de inativos e pensionistas, sujeitando, inclusive, pessoas que adquiriram tal status em momento que lhe é anterior”*.

Expõe que no julgamento cautelar da ADI 2.010, rel. Min. Celso de Mello, esta Corte constatou a ausência, na época, de uma indispensável base constitucional para a cobrança de inativos e pensionistas. Assim, argumenta, a EC nº 41/03 veio exatamente dar o suporte constitucional necessário para a cobrança da exação sob análise.

Além de enfatizar a necessidade da observância de outras regras e princípios que informam o sistema constitucional, como os princípios da solidariedade, da dignidade da pessoa humana e da isonomia, enfatiza a AGU que a

transgressão ao campo das cláusulas pétreas ocorreria caso fosse promulgada *“emenda que suprimisse ou fosse tendente a abolir a previsão geral, no rol dos direitos e garantias fundamentais, da garantia do direito adquirido”*, ou seja, caso alterado o disposto no art. 5º, XXXVI da CF.

No que diz respeito ao princípio da isonomia tributária, alega a AGU que a instituição de contribuição previdenciária para inativos e pensionistas passou a conferir um mesmo tratamento a indivíduos situados sob uma mesma conjuntura, *“já que estes, na realidade, não se encontram em situação distinta pelo mero fato de estarem aposentados”*, pois integram igualmente o sistema, devendo todos, solidariamente, resguardar as gerações atuais e futuras de eventual estado de pobreza, como também da perda da dignidade.

Quanto à diferença de tratamento entre os atuais aposentados e os que vierem a se aposentar após a promulgação da EC nº 41/03, argumenta que tal discrimen se justifica pelo fato dos servidores já aposentados terem adquirido seus benefícios mediante regras mais flexíveis e com um tempo menor de contribuição, enquanto os servidores que ainda não se aposentaram estarão sujeitos a regramento mais rígido, que os obrigará a passar mais tempo na atividade, na carreira e no cargo em que pretendam se aposentar. Em resumo: a contribuição incidirá num grau maior para aqueles que se submeteram a um regime menos gravoso, enquanto haverá uma incidência contributiva menor para os que estão atrelados a um regime mais rígido. Segundo alega, está-se tratando os desiguais de forma desigual, o que não importa violação ao apontado art. 150, II da CF.

Sobre a alegação de desrespeito ao princípio da irredutibilidade de vencimentos e proventos, afirma a Advocacia-Geral da União que *“inexiste direito adquirido à não-exação tributária, e a incidência de tributos pode se dar sobre vencimentos, bem como sobre proventos, sem que, com isso, reste prejudicado o princípio da irredutibilidade”*. Alega que esta conclusão já foi alcançada por este Supremo Tribunal no julgamento da ADI 1.441-MC, rel. Min. Octavio Gallotti. Requer a declaração da constitucionalidade do art. 4º da EC nº 41/03.

A douta Procuradoria-Geral da República, por meio de parecer da lavra do Senhor Vice Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza, aprovado pelo ilustre Procurador-Geral da República, Dr. Cláudio Fonteles, manifestou-se favoravelmente à tese das requerentes por entender ferir a garantia constitucional da inalterabilidade do ato jurídico perfeito e do direito adquirido a instituição de contribuição previdenciária sobre os proventos daqueles que, anteriormente à EC nº 41/03, já ostentavam a condição de servidores inativos, pensionistas ou detentores dos requisitos para a aposentadoria, *“ainda que o novo tributo tenha sido previsto em emenda constitucional”*.

Alega que o poder de emenda à Constituição é subalterno aos limites impostos pela própria Carta e que esta impõe, em seu art. 60, § 4º, IV a proteção dos direitos e garantias individuais, dentre os quais, o respeito ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido.

Afirma ser irrelevante a questão atinente à amplitude semântica da expressão “lei”, contida no art. 5º, XXXVI da CF, uma vez que os fundamentos da

intocabilidade do direito adquirido, como garantia individual que é, encontram-se na vedação constante do citado art. 60, § 4º, IV da CF. Apóia-se o órgão ministerial, quanto a este entendimento de que as emendas não podem ofender o direito adquirido, em Raul Machado Horta e em José Afonso da Silva que, no trecho transcrito de seu parecer, ainda cita Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Carlos Ayres Brito, Valmir Pontes Filho, Hugo Nigro Mazzilli e Elival da Silva Ramos.

De qualquer modo, acrescenta, *“o legislador constituinte ao utilizar a palavra lei se referiu, na realidade, a qualquer veículo introdutor de normas, ou seja, a qualquer das espécies legislativas elencadas no artigo 59 da Constituição Federal, dentre elas a emenda Constitucional”*. Alega que este entendimento é consonante com o sentido constitucional de preservação do que validamente está consolidado (segurança jurídica), e que, por isso, somente o constituinte originário pode tudo desfazer. Já a emenda, como manifestação de um poder constituído, expõe, submete-se aos limites impostos no texto constitucional.

Refuta o Ministério Público Federal, outrossim, a alegação de que a Constituição proibiria a edição de emenda tendente a abolir a previsão geral e abstrata da proteção ao direito adquirido, contida no rol dos direitos e garantias individuais, mas permitiria a supressão destes mesmos direitos individualmente considerados. Defende ser *“totalmente desprovida de consistência a interpretação atribuída ao preceito sob análise”*, pois *“sem a proteção dos direitos singularmente considerados, o preceito constitucional restaria inócuo e sem aplicação”*. E questiona, conclusivamente, a utilidade de uma proteção genérica dos direitos adquiridos *“se o conteúdo de cada direito adquirido, individualmente considerado pudesse ser diretamente atingido por emendas ao texto constitucional”*.

No mais, manifesta-se o *Parquet* federal pela inconstitucionalidade da cobrança de contribuição previdenciária dos inativos, asseverando que se o Poder Público deseja impor uma nova contribuição deverá criar um novo benefício que a justifique, dado o caráter retributivo do sistema contributivo, segundo o qual sem causa suficiente não se justifica a majoração ou a instituição da contribuição de seguridade social.

Por último, sustenta que a solidariedade, valor que se manifesta legitimamente, por exemplo, na verificação da capacidade contributiva, não tem o condão de afastar os limites a serem respeitados pelo legislador no momento da imposição de um tributo, como o princípio da legalidade e o da isonomia, este último, segundo afirma, diretamente afrontado pelas diferenciações impostas pela Emenda em exame entre os servidores já aposentados e aqueles que passarão à inatividade sob a vigência da EC nº 41/03.

Opina a PGR, assim, pela procedência do pedido formulado.

É o relatório. Distribuam-se cópias aos Senhores Ministros.

**ANEXO III – PARADIGMA DE VOTO VENCIDO – RELATORA DA AÇÃO, MINISTRA
ELLEN GRACIE**

VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): 1 - **Legitimidade ativa das autoras.**

A legitimidade ativa da Associação Nacional dos Membros do Ministério Público - CONAMP foi questionada nas informações prestadas pelo Congresso Nacional. Referiu o ilustre Advogado-Geral do Senado precedente contido na ADIMC 1.402, DJ de 29.02.96, em que rejeitada a participação da autora no pólo passivo de ação direta de inconstitucionalidade, por tratar-se de associação de associações que também tem como membros pessoas físicas, o que, segundo aquele julgado desfiguraria sua natureza confederativa.

Essa orientação, adotada por maioria, em 29/02/96, sendo relator para o acórdão o Min. Maurício Corrêa foi revertida na ADIMC 1.303, Maurício, DJ de 01.09.00, relativamente à Associação dos Magistrados Brasileiros - AMB, e na ADI 2.874, Marco Aurélio, DJ de 28.08.03, relativamente à CONAMP, para que prevalecesse o entendimento esposado no voto vencido do relator da ADIMC 1.402, o Min. Carlos Velloso, que assim se expressara: *“Penso que quando a Constituição estabelece ou confere legitimidade a uma entidade de classe de âmbito nacional para a propositura da ação, não seria possível distinguir entidades que são formadas por membros da classe - como, no caso, a Confederação Nacional do Ministério Público - e por entidades representativas desta mesma classe. As entidades que compõem a CONAMP (Confederação Nacional do Ministério Público) - confederação apenas no nome, porque se trata de uma entidade de classe - são entidades representativas de representantes de ministérios públicos. Além dessas entidades representativas, repete-se, a CONAMP, que se classifica expressamente como sociedade civil, é integrada por membros do Ministério Público da União e dos Estados, em exercício ou aposentados. O fato de a entidade de classe se compor de sociedades civis representativas da classe por pessoas físicas da mesma classe, não desvirtua, ao que penso, o caráter de entidade representativa de classe, tal como posto no inciso IX do artigo 103 da Constituição. Inegavelmente a CONAMP é uma entidade de classe, representativa da classe do Ministério Público, de âmbito nacional.”*

Reconheço, ainda, a legitimidade *ad causam* da Associação Nacional dos Procuradores da República - ANPR por esta representar integrantes de uma carreira cuja identidade é decorrente da própria Constituição (art. 128, I, a), dotada de atribuições que foram elevadas à qualidade de essenciais à Justiça. Este tratamento constitucional específico conferido a certas carreiras do serviço público tem servido, de acordo com a jurisprudência iniciada a partir do julgamento das ADIns nº 159, rel. Min. Octavio Gallotti e nº 809, rel. Min. Marco Aurélio, como critério de aferição da legitimidade de organismos associativos tais como a Associação Nacional dos Procuradores de Estado - ANAPE (ADI nº 159 e 1.557) e a Associação Nacional dos Advogados da União - ANAUNI (ADI nº 2.713).

2 - Pertinência temática.

Tenho por demonstrada a pertinência temática, uma vez que dentre as finalidades de ambas as associações está a de *defender os interesses* de seus associados ativos ou *inativos* e de seus *pensionistas* e a norma atacada estabelece regramento que permite a cobrança de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas (Art. 4º da EC nº 41/03).

3 - Submissão das Emendas Constitucionais ao controle de constitucionalidade.

O texto que ora é submetido ao controle concentrado de constitucionalidade corresponde a uma emenda constitucional, que tramitou regularmente perante o Congresso Nacional e contra a qual não se apontam vícios nesse *iter* legislativo.

A questão principal que se nos depara é a de definir os limites do poder de emenda ao texto constitucional básico e se, no caso, tais limites foram ultrapassados. Pedem-nos as autoras que contrastemos o texto da EC nº 41/03 (especificamente, seu art. 4º), com as garantias fundamentais inseridas no texto originário de 1988, às quais este mesmo texto deu status de núcleo intocável.

Este Supremo Tribunal Federal já reconheceu o cabimento do controle de constitucionalidade das normas oriundas do exercício do poder reformador, ou seja, das emendas constitucionais. Canotilho leciona que os poderes constituídos *“movem-se dentro do quadro constitucional criado pelo poder constituinte”*. Acrescenta o eminente jurista que *“o poder de revisão constitucional é, conseqüentemente, um poder constituído tal como o poder legislativo”*, e que *“o poder de revisão só em sentido impróprio se poderá considerar constituinte; será, quando muito, uma paródia do poder constituinte verdadeiro”*. Para o Prof. Alexandre de Moraes, *“O Poder Constituinte derivado está inserido na própria Constituição, pois decorre de uma regra jurídica de autenticidade constitucional, portanto, conhece limitações constitucionais expressas e implícitas e é passível de controle de constitucionalidade.”* O mesmo autor, citando Gilmar Ferreira Mendes afirma, com relação às chamadas cláusulas pétreas e a possibilidade de controle de constitucionalidade das emendas constitucionais que *“tais cláusulas de garantia traduzem, em verdade, um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição, obstando a que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profunda mudança de identidade, pois a Constituição contribui para a continuidade da ordem jurídica fundamental, à medida que impede a efetivação do término do Estado de Direito democrático sob a forma da legalidade, evitando-se que o constituinte derivado suspenda ou mesmo suprima a própria constituição.”* O mesmo autor, buscando respaldo na autoridade de Canotilho refere *“certas garantias que pretendem assegurar a efetividade das cláusulas pétreas como limites tácitos para aduzir que, às vezes, ‘as Constituições não contêm quaisquer preceitos limitativos do poder de revisão. Esses limites podem ainda desdobrar-se em limites textuais implícitos, deduzidos do próprio texto constitucional, e limites tácitos imanentes numa ordem de valores pré-positiva, vinculativa da ordem constitucional concreta’ (Direito...Op. cit. P. 1.135). A existência de limitação explícita e implícita que controla o poder constituinte derivado-reformador é reconhecida pela doutrina, que salienta ser implicitamente irreformável a norma constitucional que prevê as limitações expressas (Constituição Federal, art. 60),*

pois, se diferente fosse, a proibição expressa poderia desaparecer, para, só posteriormente, desaparecer, por exemplo, as cláusulas pétreas. Além disso, observa-se a inalterabilidade do titular do Poder Constituinte derivado-reformador, sob pena de também afrontar a Separação dos Poderes da República.”

Vale, também, lembrar a lição da Profa. Carmen Lúcia Antunes Rocha, em seu “Princípios Constitucionais dos Servidores Públicos”, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 109, que, ao extremar o âmbito de atuação dos poderes constituintes originário e reformador, assim se expressa:

“Somente pela ação do poder constituinte originário - cujo processo não é deflagrado apenas pela eventual vontade de um governante ou de um grupo que chegue ao poder - se podem desfazer situações constituídas, solapar direitos anteriormente aceitos como coerentes com os princípios e valores antes acatados. Somente pela atuação do poder constituinte originário se podem desconstituir o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito, nos termos do sistema constitucional vigente (art. 5º, XXXVI, da Lei Fundamental da República). O mais, é fraude à Constituição, é destruição da Constituição em seus esteios-mestres. Quando, por meio de uma reforma constitucional, se investem contra situações firmadas em condições jurídicas pretéritas sobre as quais retroagem as novas normas, não se tem como prejudicado apenas o princípio do direito adquirido, mas também o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

Na presente hipótese, o controle de constitucionalidade é invocado para garantia da manutenção do núcleo imodificável da Constituição, que, na Constituição Federal de 1988, revela-se, explicitamente, em seu art. 60, § 4º. Esta Corte, ao julgar procedentes as ações diretas que impugnaram a instituição do IPMF, autorizada pela EC nº 3/93, declarou que *“uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.)”*. (ADI nº 939, rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.03.94). No julgamento do pedido de Medida Cautelar respectivo, assim se manifestou o eminente Min. Celso de Mello:

“É preciso não perder de perspectiva que as emendas constitucionais podem revelar-se incompatíveis, também elas, com o texto da Constituição a que aderem. Daí a sua plena sindicabilidade jurisdicional, especialmente em face do núcleo temático protegido pela cláusula de imutabilidade inscrita no art. 60, parágrafo 4º, da Carta Federal.

As denominadas cláusulas pétreas representam, na realidade, categorias normativas subordinantes que, achando-se pré-excluídas, por decisão da Assembléia Nacional Constituinte, do poder de reforma do Congresso Nacional, evidenciam-se como temas insuscetíveis de modificação pela via do poder constituinte derivado.

Emendas à Constituição podem, assim, incidir, também elas, no vício da inconstitucionalidade, configurado este pela inobservância de limitações jurídicas superiormente estabelecidas no texto constitucional por deliberação do órgão exercente das funções constituintes primárias ou originárias, (OTTO BACHOF, "Normas Constitucionais Inconstitucionais?", p. 52/54, 1977, Atlântida Editora, Coimbra; JORGE MIRANDA, "Manual de Direito Constitucional", tomo II/287-294, item n. 72, 2ª ed. 1988, Coimbra Editora; MARIA HELENA DINIZ, "Norma Constitucional e seus efeitos", p. 97, 1989, Saraiva; J.J. GOMES CANOTILHO, "Direito Constitucional, p. 756-758, 4ª ed. , 1987, Almedina; JOSÉ AFONSO DA SILVA, "Curso de Direito Constitucional Positivo", p. 58/60, 5ª ed., 1989, RT, entre outros)."

É, portanto, nesta linha, de ser admitida para exame a arguição de ofensa ao texto constitucional pelo texto que veio a emendá-lo.

4 - Evolução do Sistema de Aposentadorias no Setor Público.

Sem pretender a uma total abrangência e focando apenas o sistema de aposentadorias dos servidores da administração pública federal, pareceu-me útil, para a formação de meu próprio convencimento, traçar um breve histórico dessa evolução.

A evolução do sistema de aposentadorias no setor público parte de sua caracterização inicial como **garantia** ou mesmo **prêmio**, assegurado ao servidor, em razão da natureza de seu vínculo com a atividade estatal. A partir do Estatuto do Servidor Público de 1952, assume o caráter de pro-labore facto, ou seja, desdobramento de um pacto laboral onde a aposentadoria correspondia a uma extensão da remuneração da atividade. Antes disso, são três os marcos relevantes do sistema previdenciário do servidor público federal: (1) a Constituição de 1934, que deferiu a concessão de benefício integral a quem se tornasse inválido e contasse 30 anos de serviço ou, compulsoriamente aos 68 anos de idade; (2) a criação do IPASE, em 1938, que reconheceu os funcionários públicos como categoria sócio-profissional com direito a tratamento à parte no sistema previdenciário e (3) o estatuto de 1939, que previa a hipótese de aposentadoria por tempo de serviço.

É importante verificar que, com a criação do Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado - IPASE, pelo Decreto-lei nº 288, de 23 de fevereiro de 1938, tomaram-se **contribuintes obrigatórios** os funcionários civis efetivos, interinos, ou em comissão (art. 3º, a), aos quais se assegurou proventos de aposentadoria (art. 5º). A contribuição correspectiva, escalonada por faixas salariais, variava entre 4 e 7% (art. 22, a, b, c e d), e incidia sobre os vencimentos (art. 22, parágrafo único).

Por isso, é errônea a afirmativa de que os servidores públicos federais nunca contribuíram ou pouco contribuíram para o sistema previdenciário próprio. Concorreram eles, de fato, para a formação de seu fundo de aposentadoria

conforme as alíquotas estabelecidas pelo legislador e incidentes sobre o valor total de seus vencimentos. E, quando se diz que concorreram apenas para as pensões, tal argumento não tem o valor de infirmar o fato de que aposentadorias e pensões *nunca são benefícios contemporâneos, extinguindo-se uma, quando a outra tem início.*

Perpassa as Constituições de 1946, 1967 e 1969, uma estrutura de sistema de aposentadorias que, basicamente, garante a percepção de tal benefício, por motivo de invalidez, implemento de idade e voluntária, atendido o requisito de **tempo de serviço**, para efeito de deferimento de **proventos integrais**. Não foram diversas as disposições da Constituição de 1988. As normas relativas ao Regime Jurídico Único, especialmente os artigos 183 e 231 definiram a criação do Plano de Seguridade do Servidor, cujo custeio ocorreria por meio do produto da arrecadação de contribuições sociais obrigatórias dos servidores, cabendo ao Tesouro Nacional complementar as necessidades financeiras de tal plano. Enquanto não editada lei que fixasse a alíquota de contribuição, foi mantida a de 6% então vigente para custeio do benefício de pensão. A Lei nº 8.162/91 (art. 9º) estabelecia alíquotas de contribuição que variavam entre 9% e 12%. Tal norma, submetida ao controle de constitucionalidade, foi afastada do ordenamento jurídico, conforme decisão na ADI nº 790, Rel. Min. Marco Aurélio, ao argumento básico da inexistência de regulamentação do Plano de Seguridade do Servidor.

Mas, é com a Emenda Constitucional nº 3/93 que o direito previdenciário do servidor público perdeu, definitivamente, o caráter até então reconhecido de direito devido em razão do exercício do cargo. Com a expressa **natureza contributiva** que lhe foi conferida, justificou-se a instituição por lei de alíquota destinada ao custeio deste benefício, o que foi feito através da Lei nº 8.688/93, que alterou o artigo 231 do Regime Jurídico Único. As alíquotas estabelecidas foram as mesmas antes previstas pela Lei nº 8.162/91 que deveriam incidir sobre a **totalidade da remuneração** e fixou-se prazo de noventa dias para o encaminhamento ao Congresso Nacional de projeto de lei dispendo sobre o Plano de Seguridade do Servidor e sobre as alíquotas a serem observadas a partir de 1º de junho de 1994. *Fixou-se também a obrigação de a União participar com recursos oriundos do orçamento fiscal em valor idêntico ao da contribuição de cada servidor e, com recursos adicionais, quando necessários, em montante igual à diferença entre despesas e receitas.* Posteriormente, a Medida Provisória nº 560/94, convertida na Lei nº 9.630/98, manteve até 30 de junho de 1997 as mesmas alíquotas anteriores e a mesma base de cálculo, ou seja, a totalidade da remuneração, unificando-as, definitivamente, a partir de 1º de julho do mesmo ano em 11%, *permanecendo vigentes as regras relativas à participação da União, restando claro o compromisso desse ente com o custeio dos benefícios.* A cobrança de contribuição previdenciária de inativos e pensionistas da União foi tentada por algumas vezes, como na Medida Provisória nº 1.415/96 e na Lei nº 9.783/99. Ambas tiveram sua eficácia suspensa, por decisões do Supremo Tribunal Federal.

Aspecto relevante e parcialmente responsável pelo desequilíbrio de contas do RPPS tem origem no descumprimento ao disposto pelo art. 11, da Lei nº 8.162/91, que alterou o art. 247, da Lei nº 8.112/90, prescrevendo o ajuste de contas correspondente ao período de contribuição por parte dos servidores celetistas incorporados ao RJU. Isso porque passaram a aposentar-se com os

direitos estabelecidos no art. 40 da Constituição Federal servidores que haviam contribuído, enquanto celetistas, para o então INPS.

Para minorar os efeitos da inexistência de compensação financeira entre os regimes, prevista no parágrafo 2º, do art. 202 da Constituição Federal, admitiu-se, mediante o art. 17 da Lei nº 8.212/91 (redação dada pela Lei nº 9.717/98), que recursos do orçamento da seguridade pudessem contribuir para o pagamento dos encargos previdenciários da União.

É com a EC nº 20/98 e com a Lei nº 9.717/98 que se dá uma importante alteração no regime de previdência dos servidores públicos. Cria-se um regime próprio de previdência para o servidor público civil, de **caráter contributivo**. Por isso, passa a prevalecer o “tempo de contribuição” sobre o “tempo de serviço”. Estabeleceram-se, também, limites de idade para aposentadoria e teto limite para os valores de aposentadoria e pensões, desde que implantados planos de aposentadoria complementar. Para viabilizar o financiamento da previdência foi autorizada a constituição de fundos integrados por recursos provenientes de contribuição e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza (art. 250 da Constituição Federal). Fixaram-se, ainda, limites de comprometimento da receita líquida com o pagamento de inativos e pensionistas (não excedente a 12%), sendo flexibilizado seu cumprimento para até 31 de dezembro de 2001 - MP nº 2.043/20 e, após, para 31 de dezembro de 2003 - MP nº 2.187/13) e estabeleceu-se o teto para participação dos entes públicos no financiamento dos regimes próprios de previdência social (até o dobro da contribuição dos servidores).

A todo esse substrato de normas veio acrescentar-se a emenda, cujo art. 4º ora examinamos.

5 - O teor do art. 4º e sua repercussão sobre direitos previdenciários adquiridos ou já exercidos.

Enfrentamos nas presentes ações diretas de inconstitucionalidade uma única questão dentre as inúmeras perplexidades resultantes da edição da Emenda Constitucional nº 41/03. A saber, se a instituição de contribuição previdenciária aos servidores inativos e aos pensionistas fere as garantias de resguardo ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito e/ou corresponde a inadequada imposição tributária.

Colho do parecer do ilustre Prof. Luis Roberto Barroso, apresentado com as alegações da Advocacia-Geral da União, a afirmação de que “A Reforma, como não poderia deixar de ser, preserva a situação já desfrutada por servidores aposentados e pensionistas, na data de sua promulgação. Mais que isso, resguarda de maneira expressa seu direito de paridade e equivalência com os servidores em atividade. (...) Também foram ressalvados os direitos daqueles que, já havendo preenchido as exigências para passagem à inatividade por ocasião da emenda optaram por não fazê-lo. O mesmo em relação à pensão de seus dependentes.” (f. 278)

Alegam as autoras que, com a incidência dessa contribuição sobre os proventos e pensões se teria ferida a garantia de estabilidade imanente dos

atos jurídicos perfeitos mediante os quais tais benefícios de prestação continuada foram deferidos e se encontram em gozo.

O texto do referido artigo 4º reza:

Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o caput incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os servidores do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e pensionistas da União.”

Desta leitura não vislumbro qualquer desrespeito, ao menos em termos de **garantias previdenciárias**, a quanto foi assegurado aos aposentados e pensionistas. O artigo 4º, analisado em conjunto com os artigos 3º e 7º da mesma emenda, garante aos atuais aposentados e pensionistas a permanência das aposentadorias e pensões, nas condições em que foram deferidas, com previsão de revisão na mesma proporção e na mesma data em que se dê aumento de vencimentos para os servidores em atividade. Aos servidores que já tenham implementado as condições de aposentadoria ela será acessível nos termos postos pela legislação anterior.

Portanto, quem já era aposentado, permanece em idêntica situação; quem reunia condições para aposentadoria teve o respectivo gozo assegurado. A paridade com os servidores da ativa está mantida pela emenda, seja para efeito de revisão na mesma proporção e na mesma data em que a remuneração daqueles for modificada, seja para estender-lhes quaisquer benefícios ou vantagens posteriormente concedidos aos servidores em atividade. Logo, não há aqui ofensa a direito adquirido ou a ato jurídico perfeito. Ao contrário, reconheceu o texto da emenda que as aposentadorias já em curso derivam de ato jurídico perfeito e, por isso, precisam ser mantidas nas condições em que implementadas. O mesmo quanto às pensões. E reconheceu o legislador reformador, também, que o cumprimento de todas as exigências postas pela legislação anterior, para efeito de concessão do benefício de aposentadoria, põe os servidores que tenham optado por continuar no serviço ativo a salvo de alterações posteriores, uma vez que seu direito,

embora não exercido, já se considera adquirido. Tudo na esteira do entendimento jurisprudencial que este Tribunal vem fixando ao longo do tempo.

Por isso mesmo, ainda que respeitáveis as alegações trazidas pelas autoras, não vejo feridas, pela legislação ora analisada, **quanto aos direitos propriamente previdenciários** de seus representados, as garantias individuais supra referidas, pela retroatividade da lei, que possa resultar em agressão a direito adquirido ou ato jurídico perfeito (Constituição Federal, art. 5º, XXXVI).

Também não procede a afirmação de ofensa ao princípio da irredutibilidade dos proventos.

Na ordem constitucional anterior à Carta de 1988, este Supremo Tribunal Federal, analisando a questão sob a ótica da prerrogativa de irredutibilidade da magistratura, assentou a plena constitucionalidade da imposição de contribuição previdenciária aos vencimentos dos juízes (RE 70.009, Rel. p/ o acórdão o Min. Xavier de Albuquerque, Plenário, julg. Em 29.11.73).

Já sob a égide da Constituição vigente, reconheceu esta Casa, no julgamento da ADI nº 1.441, Rel. Min. Octavio Gallotti, que assim como os vencimentos dos servidores em atividade, os proventos percebidos pelos aposentados não estão imunes à incidência dos tributos. No julgamento da ADIMC nº 2.010, Rel. Min. Celso de Mello, ficou demonstrado que a garantia constitucional da irredutibilidade não possui caráter absoluto, não sendo oponível ao Poder Público a pretensão que *“vise obstar o aumento dos tributos, a cujo conceito se subsumem as contribuições sociais, como as contribuições pertinentes à seguridade social, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva”*.

Filiando-me a este entendimento por reconhecer a convivência constitucional da garantia de irredutibilidade com a “tributabilidade” dos vencimentos e proventos, afasto a alegação de ofensa ao art. 194, IV da Constituição Federal.

6 - A Contribuição sobre proventos de aposentadoria e pensões como incidência tributária.

Conforme entendo, o que se fez, mediante a edição do referido art. 4º, da EC nº 41/03, foi estender a contribuição previdenciária a um grupo de pessoas sobre o qual até então ela não incidia. Trata-se, portanto, de imposição de natureza tributária, que deve ser analisada à luz dos princípios constitucionais próprios.

A propósito, é eloqüente a exposição de motivos que acompanhou a proposta governamental de que resultou a EC nº 41/03:

“64. Outra proposta diz respeito à inclusão, no Texto Constitucional, da contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas, quer para os que já se encontram nessa situação, quer para aqueles que cumprirão os

requisitos após a promulgação da presente Emenda Constitucional.

65. Não obstante ser esta questão historicamente polêmica, é irrefutável a necessidade da medida, sendo certo que não seria possível pretender realizar uma verdadeira reforma no sistema previdenciário brasileiro sem abranger esse tópico, corrigindo-se políticas inadequadas adotadas no passado.

66. Inúmeras são as razões que determinam a adoção de tal medida, cabendo destacar o fato de a Previdência Social ter, essencialmente, um caráter solidário, exigindo em razão dessa especificidade, que todos aqueles que fazem parte do sistema sejam chamados a contribuir para a cobertura do vultoso desequilíbrio financeiro hoje existente, principalmente pelo fato de muitos dos atuais inativos não terem contribuído, durante muito tempo, com alíquotas módicas, incidentes sobre o vencimento e não sobre a totalidade da remuneração, e apenas para as pensões, e, em muitos casos, também para o custeio da assistência médica (que é um benefício da seguridade social e não previdenciário).

67. Apenas na história recente a contribuição previdenciária passou a ter alíquotas mais próximas de uma relação contributiva mais adequada e a incidir sobre a totalidade da remuneração, além de ser destinada apenas para custear os benefícios considerados previdenciários.

68. A grande maioria dos atuais servidores aposentados contribuiu, em regra, por pouco tempo, com alíquotas módicas, sobre parte da remuneração e sobre uma remuneração que foi variável durante suas vidas no serviço público. Isso porque há significativa diferença entre a remuneração na admissão e aquela em que se dá a aposentadoria em razão dos planos de cargos e salários das diversas carreiras de servidores públicos.

69. Também merece destaque o fato de o Brasil ser um dos poucos países no mundo em que o aposentado recebe proventos superiores à remuneração dos servidores ativos, constituindo, este modelo, um autêntico incentivo para aposentadorias precoces, conforme já mencionamos anteriormente.

70. Essas são as razões que fundamentam a instituição de contribuição previdenciária sobre os proventos dos atuais aposentados e pensionistas ou ainda daqueles que vierem a se aposentar. Além de corrigir distorções históricas, as tentativas de saneamento do elevado e crescente desequilíbrio financeiro dos regimes próprios de previdência serão reforçadas com a contribuição dos inativos, proporcionando a igualdade, não só em relação aos direitos dos atuais servidores, mas também em relação às obrigações." (grifei)

Dessa leitura, verifica-se que, com a finalidade de alcançar o saneamento das finanças da previdência social, aposentados foram "reinstalados"

na condição de contribuintes do sistema e pensionistas - que, estes, nunca estiveram na situação de contribuintes - passaram a sê-lo.

O equívoco em que, a meu sentir, incorrem os defensores da alteração introduzida pelo artigo ora em exame consiste em confundir sistemas diversos, de um lado o sistema estatutário a que se submetem os servidores públicos ao longo de sua vida funcional; de outro, o sistema previdenciário para o qual contribuem eles, quando em atividade e ao qual são agregados, quando ingressam na inatividade, passando a perceber não mais vencimentos, mas proventos, desligados que estão, para todos os efeitos, do serviço público.

Essa confusão entre conceitos levou à presente tentativa de fazer com que os aposentados e pensionistas paguem retroativamente pelos benefícios que já auferem e que lhes foram regularmente deferidos, na forma da lei vigente ao tempo da inativação ou do óbito do servidor.

É preciso extremar com clareza os dois sistemas. No sistema estatutário, regido por direitos e deveres próprios, o indivíduo pode apresentar-se em uma de duas condições: ou é servidor ativo ou é servidor inativo. No regime previdenciário, ele é contribuinte, enquanto em atividade, e será beneficiário, quando passar à inatividade, após cumprir todas as condições de tempo de serviço e contribuições previstas em lei, ou se, acaso, for considerado inválido.

Para o servidor, na relação previdenciária, a obrigação que se lhe cria é a de contribuir, mensalmente, enquanto em atividade, com percentual fixado em lei sobre seus ganhos, para o regime da previdência. De tal contribuição, diga-se de passagem, não pode fugir, posto que os descontos respectivos se operam em folha de pagamento. Dentre as categorias de contribuintes pode-se então dizer que os servidores - ainda que se aceite a afirmativa de que em ocasiões passadas contribuíram pouco (o que, como se viu, não corresponde exatamente à verdade) - foram sempre contribuintes perfeitamente pontuais no recolhimento da parte que lhes cabia. Caso único de categoria de contribuintes onde a evasão ou a sonegação corresponde a zero.

Logo, após haver contribuído e prestado serviços pelo tempo definido em lei, o servidor se torna titular de um direito a perceber benefício de prestação continuada, na forma dos artigos 183 e 231 da Lei 8.112/90 que estabeleceu o Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos Civis da União.

Ora, do texto da norma impugnada se depreende que o fato gerador da contribuição não é outro senão a percepção desse benefício. Desnecessário lembrar, porém, que proventos e pensões já são tributados pelo Imposto sobre a Renda.

Sem sombra de dúvida, tal contribuição para o sistema previdenciário, é modalidade de tributo. Assim o afirma a melhor doutrina. Di-lo o Prof. Diogo de Figueiredo Moreira Neto, cujo parecer nos foi oferecido pela Associação Nacional de Membros do Ministério Público com suas razões. Para ele a contribuição ora em comento corresponde a *“contribuição sui generis, em razão de sua exclusiva e justificativa vinculação às contraprestações que deverão, sob termo*

ou condição, ser prestadas ao servidor e a seus dependentes, o que vem a ser, enfim, o seu próprio benefício da aposentadoria e da pensão.” (f. 180). Veja-se, também, Roque Antonio Carrazza, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 360, 11ª ed., 1988, Malheiros; Hugo de Brito Machado, “Curso de Direito Tributário”, p. 315, 14ª ed. 1998, Malheiros; Sacha Calmon Navarro Coelho, “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 404-405, item n. 3.5, 1999, Forense; Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior, “Curso de Direito Constitucional”, p. 314, item n. 5, 1998, Saraiva; Ricardo Lobo Torres, “Curso de Direito Financeiro e Tributário”, p. 338, 1995, Renovar.

Não é diversa a compreensão deste Supremo Tribunal Federal expressa nos seguintes julgados: RE 146.733, Rel. Min. Moreira Alves. Plenário, unânime, j. 29.07.92; RE 163.094, Rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma. unânime, j. 15.06.93; RE 158.577, Rel. Min. Celso de Mello, 1ª Turma, unânime, j. 15.12.93; RE 166.772, Rel. Min. Marco Aurélio, Plenário, maioria, j. 12.05.94; RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Plenário, unânime, j. 01.07.92.

Mas, a contribuição previdenciária segundo o Prof. José Afonso da Silva (f. 83) “é tributo vinculado a determinado tipo de prestação. tributo que se destina a alimentar um fundo, o fundo da seguridade social. vinculado a satisfazer as prestações previdenciárias; por isso, sua arrecadação compulsória só por si não é suficiente para legitimá-la, porque é ainda necessário que os recursos dela provenientes sejam destinados a satisfazer as prestações da seguridade social, porquanto só para tal destino a Constituição Federal fundamenta sua cobrança, e precisamente daí, também, é que se verifica o direito subjetivo do trabalhador às prestações, sempre que ocorrerem os pressupostos que justifiquem receber a vantagem previdenciária.”

Para o mesmo ilustre jurista, “Os servidores, nos termos do art. 40 (da Constituição Federal), contribuem para que venham a perceber proventos de aposentadoria. Quando eles alcançam essa prestação, ocorre como que um acerto de contas entre o contribuinte e o Ente público. Se o servidor já está recebendo o benefício a que fez jus, mesmo que não tenha contribuído antes, porque não estava obrigado a isso, porque o sistema constitucional não dava ao Ente público o direito de cobrar-lhe contribuição, pelo que o Ente arcava com os benefícios como uma forma de salário futuro. Tanto é verdade, que o art. 4º da EC - 20/1998 converteu o tempo de serviço público em tempo de contribuição. Logo, o servidor aposentado não pode ficar sujeito a pagar uma contribuição em razão de fatos passados, que não se pode imputar a ele. Vale dizer, a tese do déficit da previdência ou a tese de que os atuais aposentados não contribuíram ou contribuíram pouco para a previdência não são causas legítimas para a imposição a eles de contribuição.” (f. 19 do parecer)

A emenda nº 41/03, em seu art. 4º, portanto, quebra o sinalagma da relação jurídica previdenciária, forçando aposentados e pensionistas a efetuarem verdadeira “doação” de parte de seus proventos em nome do princípio da solidariedade intergeracional que, embora respeitável, nem por isso faz tábula rasa de outros princípios de igual dignidade constitucional, como a garantia contra a bi-tributação (CF, art. 154, I) e o princípio do não-confisco (CF, art. 150, IV).

Por isso que o Prof. José Afonso da Silva, em seu já citado parecer conclui “que as razões (causas) dadas pela Exposição de Motivos para a criação da contribuição de previdência sobre os proventos de aposentadoria não têm uma conexão lógica com as finalidades que dão fundamento de legitimidade à sua exação. Portanto, não são causas reais, viculadas. São utilizadas como simples pretexto para a sua criação, mas, como se viu acima, a simples menção da finalidade (causa) não satisfaz os princípios constitucionais da tributação. No caso, ter-se-á uma contribuição sem causa, um tributo sem causa, incidente sobre certa categoria de pessoas, o que lhe dá caracterização de tributo de capitação. Como tal se conceitua toda forma de tributação sobre a pessoa, sem relação de causa com um fato gerador material. Veja-se sua conceituação em Tixier e Gest: 'L'impôt de capitation est dû à raison même de l'existence de la personne. C'est la forme d'imposition la plus simple, la plus facile à calculer et la plus commode à percevoir. Mais elle est aussi la plus injuste, car elle ne tient nul compte des facultés contributives du contribuable. Elle est conforme à un stade de développement peu avancé où les différences de fortune sont peu marquées. On la rencontraît dans la Rome antique (tributum capitis, capitatio humana). Elle est encore pratiquée dans des pays africains (Niger, Mali, Haut-Volta, Tchad) sous le nom de taxe civique, impôt du minimum fiscal, impôt personnel...' A justificativa da Exposição de Motivos aproxima a contribuição sobre os servidores inativos a essa 'taxe civique', porque os inativos são chamados a 'contribuir para a cobertura de vultoso desequilíbrio financeiro' a título de solidariedade. Assim surge uma 'contribuição de solidariedade'. Tributam-se aposentados, por serem aposentados. Isso é capitação.

Dir-se-á que não se está tributando a pessoa do aposentado; por isso, a exação não será capitação. Qual é então, a causa ou o fato gerador da contribuição dos inativos? A contribuição previdenciária tem como causa a referibilidade direta a uma atuação concreta-atual ou potencial do Estado. Por isso, a Constituição vincula os proventos de aposentadoria a um certo número de contribuições. Nenhum servidor adquirirá direito à aposentadoria se não tiver alcançado a quantidade de contribuições em conexão com determinada quantidade de anos de serviço. Cumpridos esses requisitos, o servidor adquire o direito à aposentadoria com os proventos constitucionalmente previstos. Então, qualquer outra incidência sobre ele dali por diante não tem mais vinculação com a finalidade previdenciária. É preciso reafirmar que, no sistema previdenciário de participação, a solidariedade dos trabalhadores está vinculada com a vantagem pessoal que ele auferirá no futuro. Se ele já auferir a vantagem, não há mais finalidade em sua participação. Dir-se-á que a tributação não é sobre o aposentado, mas sobre os proventos, e, assim, a causa e fato gerador da contribuição do inativo é a percepção dos proventos. Se é assim, então temos, não uma contribuição previdenciária, mas uma tributação de rendimentos, um bis in idem de caráter discriminatório. 'Bis in idem', porque os proventos de aposentadoria estão sujeitos ao imposto geral sobre a renda e proventos de qualquer natureza, logo outra incidência com igual natureza constituirá uma duplicação ilegítima. 'Discriminatória', porque não atende aos princípios da generalidade e da universalidade (art. 155, parágrafo 2º, I) já que recai só sobre uma categoria de pessoas.

Em conclusão, de duas uma, a contribuição dos inativos é uma forma de tributo sem causa, um tipo de capitação, ou se caracteriza como uma tributação da renda (proventos de qualquer natureza). No primeiro caso, tem-se

uma apropriação de recursos de uma categoria de pessoas, que não se enquadra em nenhuma forma legítima de tributação constitucionalmente prevista. Em tal situação, a exação padece de inconstitucionalidade, porque retira parte do patrimônio de um grupo de pessoas, sem causa. No segundo caso, a inconstitucionalidade é ainda mais brutal, porque faz incidir uma espécie de tributação da renda apenas sobre uma categoria de pessoas, num bis in idem ilegítimo, que caracteriza um tratamento desigual em relação a quem não pertence à mesma categoria.” (f. 22 do parecer)

É ainda do Prof. José Afonso da Silva a afirmativa de que “as autoridades previdenciárias têm argumentado que, sendo a contribuição um imposto, sua incidência nos proventos não caracterizaria infração ao princípio da irredutibilidade. Isso seria correto em face de uma tributação geral e causal, mas, no caso, como visto, tem-se uma forma de tributo sem causa e, além disso, com incidência apenas sobre determinada categoria de pessoas. Logo, o que se tem mesmo é a apropriação de uma parte do patrimônio dos integrantes desse grupo com infringência do direito de propriedade. Assim, por esse lado, também se tem que a taxação dos inativos se manifesta inconstitucional.

Tudo que foi dito sobre ilegitimidade das contribuições dos inativos se aplica, com maior razão, à incidência de contribuição sobre pensionistas. A estes sequer se aplica o argumento da Exposição de Motivos quando apela para a solidariedade e o dever de contribuir para a cobertura do desequilíbrio financeiro do sistema, porque pensionista não é participante porque ele, como tal, não contribui para a previdência. Não está sujeito à contribuição, porque não se caracteriza como trabalhador ou servidor obrigatoriamente vinculado à previdência social ou à previdência própria das entidades públicas. A pensão é adquirida em consequência da contribuição de terceiro, de que o pensionista ou a pensionista depende. O agente gerador da pensão contribuiu efetivamente ou teve seu tempo de serviço considerado como contribuição, quando esta não era exigida, para que, com a sua morte, seu cônjuge ou herdeiro tivesse direito à pensão.

Aqui a caracterização do tributo sem causa, de apropriação patrimonial indevida, ou de forma de tributação de rendimento ilícita, é ainda mais acachapante, contra todos os princípios constitucionais.” (f. 26 e 27 do parecer)

Ora, o Tribunal já decidiu, quando analisou a ADIMC 939, Relator Min. Sydney Sanches e, depois, ao analisar o mérito da mesma demanda, que os princípios correspondentes ao chamado “**estatuto do contribuinte**”, no que diz com as restrições postas ao poder de tributar, constituem **direito público subjetivo** oponível ao Estado.

Analisava-se, naquele caso, a incidência do princípio da **anterioridade tributária** e a possibilidade de, por emenda constitucional, estabelecerem-se novas exceções, além das que expressamente foram previstas pelo constituinte originário. Nada melhor que reproduzir as razões que, na ocasião foram alinhadas pelo eminente Min. Celso de Mello:

“O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa

um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipóteses que lhe excepcionam a atuação.

Note-se, porém, que as derrogações a esse postulado emanaram de preceitos editados por órgão exercente de funções constituintes primárias. As exceções a esse princípio foram estabelecidas, portanto, pelo próprio poder constituinte originário, que não sofre as limitações materiais e tampouco as restrições jurídicas impostas ao poder reformador.

Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apóiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes”

(...)

...os princípios constitucionais tributários, sobre representem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais.”

Acrescentando o prestígio de sua análise histórica, e já agora, no que dizia respeito à agressão ao princípio da **imunidade tributária recíproca**, convergia nesse entendimento o eminente Min. Paulo Brossard, afirmando que “a edição da Emenda nº 03, (que) afrontou alguns dogmas do nosso direito, não apenas legislado, mas do nosso Direito histórico, aquele que (...) formando uma espécie de patrimônio cultural, de lastro histórico da nação e com o qual a nação se identifica”.

Vale reproduzir, a expressiva mensagem que, em seu voto, nos faz chegar o em. Min. Néri da Silveira, para quem, “no âmbito da cláusula pétreia do art. 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição, há de ter-se como inserida a garantia concernente ao princípio da anterioridade, como **garantia individual**.

(...)

...é preciso ter presente que, se é exato que a normatividade decorrente da Constituição, enquanto esta é fundamento da ordem jurídica e das instituições políticas, há de encontrar seiva vital na realidade histórica de seu tempo, nas circunstâncias, nos fatos sociais, não é menos certo que a necessária pretensão de eficácia, de efetividade, que exsurge do conteúdo normativo da Constituição, não pode ceder seu império a essa realidade histórica. Diante da normatividade da Constituição, de sua constante vocação à eficácia e do necessário respeito que há de merecer, não resta espaço legítimo, portanto, a opor razões de conveniência ditadas pela conjuntura, pela realidade de fatos presentes, por vezes suscetíveis de rápida mutação, - se não estiverem em conformidade com a Constituição.”

Ao debate ocorreu, com a força de sua reconhecida autoridade, o Min. Carlos Velloso, para quem, “a Emenda Constitucional nº 3, desrespeitando ou

fazendo tábula rasa do princípio da anterioridade, excepcionando-o, viola limitação material ao poder constituinte derivado, a limitação inscrita no art. 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição.

Mesmo os Ministros que naquela ocasião ficaram vencidos, objetavam apenas, como fator autorizador da dispensa da anterioridade, o fato de que tal princípio, o da anterioridade, já comportava inúmeras exceções. Mas, certamente não adotariam idêntica posição quando os princípios em causa são, como no caso presente, os da bi-tributação e da isonomia tributária, posto que a estes a Constituição atual, como todo o constitucionalismo brasileiro, desde suas mais remotas origens, resguarda de toda e qualquer exceção.

7 - Da Vinculação da Contribuição ao Equilíbrio Atuarial.

Além disso, da afirmativa contida no parágrafo 5º, do art. 195 da CF de que a criação ou majoração de benefícios deve indicar a correspondente fonte de custeio há que decorrer a garantia para o servidor de que a instituição de nova exação previdenciária só se justifique com o estabelecimento de novo benefício. Foi o que se afirmou, com todas as letras no julgamento da ADI 2.010: *“Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correlação da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição.”*

Por isso mesmo, no Regime Geral, quando inviável atuarialmente o deferimento de aposentadorias (como no caso dos que ingressavam no sistema após os sessenta anos de idade, nos termos do art. 104, do Decreto nº 72.771, de 06.09.73, que regulamentou a Lei nº 3.807/60), ou quando inacumuláveis os benefícios (como no caso das contribuições previstas no art. 81 da Lei nº 8.213/91, recolhidas aos segurados por tempo de serviço ou idade que voltassem a exercer atividade remunerada), tal aporte extraordinário revertia ao segurado, ou a seus beneficiários, após alguns anos, sob a forma de pecúlio.

É inacurado afirmar que este tribunal, especificamente no julgamento da ADI 2.010, tenha implicitamente admitido a cobrança ora em tela, desde que veiculada mediante emenda constitucional. Seu relator, o eminente Min. Celso de Mello fez remarcar em seu voto que a contribuição, relativamente aos inativos e pensionistas *“transgride o princípio constitucional do equilíbrio atuarial (CF. art. 195, parágrafo 5º), evidenciando que essa exação (...) apresenta-se destituída da necessária causa suficiente.* E refere Mizabel Derzi: *“Se o servidor já goza de aposentadoria, a meta constitucional permitida para a cobrança já foi alcançada, inexistente a despesa a ser custeada do ponto de vista do aposentado, pois os servidores públicos em atividade a financiam. Falta então o fundamento constitucional necessário e impostergável, que funda o exercício da competência da União.”* Fez também S.Exa. remissão expressa a quanto ficou consignado no julgamento da ADI 2.016, ou seja, o caráter retributivo do regime de contribuição previdenciária. E citou, daquele julgado, entre outros, o seguinte excerto:

“Existe estrita vinculação causal entre contribuição e benefício. A contribuição somente se explica e se justifica ante a perspectiva da sua retribuição em forma de benefício, assim como o benefício somente se torna direito mediante a prévia contribuição. São dois termos da mesma equação. Um não existe sem o outro. Nem há contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. A cobrança de contribuição do aposentado fere essa lógica e subverte a vinculação causal, porque não há nenhuma perspectiva de benefício que lhe vá ser dada em contrapartida. A Lei nº 9.783, de 1999 trata, então, de cobrança sem causa eficiente.

*Em um regime previdenciário contributivo, necessariamente, há correlação entre custo e benefício. **Regime contributivo é, por definição, retributivo.**”*

Tudo para concluir, com a proverbial clareza de conceitos. “Se é certo, portanto, que nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total (Constituição Federal, art. 195, parágrafo 5º), não é menos exato que também não será lícito, sob uma perspectiva estritamente constitucional, instituir ou majorar contribuição para custear a seguridade social sem que assista àquele que é compelido a contribuir, o direito de acesso a novos benefícios ou a novos serviços.”

Na mesma linha, a manifestação do Min. Marco Aurélio, no julgamento da ADI 790: “O disposto no artigo 195, parágrafo 5º, da Constituição Federal, segundo o qual ‘nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio’, **homenageia o equilíbrio atuarial**, revelando princípio indicador da correlação entre, de um lado, contribuições e, de outro, benefícios e serviços. O desaparecimento da causa da majoração do percentual implica o conflito da lei que a impôs com o texto constitucional...”

Vale reproduzir a indagação formulada pelo eminente Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Antonio Fernando Barros e Silva de Souza, em seu bem lançado parecer: “qual o benefício futuro a que terá direito o aposentado ou pensionista que recolher a contribuição nos moldes estatuídos pelo art. 4º, da EC nº 41/03? Não há resposta para a pergunta, o que corrobora o entendimento de que o legislador reformador criou tributo sem causa.”

8 - A desigualdade de contribuições entre inativos.

Ainda uma observação relativamente ao tratamento diferenciado que se propõe a dar a Emenda aos aposentados antes e depois de sua entrada em vigor. Na forma do parágrafo 18 do artigo 2º, aos que se aposentarem ou adquirirem condições para tanto, após a edição da emenda, assegura-se uma isenção de contribuição até o valor do benefício máximo do Regime Geral da Previdência Social, incidindo a alíquota de 11% sobre o que exceder a tal montante. Para os já aposentados, pensionistas e para aqueles que já adquiriram direito à aposentadoria,

a incidência se dá sobre o valor dos proventos ou pensão que exceder a 50 ou 60 % do limite máximo para os benefícios do Regime Geral.

A justificativa apresentada diz com o fato de os últimos terem sido submetidos a um tempo de contribuição menor, ou não terem sido submetidos a qualquer contribuição, no caso dos aposentados e pensionistas regidos pelas normas anteriores à EC nº 20/98. A propósito, são esclarecedores os cálculos realizados pelo Prof. José Afonso da Silva e incluídos a partir da f. 23 de seu parecer, que fiz chegar aos colegas.

Na bem lançada análise procedida pela Procuradoria-Geral da República, *“a afirmação leva a crer que o legislador buscou punir através da cobrança de uma contribuição maior, aqueles que se aposentaram antes da edição da EC nº 41/03, a despeito de terem preenchido todos os requisitos constitucionalmente previstos à época da aposentação. Trata-se de raciocínio ilógico, porquanto não há fundamento para a imposição de verdadeira punição, consubstanciada na obrigatoriedade de recolher valor contributivo maior, a quem conquistou o direito à aposentadoria, exatamente por ter obedecido às normas legais então vigentes. Ademais, o desrespeito ao princípio da igualdade resta evidente, uma vez que não há entre os pretensos contribuintes características que os tornem suficientemente diferenciados. O supratranscrito inciso II, do artigo 150 da Constituição Federal prevê a impossibilidade de imposição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem 'em situação equivalente'. No caso sob análise, muito mais do que equivalentes, as situações dos pretensos sujeitos passivos da obrigação são idênticas: todos são servidores aposentados ou pensionistas.”*

Admitir a permanência dessa norma corresponderia a permitir fosse onerado retroativamente alguém que cumprira tudo o quanto lhe era exigido ao tempo em que entrou em gozo do benefício.

9 - Conclusão

Tendo em linha de conta que a nova exação se acrescentaria à que já incide sobre os proventos e pensões na forma de Imposto sobre a Renda e Proventos, tendo por fato gerador a própria percepção dos mesmos proventos ou pensões, concluo que a norma contida no art. 4º, da EC/41 encontra-se eivada de inconstitucionalidade, por incompatível com a garantia individual que veda ao Estado a bi-tributação (Constituição Federal, 154, I).

Por corresponder a nova contribuição despida de causa eficiente, posto que não corresponde à necessária contrapartida de novo benefício, ferido está o disposto no art. 195, parágrafo 5º, da Constituição Federal, que impõe para o sistema previdenciário a manutenção do equilíbrio atuarial.

E, finalmente, porque discrimina indevidamente entre contribuintes em condição idêntica, agride a garantia da isonomia (Constituição Federal, art. 150, II).

Tais garantias individuais se encontram a salvo da atividade reformadora (Constituição Federal, art. 60, parágrafo 4º, IV), e, por isso, os dispositivos veiculados na norma ora examinada não podem prevalecer contra o *texto constitucional originário*.

Do exposto, julgo **procedente** a ação, para declarar a inconstitucionalidade do artigo 4º, *caput*, parágrafo primeiro, incisos I e II, da Emenda Constitucional nº 41/03.

É como voto.

**ANEXO IV – PARADIGMA DE VOTO VENCEDOR – RELATOR DO ACÓRDÃO,
MINISTRO CEZAR PELUSO**

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO:

1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade que tem por objeto o art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, que dispõe sobre a contribuição previdenciária dos aposentados e pensionistas, *verbis*:

“Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o *caput* incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

I - cinquenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II- sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União.”

A requerente alega que *“os servidores públicos aposentados e os que reuniam condições de se aposentar até 19 de dezembro de 2003 têm assegurado o direito subjetivo, já incorporado aos seus patrimônios jurídicos, de não pagarem contribuição previdenciária, forçosa a conclusão de que o art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, não poderia, como fez, impor a eles a obrigação de pagar dito tributo, de modo a prejudicar aquele direito adquirido e impor aos seus titulares situação jurídica mais gravosa”* (fls. 6), razão pela qual a tributação dos inativos em gozo do benefício contrariaria o art. 5º, XXXVI, da Constituição da República.

E haveria, ademais, ofensa à isonomia tributária (art. 150, II), à medida que o § único do art. 4º estabelece distinção entre os atuais inativos *“e ainda com diferenças de tratamento conforme se trate de servidores estaduais, distritais ou municipais, ou de servidores federais”* (fls. 07).

A eminente Relatora, Min. **ELLEN GRACIE**, julgou procedente a ação, para reconhecer a inconstitucionalidade, por ver, na hipótese, *“contribuição despida de causa eficiente, posto que não corresponde à necessária contrapartida de novo benefício”* (art. 195, § 5º), além de a norma insultar a isonomia (art. 150, II), *“porque discrimina indevidamente entre contribuintes em condição idêntica”*, e configurar bitributação em relação ao imposto sobre a renda, *“tendo por fato gerador a própria percepção dos mesmos proventos e pensões”* (art. 154, I).

O Min. **JOAQUIM BARBOSA** votou pela improcedência, sustentando que *“o princípio dos direitos adquiridos, do mesmo modo que outros princípios constitucionais, admite ponderação ou confrontação com outros valores igualmente protegidos pela nossa Constituição”*, e que se estaria *“diante de princípios constitucionais relativos, que admitem ponderação com outros princípios, desse confronto podendo resultar o afastamento pontual de um deles.”*

O Min. **CARLOS BRITTO** acompanhou a Min. Relatora na conclusão, com invocar, em síntese, fundamento diverso:

“De tudo quanto foi exposto, é de se concluir que os proventos da aposentadoria e eventuais pensões se constituem em direito subjetivo do servidor público ou seu dependente, quando for o caso, desde que preenchidos os requisitos constitucionais. Noutros termos, a partir do momento que o servidor público passa a preencher as condições de gozo do benefício, já não poderá, por efeito de nenhum ato da ordem legislativa (art. 59), ser compelido a contribuir para o sistema previdenciário: nem por determinação legal, nem por imposição de Emenda Constitucional.”

Para melhor análise do caso, pedi vistas dos autos.

2. Por dar resposta à causa, parto da necessidade metodológica de perquirir a natureza jurídica da contribuição.

Salvas raras vozes hoje dissonantes sobre o caráter tributário das contribuições sociais como gênero e das previdenciárias como espécie, pode dizer-se assentada e concorde a postura da doutrina e, sobretudo, desta Corte em qualificá-las como verdadeiros *tributos* (RE nº 146.733, rel. Min. MOREIRA ALVES, RTJ 143 684; RE nº 158.577, rel. Min. CELSO DE MELLO, RTJ 149/654), sujeitos a regime constitucional específico, assim porque disciplinadas as contribuições no capítulo concernente ao sistema tributário, sob referência expressa aos art. 146, III (normas gerais em matéria tributária) e 150, I e III (princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade), como porque corresponderiam à noção constitucional de tributo construída mediante técnica de comparação com figuras afins.

Admitida, pois, como suposto metodológico indiscutível, a natureza *tributária* das contribuições, toda a divergência teórica reduz-se-lhes a classificação no quadro dos tributos e, nisto, enquanto parte da doutrina sustenta que não constituiriam espécie autônoma, senão exigências patrimoniais que ora se revestem das características de impostos, ora assumem os contornos de taxas, segundo a materialidade dos fatos geradores, outra corrente lhes adjudica autonomia conceitual por conta do assento constitucional das finalidades e da destinação do produto da arrecadação.

Mas, independentemente da sua classificação dogmática como espécie autônoma, ou como subespécie de imposto ou de taxa, não há nenhuma dúvida de que as contribuições são *tributos* que obedecem a *regime jurídico próprio*, e cuja propriedade vem da destinação constitucional das receitas e da submissão às finalidades específicas que lhes impõe o art. 149 da Constituição Federal:

“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.”

Desse texto vê-se claro que as contribuições podem instituídas pela União (e também pelos Estados e Municípios, na forma do § 1º) como instrumento de atuação na área social (*a*), de intervenção no domínio econômico (*b*) e no interesse de categorias profissionais ou econômicas (*c*). Ou seja, a Constituição predefine-lhes, de modo expresso e categórico, a competência, as finalidades e o destino da arrecadação. A respeito, observa **MARCO AURÉLIO GRECO**:

“As contribuições são diferentes de impostos e taxas porque partem de um conceito básico diverso. Ainda que tenham natureza tributária, isto não lhes retira esta diferença. Enquanto o *imposto* apóia-se no *poder de império* (o *casus necessitatis*), ou seja, o Estado precisa de determinado montante em dinheiro para atender às despesas relativas ao exercício de suas funções e, para tanto, exerce (nos limites da Constituição) seu poder de império sobre os contribuintes, nas *taxas* o conceito básico que as informa não é o do puro império, mas o de *benefício* (que, segundo alguns é formulado a partir de uma noção de “contraprestação” que seria insita à figura).

Por sua vez, nas *contribuições* o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de *solidariedade* em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade. Em certa medida, esta visão tripartite encontra semelhança com o conceito de exigências gerais, preferenciais e associativas a que se refere Kruse”

Interessam-nos, no caso, as *contribuições sociais*, concebidas como instrumento de atuação do Estado no campo da chamada seguridade social.

3. A seguridade social “*compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social*” (art. 194, *caput*, da Constituição da República).

É organizada pelo poder público com base nos princípios constantes do § único do art. 194, que são:

- “I- universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III- seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante a gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.”

E, por força do disposto no art. 195, com a redação da época da edição da EC nº 41/2003, a atuação estatal nas áreas da saúde, previdência e assistência social, cujos direitos formam o conteúdo objetivo da seguridade social, é custeada 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, *verbis*:

- “I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - 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;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
- 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;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.”

4. A Emenda Constitucional nº 41/2003, no alterar o alcance do art. 40, entrando a exigir contribuição aos servidores inativos (art. 4º), retira seu fundamento de validade à previsão do art. 195, II, alargando seu raio de incidência por meio da instituição de contribuição destinada à previdência social.

Institui-se aí contribuição previdenciária, pertencente à classe das contribuições para a seguridade social, que, seria bom insistir, têm *natureza tributária* incontroversa, não obstante submissas a particular regime jurídico-constitucional. Esta qualificação é, aliás, admitida e adotada pelos requerentes mesmos (fls. 5 e ss), bem como pelos ilustres signatários dos pareceres que instruem a inicial (fls. 68, 69 e ss).

5. Como tributos, que são, não há como nem por onde opor-lhes, no caso, a garantia constitucional outorgada ao “*direito adquirido*” (art. 5º, XXXVI), para fundar pretensão de se eximir ao pagamento devido por incidência da norma sobre fatos posteriores ao início de sua vigência.

O art. 5º, XXXVI, ao prescrever que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”, protege, em homenagem ao princípio fundamental de resguardo da confiança dos cidadãos perante a legislação, enquanto postulado do Estado de Direito, os titulares dessas situações jurídico-subjetivas consolidadas contra a produção de efeitos normativos gravosos que, não fosse tal garantia, poderiam advir-lhes da aplicação da lei nova sobre fatos jurídicos de todo realizados antes do seu início de vigência.

6. Mas o *direito adquirido* ou *exaurido*, não precisaria dizê-lo, só se caracteriza como situação tutelada, invulnerável à eficácia de lei nova, quando haja norma jurídica que o contemple como tal no segundo membro de sua estrutura lingüística (proposição normativa), como consequência jurídica da perfeita realização histórica

(*fattispecie* concreta) do fato hipotético previsto, como tipo (*fattispecie* abstrata), no primeiro membro da proposição normativa.

Talvez conviesse recordar ao propósito, conquanto em esquema simplificado, que toda norma jurídica prática, cuja vocação está em induzir comportamento, prevê, na primeira cláusula de sua formulação lingüística, enunciados em termos típicos mas complexos, fato ou fatos de possível ocorrência histórica (*fattispecie* abstrata), e liga à sua realização completa no mundo físico (*fattispecie* concreta), por imputação ideal (*causalidade normativa*), na segunda cláusula, a produção de certo efeito ou efeitos jurídicos, redutíveis, de regra, às categorias conceituais de obrigações ou de direitos subjetivos.

De modo que, reproduzido na realidade, em toda a sua inteireza, com a ocorrência do fato, o modelo ou tipo normativo, descrito como hipotético na primeira cláusula, dá-se, no mundo jurídico, o fenômeno chamado de *incidência* da norma sobre o fato (ou *subsunção* do fato à norma), mediante o qual o fato realizado se jurisdiciza e, fazendo-se jurídico, dá origem, por suposição, ao nascimento de *direito subjetivo*. isto é, direito reconhecido a titular ou titulares personalizados (com adjetivo possessivo). Dai afirmar-se:

“Inexiste direito subjetivo sem norma incidente sobre fato do homem ou sobre o homem como fato: sobre seu mero existir ou sobre conduta sua. O direito subjetivo é efeito de fato jurídico, ou de fato que se jurisdicizou: situa-se no lado da relação, que é efeito. Isso quer nos direitos subjetivos absolutos, privados ou públicos, quer nos direitos subjetivos relativos”.

Ora, e isso é observação radical e decisiva, não se manifesta, intuí, nem descobre, expressa ou sistemática, nenhuma norma jurídica que, no segundo membro de sua proposição, impute, associado, ou não, a outra circunstância típica elementar, ao ato e à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público, o efeito pontual de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos à incidência de lei tributária ulterior ou anterior. Noutras palavras, não há, em nosso

ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito. Donde, tampouco poderia encontrar-se, com esse alcance, *direito subjetivo* que, *adquirido* no ato de aposentamento do servidor público, o alforriasse à exigência constitucional de contribuição social incidente sobre os proventos da inatividade.

Que a condição de aposentadoria, ou inatividade, represente situação jurídico-subjetiva sedimentada, que, regulando-se por normas jurídicas vigentes à data de sua perfeição, não pode atingida, no núcleo substantivo desse estado pessoal, por lei superveniente, incapaz de prejudicar os correspondentes direitos adquiridos, é coisa óbvia, que ninguém discute. Mas não menos óbvio, posto que o discutam alguns, é que, no rol dos direitos subjetivos inerentes à situação de servidor inativo, não consta o de *imunidade tributária absoluta* dos proventos correlatos.

Nem se pode desconsiderar que, em matéria tributária, por expressa disposição constitucional, a norma que institua ou majore tributo somente pode incidir sobre fatos posteriores à sua entrada em vigor. Logo, fatos que, ajustando-se ao modelo normativo, poderiam ser tidos por *geradores*, mas que precederam à data de início de vigência da EC nº 41, não são por esta alcançados, não apenas em virtude daquela garantia genérica de direito intertemporal, mas também por obra da irretroatividade específica da lei tributária, objeto da norma do art. 150, III, a, da Constituição da República, e de referência do art. 149, *caput*:

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

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Na espécie, o fato gerador da contribuição previdenciária dos inativos é a percepção de “*proventos de aposentadorias e pensões*”, conforme dispõe o art. 4º, § único, da EC nº 41/2003. Mas, alegando estarem sob o pálio da garantia constitucional do *direito adquirido*, os requerentes pretendem que esse cânone da Emenda não se aplique tampouco aos fatos geradores futuros.

Não lhes vale nem aproveita, no entanto, a garantia que invocam. É que, reduzida sua pretensão à última significação jurídica, pedem o reconhecimento de autêntica *imunidade tributária absoluta*, pelo só fato de já estarem aposentados à data de início de vigência da EC nº 41/2003.

Ora, vista como fato jurídico, a aposentadoria não guarda de per si tal virtude, pois *imunidade tributária depende sempre de previsão constitucional*, que com essa latitude não existe para o caso. Antes, a EC nº 41/2003 subjugou, às claras, os proventos dos servidores inativos ao âmbito de incidência da contribuição previdencial.

7. A relação jurídico-tributária baseia-se no *poder de império* do Estado e legitima-se pela competência que a este, em qualquer das três encarnações federativas, lhe atribui a Constituição. Em terminologia clássica, é relação jurídica *ex lege* e, como tal, sua instituição e modificação (majoração, extinção, etc.) dependem da existência de lei, que seja reverente aos estritos designios e limites constitucionais.

O art. 150, III, a, da Constituição da República, como se viu, prescreve que a lei tributária que institui tributo só pode apanhar fatos geradores ocorridos após seu início de vigência. Donde, e esta é consequência também oriunda do princípio constitucional da legalidade administrativa (art. 37, *caput*), uma vez dado o fato nela previsto como hipótese, *exsurge ipso facto* o poder jurídico de lhe exigir o pagamento, ou, em termos invertidos, a

obrigação de o pagar, por força da subsunção do fato à norma, ou, o que dá no mesmo, da incidência desta sobre aquele, salvos os casos expressamente excluídos do âmbito de tal efeito, por força da previsão de imunidade ou de isenção, por exemplo.

Exercida a competência, dentro dos limites constitucionais, a pessoa cuja condição é alcançada pela norma instituidora torna-se sujeito passivo na relação jurídico-tributária, sem que desta posição obrigacional o livre situação jurídica anterior. A lei tributária aplica-se aos fatos jurídicos ocorridos sob seu império (art. 105 do Código Tributário Nacional), observado o princípio da anterioridade (art. 150, III, **b** e **c**. e art. 195, § 6º, da Constituição da República), cujo período, no caso, é de 90 dias.

8. Por resumir, o ponto de referência para aplicação da norma tributária é o *fato gerador*, segundo a terminologia do Código Tributário Nacional ou, como também o denomina a doutrina, o *fato imponível*, ou ainda *fato jurídico tributário*. Ou seja, é sempre o fato a que, previsto no primeiro membro da proposição normativa, esta imputa, no segundo, o efeito jurídico da exigibilidade do tributo.

Já o lembrou a Corte.

Ao apreciar a questão da aplicabilidade do Decreto federal nº 1.343/94, que aumentou a alíquota do imposto de importação, quanto aos contratos celebrados antes de sua vigência, o Plenário fixou, na decisão do **RE nº 225.602** (Rel. Min. **CARLOS VELLOSO**), o entendimento de que o referencial para a aplicação da lei tributária é só o fato tido pela legislação como *fato gerador*, e não, os fatos ou atos jurídicos a ele anteriores ou dele preparatórios:

“Divirjo, com a devida vênia, também aqui, do acórdão recorrido.

Está no acórdão

“(…”

Sem falar, ainda, que o Decreto não poderia atingir relações jurídicas de importação já consolidadas. Isto porque o fato gerador do II, ainda que só

se perfaça com a entrada da mercadoria no território nacional, tem a sua formação iniciada desde o momento em que se entabulou a compra da mercadoria que se está importando. Como observa o mestre Hugo Machado, “a entrada da mercadoria no território nacional não pode ser vista como fato inteiramente isolado, sob pena de negar-se a finalidade do princípio da irretroatividade das leis como manifestação do princípio da segurança jurídica. A entrada da mercadoria no território nacional na verdade é fato que se encarta em conjunto de outros fatos, que não podem ser ignorados. **Assim, para os fins de direito intertemporal, é relevante a data em que esse conjunto de fatos começou a se formar, representando a consolidação de uma situação que se pode considerar incorporada ao patrimônio do contribuinte.** Se este já comprou as mercadorias que está importando, ou de qualquer modo vinculou-se a deveres jurídicos cujo inadimplemento lhe impõe ônus economicamente significativo, tem-se consolidada uma situação que não admite mudança no regime jurídico da importação, pena de se ter violado o princípio da irretroatividade das leis” (in Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 9ª ed., pág. 208).

(...)

Mas o que deve ser considerado é que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (CTN, art. 113, §1º). Importa verificar, portanto, no caso, se o decreto majoritário veio a lume antes ou depois da ocorrência do fato gerador. O que a Constituição exige, no art. 150, III, **a**, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. É isto o que está no citado dispositivo constitucional - art. 150, III, **a**.

(...)

Assim posta a questão, e considerando que o decreto que majorou as alíquotas é anterior à ocorrência do fato gerador, força é concluir que o acórdão recorrido não deu boa aplicação ao art. 150, III, **a**, da Constituição” (Grifos nossos. No mesmo sentido, cf. **SS nº 775-AgRg**, DJ de 23.02.96, e **SS nº 819-AgRg**, DJ de 13.06.97, rel. Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE**).

Em síntese, tampouco deste segundo ângulo depara-se ofensa à garantia constitucional do *direito adquirido*, pois se cuida de tributo que, na modalidade de contribuição previdenciária, é só exigível em relação a fatos geradores ocorridos após a data da publicação da EC nº 41/2003, observados os princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, III, **a**, e art. 195, § 6º). E não custa tornar a advertir: uma coisa é a aposentadoria em si, enquanto fonte e conjunto de direitos subjetivos intangíveis; outra, a tributação sobre valores recebidos a título de proventos da aposentadoria.

9. Quanto à irredutibilidade do valor dos proventos, invocada pelos requerentes como outro óbice à sujeição dos servidores inativos, basta avivar-lhes a aturada posição da Corte de que a cláusula constitucional de irredutibilidade da remuneração dos servidores públicos não se estende aos tributos, porque não implica *imunidade tributária*:

“**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 magistrado - **sempre** se orientou no sentido de **reconhecer a plena** legitimidade constitucional da **incidência** das contribuições previdenciárias (RTJ 83/74 - RTJ 109/244).

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

“Da irredutibilidade dos vencimentos.

Também aqui não se tem como cogitar da transgressão ao artigo 37, inciso XV, da Constituição Federal, no que majoradas as alíquotas da contribuição social. No próprio dispositivo em que se diz da intangibilidade dos vencimentos registra-se também a circunstância de a remuneração (gênero) estar sujeita ao teor não só dos artigos 37, incisos XI e XII, 153, III, e 153, § 2º, i, como também do artigo 150, inciso II e, neste último, tem-se a previsão constitucional sobre a incidência dos tributos, ficando alcançadas, assim, as contribuições sociais” (ADI nº 2.010, Rel. Min. **CELSO DE MELLO**. Grifos originais).

Não precisa, ademais, grande esforço por ver logo que outra coisa levaria a enxergar, no restrito comando da irredutibilidade, obstáculo intransponível à exigência de contribuição, não só aos inativos, mas também aos servidores em atividade, e, o que é não

menos conspícua demasia, proibição de qualquer tributo que tome por base de cálculo o valor da remuneração paga aos funcionários públicos! O excesso da conclusão desnuda todo o excesso da premissa.

Nem quadra falar, a rigor, em “redução de benefícios”, sobretudo em relação aos inativados antes do advento da Emenda nº 41/2003, porque, sob o regime anterior, receberiam mais do que os servidores da ativa, pois não se assujeitariam à contribuição previdenciária por estes paga. A respeito, notou a “Exposição de Motivos” da proposta da Emenda: “*trata-se de uma situação ímpar, sem paralelo no resto do mundo nem qualquer conexão com princípios previdenciários e de política social: pagar-se mais para os aposentados em relação àqueles que ainda permanecem em atividade*” (fls. 219).

10. Alegam ainda os requerentes que, se se admitisse contribuição previdenciária devida pelos aposentados a título de tributo, sua instituição seria inconstitucional por retomar como *fato gerador* a percepção de proventos, travestindo-se, com *bis in idem*, de imposto sobre a renda, sem guardar os princípios da isonomia, da generalidade e da universalidade.

O argumento não esconde petição de princípio.

A identificação conceptual de cada tributo dá-se, em regra, à vista da conjunção do *fato gerador* e da *base de cálculo*, mas, em relação às contribuições, devem ponderados também os fatores discretivos constitucionais da *finalidade da instituição* e da *destinação das receitas*.

O fato gerador e a base de cálculo não bastam para identificar e discernir as contribuições, as quais, como já acentuamos, *ex vi* das regras conformadoras do regime constitucional próprio, inscritas nos arts. 149 e 195, caracterizam-se sobretudo pela *finalidade e destinação específicas*, como salienta **EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI**:

“a classificação intrínseca dos tributos não esgota o repertório de variáveis do sistema constitucional tributário vigente. Nele foram instaladas as seguintes peculiaridades: (i) é vedada a *vinculação* de receita de impostos [art. 167, IV, da CF/88], (ii) as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, têm sua destinação *vinculada* aos órgãos atuantes nas respectivas áreas [artigos 149, 195, 212, § 5º, etc.] e (iii) os empréstimos compulsórios, sobre serem *vinculados* aos motivos que justificaram sua edição, não de ser, obrigatoriamente, restituídos ao contribuinte.”

Se se atém ao fato gerador e à base de cálculo da contribuição previdenciária, esta aparece, de veras, como imposto, segundo a divisão tradicional dos tributos, assim como aparece como imposto disfarçado a contribuição descontada aos servidores em atividade, coisa que, provando muito, não prova nada, como se percebe.

Tal critério não é, pois, suficiente para distinguir as contribuições dos inativos, que, portando dois elementos constitucionais próprios, compõem classe de tributo diversa dos impostos e cuja natureza não permite confusão alguma com a do imposto sobre a renda, ante a finalidade e a destinação particulares que lhes assina o estatuto constitucional.

Confirma-o *ex abundatía*, e em remate, outra razão de não menor tomo. É que desponta de todo em todo irrelevante o fato de as contribuições apresentarem a “*mesma base de cálculo do imposto sobre a renda*” em relação aos inativos, porque isso o autoriza de maneira expressa o art. 195, II, da Constituição Federal. Nem vislumbro outra base de cálculo capaz de medir com propriedade o “*fato signo presuntivo da renda*” dos servidores aposentados que não os proventos da aposentadoria.

11. Mister indagar agora se como *tributo* poderia a contribuição ter sido instituída nos termos em que a concebeu a EC nº 41/2003, cujo art. 4º atribui-lhe como aspecto material a percepção de “*proventos de aposentadorias e pensões*” e, como sujeitos passivos, os “*aposentados e pensionistas*” da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Neste passo, argumentam os requerentes que estaríamos diante de “*contribuição sem causa*”, a qual, ainda quando admitida por epítrope, envolveria *bis in idem* em relação ao imposto sobre a renda, traduzindo-se em confisco e discriminação, “*porque não atende aos princípios da generalidade e da universalidade (art. 155, parágrafo 2º, I), já que recai só sobre uma categoria de pessoas*” (parecer do prof. José Afonso da Silva, fls. 83 e ss). E, que também se desvirtuaria a finalidade da contribuição, pois os aposentados seriam chamados a “*contribuir para a cobertura de vultoso desequilíbrio financeiro a título de solidariedade*” (*ibid.* e voto da Min. Ellen, pág. 16).

12. Antes, porém, de enfrentar tais argumentos, creio oportuno proceder a breve histórico da evolução, entre nós, das formas normativas de custeio do regime previdenciário e da sua interpretação por esta Corte.

Os termos originais da Constituição de 1988 desenhavam um sistema previdencial de teor **solidário** e **distributivo**, no qual a comprovação de “tempo de serviço”, sem limite de idade, era uma das condições do direito ao benefício. sem nenhuma referência à questão de proporcionalidade, ou de equilíbrio atuarial, entre o volume de recursos e o valor das contribuições desembolsadas pelo servidor na ativa e o dos proventos da aposentadoria. Seu cunho **solidário** e **distributivo** vinha sobretudo de os trabalhadores em atividade subsidiarem, em certa medida, os benefícios dos inativos.

O sistema padeceu substancial alteração com a Emenda Constitucional nº 20/98, que lhe introduziu feição **contributivo**, baseado, já não no “tempo de serviço”, mas no tempo de contribuição, “*observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial*” (art. 40, *in fine*, da Constituição da República, com a redação da EC 20/98).

E a Emenda Constitucional nº 41/2003 instaurou regime previdencial nitidamente **solidário** e **contributivo**, mediante a previsão explícita de tributação dos inativos, “*observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial*”.

13. A questão da chamada “tributação dos funcionários públicos inativos” não é nova em nossa história jurídico-constitucional recente e, *ex professo*, já foi analisada por esta Corte em, pelo menos, duas oportunidades marcantes: i) na ADI nº 1441-2/DF; e ii) na ADI nº 2010-2/DF.

13.1. Na ADI nº 1441, argüiu-se, à luz do texto da EC nº 3/93, a inconstitucionalidade da contribuição dos servidores inativos instituída pela MP nº 1.415, de 29 de abril de 1996, que dispunha no art. 7º:

“Art. 7º. O art. 231 da Lei nº 8.112, de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 231. O plano de Seguridade Social do servidor será custeado com o produto da arrecadação de contribuições sociais obrigatórias dos servidores ativos e inativos dos três Poderes da União, das autarquias e das fundações públicas.”

Os argumentos ali expostos eram muito semelhantes aos de que se valem os autores desta ação: i) contribuição sem causa para os inativos; ii) “*caráter virtual de imposto sobre a renda*” (fls. 111 do acórdão); iii) ofensa à irredutibilidade dos vencimentos.

Não foi julgado o mérito da causa em virtude da caducidade da Medida Provisória nº 1.463-17/1997, “*última objeto de pedido de aditamento,*” e, ainda, da ausência de pedido de aditamento da inicial quanto às reedições subseqüentes. Mas, no julgamento do pedido cautelar, indeferido por maioria, foram discutidas as teses nevrálgicas da demanda. O

voto do Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE** resume de forma expressiva o fundamento capital do acórdão que negou a medida cautelar:

“No fundo, as discussões sobre a chamada crise da Previdência e da Seguridade Social têm sido prejudicadas, de um lado e de outro, por uma argumentação oportunística de ambas as partes: a de tomar-se a Seguridade Social ora como se tratasse de um contrato, ora como se se tratasse, e efetivamente se trata, de uma ação estatal independente de cálculos e considerações atuariais.

Assim como não aceito considerações puramente atuariais na discussão dos direitos previdenciários, também não as aceito para fundamentar o argumento básico contra a contribuição dos inativos, ou seja, a de que já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria.

Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade.”

As razões concorrentes deduziu-as o Relator, Min. **OCTÁVIO**

GALLOTTI:

“Ainda em um primeiro exame, não se mostra relevante o apelo ao princípio da irredutibilidade do provento, que, assim como os vencimentos do servidor, não se acha imune à incidência dos tributos e das contribuições dotadas deste caráter.

(...)

Dita correlação (entre os proventos e os vencimentos dos aposentados e os servidores da ativa), capaz de assegurar aos inativos aumentos reais, até os motivados pela alteração das atribuições do cargo em atividade, compromete o argumento dos requerentes, no sentido de que não existiria causa eficiente para a cobrança de contribuição do aposentado, cujos proventos são suscetíveis, como se viu, de elevação do próprio valor intrínseco, não apenas da sua representação monetária, como sucede com os trabalhadores em geral.”

13.2. Na **ADI nº 2010**, o Tribunal apreciou o tema da compatibilidade do art. 1º da Lei nº 9.783/99, que instituiu a contribuição previdenciária para os servidores inativos, com as regras do art. 40, *caput* e § 12, cc. o art. 195, II, da Constituição, com a redação dada pela EC nº 20/98.

A medida cautelar foi deferida por *unanimidade*, para suspender, “até a decisão final da ação direta, no caput do art. 1º da Lei nº 9.783, de 28/11/1999, a eficácia das expressões “e inativo, e dos pensionistas” e “do provento ou da pensão” (Ementário 2064, p. 94).

Dentre os argumentos analisados, destaco, pela pertinência a este caso, os seguintes: i) “ofensa ao princípio do equilíbrio atuarial (CF, art. 195, § 5º)”; ii) “violação da cláusula de irredutibilidade de vencimentos e proventos (CF, arts. 37, XV, e 194, IV)”; iii) “ilegitimidade constitucional da instituição da contribuição de seguridade social sobre aposentados e pensionistas (CF, art. 40, § 12, c/c o art. 195, II); e iv) “desrespeito ao direito adquirido (CF, art. 5º, inciso XXXVI)” (Ementário 2064, p. 97-98)

O juízo que, diametralmente oposto ao afirmado na **ADI nº 1.441**, reputou aí inconstitucional a tributação dos inativos, deu-se noutra moldura, configurada pelas mudanças dos parâmetros constitucionais operadas pela EC nº 20/98, a qual, como já adiantamos, criou regime previdenciário **contributivo** voltado aos “*servidores públicos titulares de cargo efetivo*” (CF, art. 40, § 12, com a redação da EC nº 20/98), e, por deliberada exclusão no processo legislativo, teve decepado o texto que autorizaria a tributação dos inativos, conforme aduziu o Min. **CELSO DE MELLO**, em termos irresponsáveis:

“**Impõe-se** responder a uma indagação básica: **pode** a União Federal, **sob o novo regime introduzido pela EC nº 20/98**, instituir e exigir contribuição para seguridade social dos servidores federais **inativos** e dos **pensionistas**?”

Entendo que **não**.

Antes, contudo, **devo registrar** que esta Corte, no regime **anterior** ao que foi instituído pela EC nº 20, de 15/12/98, apreciou essa questão **de modo diverso**, pois, **tendo presente** uma realidade constitucional substancialmente distinta daquela que **hoje** prevalece em nosso sistema de direito positivo, **admitiu**, ainda que em sede de mera deliberação, a possibilidade de impor, a servidores inativos e pensionistas, a contribuição de seguridade social.

Como já referido, **não se desconhece** que o **Plenário** do Supremo Tribunal Federal, ao **indeferir** pedido de medida cautelar formulado na **ADI 1.441-DF**, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, entendeu - ao menos em juízo

provisório de mera deliberação - **ser lícito** exigir referida contribuição dos servidores públicos **inativos**.

(...)

É certo, também, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a **ADI nº 1.430-BA**, em cujo âmbito veiculou-se impugnação a **lei estadual** (Lei nº 6.915/95, do Estado da Bahia) que instituiria o custeio do sistema previdenciário local mediante contribuição dos servidores inativos e dos pensionistas - **indeferiu**, por ausência de relevância, o pedido de medida cautelar nela deduzido, **com fundamento** no precedente firmado na **ADI 1.441-DF**, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI (RTJ 166/890), a que se reportou **expressamente** (RTJ 164/98-99, Rel. Min. MOREIRA ALVES).

Torna-se necessário enfatizar, no entanto, que esses julgamentos ocorreram sob a égide de um quadro normativo positivado em texto constitucional substancialmente **diverso** daquele que **resultou** da promulgação da EC nº 20/98.

Daí as razões expostas na **ADI 2.062/DF**, ajuizada pela Confederação dos Servidores Públicos do Brasil - CSPB, nas quais se destacou, **precisamente**, o aspecto ora referido (**fls. 6/7**):

“No regime constitucional anterior à Emenda nº 20, o § 6º do art. 40 da Constituição, acrescentado pela EC nº 03/93, dispunha que as aposentadorias e pensões dos Servidores Públicos Federais seriam também custeadas com recursos das contribuições dos servidores, levando o STF a considerar a possibilidade de exigência da exação também dos aposentados, amparado na abrangência das expressões 'Servidores Públicos Federais' (ADIN 1441-2-DF).

O entendimento firmado no julgamento da medida cautelar na ADIN nº 1441-2-DF, contudo, é inaplicável no regime da EC nº 20/98. Referida Emenda deu nova redação ao art. 40 da Constituição, não reproduzindo a regra do § 6º, porque impôs a criação de novo regime de previdência de caráter contributivo e base atuarial, definindo como contribuintes unicamente os 'servidores titulares de cargos efetivos', isto é, os titulares de cargos isolados de provimento efetivo ou de carreira.

A exclusão dos inativos, aliás, foi decidida pelo legislador constituinte, que aprovou emenda supressiva do § 1º do art. 40 do Projeto de emenda Constitucional nº 33/96, que previa contribuição dos inativos e pensionistas no custeio dos benefícios previdenciários.

A Constituição vigente, portanto, não autoriza a União a instituir Contribuição previdenciária sobre proventos e pensões, não dando margem à sua instituição com fundamento na competência residual prevista no § 4º do art. 195, de modo que a Lei nº 9783/99 é inconciliável com os arts. 40 e 149 da Constituição. Se fosse possível admitir essa competência residual da União, ainda assim a Lei nº 9783/99 se ressentiria de inconstitucionalidade formal, porque esse dispositivo faz remissão ao art. 154, I, da Constituição, que exige lei complementar para a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

Sob qualquer ângulo, portanto, este diploma legal, ao exigir contribuição dos aposentados e pensionistas, é incompatível com a Lei Fundamental.”

(...)

O registro histórico dos debates parlamentares em torno da proposta que resultou na Emenda Constitucional nº 20/98, **especialmente** se considerado o contexto que motivou a supressão do § 1º do art. 40 da Constituição, nos termos referidos no art. 1º da PEC nº 33/95 (Substitutivo aprovado pelo Senado Federal), revela-se extremamente importante na constatação de que a única base constitucional - que poderia viabilizar a cobrança, **relativamente** aos inativos e aos pensionistas da União, da contribuição previdenciária - foi **conscientemente** excluída do texto, como claramente evidencia o teor do seguinte **comunicado parlamentar** publicado no **Diário da Câmara dos Deputados**, edição de 12/2/98, p. 04110.

(...)

Na realidade, esse elemento de natureza histórica **evidencia** que, sob a égide da EC nº 20/98, o regime de previdência de caráter contributivo a que se refere o art. 40, **caput**, da Constituição, em sua **nova** redação, foi instituído **somente** em relação “**Aos servidores titulares de cargos efetivos...**”, determinando-se, por isso mesmo, o cômputo, **como tempo de contribuição**, do tempo de serviço até então cumprido por agentes estatais”(Grifos originais).

A Corte entendeu, ainda, que, no sistema previdenciário então modificado pela EC nº 20/98, a imunidade prevista no art. 195, II, da Constituição, à *“aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”*, se estendia aos servidores públicos aposentados e aos pensionistas, por expressa determinação do art. 40, § 12, que dispõe serem aplicáveis ao regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo, *“no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social.”* Recorreu, pois, nesse tópico, a uma exegese francamente ampliativa, inteligível nos horizontes constitucionais do regime previdencial então vigente.

Quanto à *“ausência de causa suficiente”* para exigibilidade da contribuição aos inativos, por terem estes atingido a condição representada pela aposentadoria, assumiu também, como premissa fundamental da resposta, a natureza do regime inovado pela EC nº 20/98, ou seja, seu **caráter contributivo**:

“Vale ter presente, ainda, neste ponto, a argumentação deduzida na **ADI 2.016-DF** - que **também** veicula impugnação à Lei nº 7.783/99 -, fundada no reconhecimento de que **inocorre**, quanto a **inativos e a pensionistas**, a necessária **correlação** entre custo e benefício, pois o **regime contributivo**, por sua natureza mesma, há de ser **essencialmente** retributivo, qualificando-se como constitucionalmente ilegítima, **porque despojada de causa eficiente**, a instituição de contribuição **sem** o correspondente oferecimento de uma **nova** retribuição, um **novo** benefício ou um **novo** serviço.

(...)

Em um regime previdenciário contributivo, necessariamente, há correlação entre custo e benefício. Regime contributivo é, por definição, retributivo.

No regime anterior à Emenda nº 20, a contribuição não era pressuposto para obtenção do direito aos proventos. Os pressupostos limitavam-se ao cumprimento de tempo de serviço, idade ou invalidação. A contribuição, introduzida pela Emenda nº 3, de 1993, era como uma obrigação acessória e não, propriamente, um pressuposto para a concessão de aposentadoria. Com a Emenda nº 20, não há mais benesse do Estado. A prévia contribuição é requisito para a aquisição de direito. Uma vez adquirido justamente com base na contribuição, o direito está protegido contra nova obrigatoriedade contributiva” (Min. **CELSO DE MELLO**. Grifos originais. Ementário cit., p. 146).

Sob outra perspectiva, a da ausência de fundamento constitucional, mas com

a idêntica conclusão, votou o Min. **CARLOS VELLOSO**:

“Na redação do § 6º do art. 40 da CF, sem a EC 20, de 15.12.98, a questão se limitava a esta indagação: os servidores inativos estariam abrangidos entre os “servidores públicos” ali referidos? É que o citado § 6º do art. 40, sem a EC 20, de 1998, estabelecia que as aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais seriam custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da Lei.

Acontece que a EC 20, de 1988, eliminou o citado § 6º do art. 40. É dizer, retirou a regra que poderia emprestar legitimidade constitucional à contribuição dos servidores aposentados.

Com a redação da EC 20, no caput do art. 40 da CF, estabeleceu-se que aos servidores titulares de cargos efetivos “é assegurado o regime de previdência de caráter contributivo.” Indaga-se: o servidor aposentado seria titular de cargo efetivo? A resposta parece-me negativa, já que o servidor aposentado não é mais titular de cargo efetivo. A conclusão, então, é que a Constituição, com a EC 20, de 1988, não autoriza cobrar contribuição do servidor inativo. Esta conclusão mais se reforça diante do disposto do § 12 do art. 40, redação da EC 20, ao estabelecer que “além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social” (Ementário 2064-1, p. 210).

Esta reconstituição histórica da evolução normativa da matéria e das exegeses que recebeu da Corte, quando contraposta à luz das disposições constitucionais agora vigentes, traz elementos retóricos valiosos para a compreensão e o julgamento do caso.

14. Sobre introduzir previsão literal de tributação dos proventos dos servidores inativos, a EC nº 41/2003 transmudou o regime previdenciário dos servidores públicos com o manifestíssimo propósito de equiparar ao regime geral de previdência.

Sem avançar compromisso quanto à constitucionalidade ou inconstitucionalidade das modificações impostas, sublinho mais uma vez que, com o advento da Emenda nº 41/2003, o regime previdencial deixou de ser **eminente contributivo** para se tornar **contributivo e solidário**, como se infere límpido à redação que emprestou ao art. 40, *caput*, da Constituição da República.

15. Ditaram essa transmutação do regime previdencial, entre outros fatores político-legislativos, o aumento da expectativa de vida do brasileiro e, conseqüentemente, do período de percepção do benefício, bem como a preocupação permanente com o dito equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, tudo isso aliado à queda da taxa de natalidade e à diminuição do acesso aos quadros funcionais públicos. Essa equação, de crescente pressão financeira sobre uma estrutura predominantemente solidária e distributiva, conduziria a inexorável desproporção entre servidores em atividade e aposentados, tendendo ao colapso de todo o regime.

Essa mesma tendência, observada já à época das Emenda nº 3/93 e nº 20/98, é que esteve à raiz das transformações do regime eminentemente solidário, em vigor antes da EC nº 3/93, para outro que, como regime contributivo e solidário, adotava a contribuição dos

servidores ativos (art. 40, § 6º, acrescentado pela EC nº 3/93), e, depois, para regime predominantemente contributivo, o da EC nº 20/98.

A crise estrutural dos sistemas previdenciários estatais não é fenômeno recente, nem circunscrito ao país. Relatório do Banco Mundial, sob o título de *“Averting the Old Age Crisis, Policies to Protect the Old and Promote Growth”*, de 1994, já revelava tratar-se de persistente problema global. São patentes a atualidade e a pertinência do diagnóstico:

“O aumento da insegurança na velhice é um problema mundial, mas suas manifestações são diferentes nas diversas partes do mundo. Na África e em regiões da Ásia, os idosos compõem pequena parcela da população - e há muito têm sido amparados por largas medidas familiares, cooperativas de ajuda mútua e outros mecanismos informais. Planos formais que envolvem o mercado ou o governo são rudimentares.

Mas, assim como a urbanização, mobilidade, guerras e a miséria enfraquecem a assistência familiar e os laços comunitários, os sistemas informais sentem-lhes o impacto. E este impacto é tanto maior onde a proporção da população dos idosos cresce rapidamente, em consequência dos progressos da medicina e do declínio da fertilidade. Para atender a essas novas necessidades, vários países asiáticos e africanos estudam mudanças fundamentais no modo com que provêem à seguridade social do idoso. O desafio é mudar para um sistema formal baseado na chamada *garantia de renda*, sem acelerar o declínio dos sistemas informais e sem trazer ao governo mais responsabilidades do que possa suportar.

Na América Latina, Leste Europeu e na ex-União Soviética, que já não podem sustentar os programas formais de seguridade social ao idoso, introduzidos há muito tempo, é ainda mais urgente a necessidade de reavaliar políticas.

Aposentadorias precoces e benefícios generosos têm exigido elevadas cargas de contribuições, acarretando difusa evasão fiscal.

O amplo setor informal da economia em muitos países da América Latina, por exemplo, reflete, em parte, os esforços de trabalhadores e empregadores para escaparem às contribuições sobre os salários. As conseqüentes distorções no mercado de trabalho, nesses países e em outras regiões, reduzem a produtividade, empurrando a carga das contribuições e o índice de evasão para níveis mais elevados, da mesma forma que a redução dos investimentos de longo prazo e da acumulação de capital refreiam o crescimento econômico. Não surpreende, então, que tais países não têm sido capazes de pagar os benefícios prometidos. A maioria diminuiu o custo dos benefícios, ao permitir que a inflação lhes corroesse os valores reais. Quando o Chile enfrentou tais problemas há quinze anos, reformou a estrutura de seu sistema. Outros países latino-americanos estão passando por mudanças estruturais similares, e alguns países do Leste Europeu os estão observando. O desafio é encontrar um novo sistema e um caminho de

transição que seja aceitável pelo idoso, que foi induzido a esperar mais, e que ao mesmo tempo seja sustentável e estimule o progresso para os jovens.

Países membros da Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OECD) enfrentam problemas semelhantes, estagnadas, que se encontram, a idade de suas populações e sua produtividade. Programas públicos de seguridade social que cobrem praticamente toda a população têm pago elevados proventos de aposentadorias durante as últimas três décadas de prosperidade, enquanto a pobreza se reduziu mais rápido entre os idosos que entre os jovens. Mas, através das próximas duas décadas, a carga dos tributos tende a aumentar em muitos pontos percentuais, ao passo que o valor dos benefícios tende a cair. Isso intensificará o conflito entre as gerações de aposentados (alguns dos quais ricos), que recebem pensões públicas, e os jovens trabalhadores (alguns dos quais pobres), que estão pagando altas taxas para financiar esses benefícios, mas que nunca poderão reembolsar-se.

Tais modelos de seguridade social podem, ademais, desencorajar o emprego, a poupança, e o capital produtivo, contribuindo desse modo para estagnação da economia.

Muitos países da OECD parecem inclinar-se para adoção de sistema que combine planos de pensão públicos, destinados a atender às necessidades básicas, com planos privados de pensão ou programas pessoais de poupança, para satisfazer às cada vez mais elevadas exigências das classes média e alta. O desafio é introduzir reformas que sejam boas para o país, a longo prazo, ainda que isso implique subtração de benefícios esperados por alguns grupos, em curto prazo”.

Este inquietante quadro social, econômico e político, em que, sob juízo

isento e desapaixonado, não se pode deixar de situar o país, interessa ao Direito, porque subjaz como fonte da razão normativa (*ratio iuris*) à aprovação da EC nº 41/2003, que estendeu aos servidores públicos inativos o ônus de compartilhar o custeio do sistema previdenciário.

16. Conforme já notamos, a vigente Constituição da República moldou um sistema de seguridade social baseado nos objetivos ou princípios capitulados no art. 194, § único, que reza:

- “I- **universalidade da cobertura e do atendimento;**
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III- seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - **equidade na forma de participação no custeio;**

VI - **diversidade da base de financiamento;**

VII - *caráter democrático e descentralizado da administração, mediante a gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados*” (grifos nossos).

O art. 195, *caput*, firmou outro princípio sistemático fundamental, agora para definição do alcance das fontes de custeio, preceituando que *“a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”*, e, no § 5º, editou a chamada regra de contrapartida, que dispõe: *“nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.”*

O art. 40, *caput*, com a redação dada pela EC nº 41/2003, assegura aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas as autarquias e fundações, regime previdenciário 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 art. 4º da EC nº 41/2003 impôs aos inativos e pensionistas, em gozo de benefícios à data de sua publicação, a obrigação de contribuir para o custeio do regime de que trata aquele art. 40.

Mas arguem, em suma, os requerentes que seria inválida tal imposição, e sua invalidez decorreria da ausência de causa suficiente para a contribuição (i), de ofensa ao direito adquirido (ii) e ao princípio da irredutibilidade dos vencimentos (iii), de bitributação em relação ao imposto de renda (iv) e de lesão ao princípio da isonomia (v).

17. Abstraída a demonstração, anterior e exaustiva, da sua substancial fraqueza retórica, os três primeiros argumentos (i, ii e iii) enganam-se ainda ao pressupor ao regime

previdenciário constitucional, como premissa indisfarçável do raciocínio, um cunho eminentemente **capitalizador e contributivo**, entendido segundo a matriz da relação jurídica de direito privado, de perfil negocial ou contratual, que é domínio dos interesses patrimoniais particulares e disponíveis.

Sua lógica está em que, se o servidor contribuiu durante certo período, sob hipotética promessa constitucional de contraprestação pecuniária no valor dos vencimentos durante a aposentadoria, teria então, ao aposentar-se, *direito adquirido*, ou *adquirido direito subjetivo* a perceber proventos integrais. Desconto da contribuição, pelo outro contraente, tipificaria aí redução, sem causa jurídica, do valor da contraprestação pré-acordada.

Ninguém tem dúvida, porém, de que o sistema previdenciário, objeto do art. 40 da Constituição da República, não é nem nunca foi de natureza jurídico-contratual, regido por normas de direito privado, e, tampouco de que o valor pago pelo servidor a título de contribuição previdenciária nunca foi nem é prestação sinalagmática, mas *tributo* predestinado ao custeio da atuação do Estado na área da previdência social, que é terreno privilegiado de transcendentais interesses públicos ou coletivos.

18. O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice, e, conforme o art. 195 da Constituição da República, deve ser custeado por **toda a sociedade, de forma direta e indireta**, o que bem poderia chamar-se *princípio estrutural da solidariedade*.

Diferentemente do Chile, cujo ordenamento optou por regime essencialmente contributivo e capitalizador, em que cada cidadão financia a própria aposentadoria contribuindo para uma espécie de fundo de capitalização, administrado por empresas privadas, com fins lucrativos, nosso constituinte adotou um *regime público de*

solidariedade, em cuja organização as contribuições são destinadas ao custeio geral do sistema, e não, a compor fundo privado com contas individuais.

Os servidores públicos em atividade financiavam os inativos e, até à EC nº 3/93, os servidores ativos não contribuía, apesar de se aposentarem com vencimentos integrais, implementadas certas condições. A EC nº 20/98 estabeleceu regime **contributivo** e, com coerência, obrigou à observância do *equilíbrio financeiro e atuarial*, enquanto princípios mantidos pela EC nº 41/2003.

Teria, com isso, a Emenda instituído regime semelhante ou análogo ao chileno? A resposta é imediatamente negativa.

O regime previdenciário assumiu caráter **contributivo** para efeito de custeio equitativo e equilibrado dos benefícios, mas sem prejuízo do respeito aos objetivos ou princípios constantes do art. 194, § único, quais sejam: *i) universalidade; ii) uniformidade; iii) seletividade e distributividade; iv) irredutibilidade; v) equidade no custeio; vi) diversidade da base de financiamento*. Noutras palavras, forjou-se aqui um regime híbrido, submisso a normas de direito público e caracterizado, em substância, por garantia de pagamento de aposentadoria mediante contribuição compulsória durante certo período, o que lhe define o predicado contributivo, sem perda do caráter universal, seletivo e distributivo.

Os elementos sistêmicos figurados no “*tempo de contribuição*”, no “*equilíbrio financeiro e atuarial*” e na “*regra de contrapartida*” não podem interpretar-se de forma isolada, senão em congruência com os princípios enunciados no art. 194, § único, da Constituição.

Da perspectiva apenas **contributiva (capitalização)**, seria inconcebível concessão de benefício previdenciário a quem nunca haja contribuído (*universalidade e distributividade*) e, muito menos, preservação do valor real da prestação (*irredutibilidade do valor*) e sua revisão automática proporcional à modificação da remuneração dos servidores

em atividade (art. 7º da EC nº 41/2003), o que, na aguda percepção do Min. **OCTÁVIO GALLOTTI**, importa, não mera atualização, mas elevação do valor intrínseco da verba.

Não é esse o perfil de nosso sistema previdenciário.

19. O art. 3º da Constituição tem por objetivos fundamentais da República: “i) *construir uma sociedade livre, justa e solidária; ... iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*”.

A previdência social, como conjunto de prestações sociais (art. 7º, XXIV), exerce relevante papel no cumprimento desses objetivos e, nos claros termos do art. 195, *caput*, deve ser financiada por toda a sociedade, de forma equitativa (art. 194, § único, V). De modo que, quando o sujeito passivo paga a contribuição previdenciária, não está apenas subvencionando, em parte, a própria aposentadoria, senão concorrendo também, como membro da sociedade, para a alimentação do sistema, só cuja subsistência, aliás, permitirá que, preenchidas as condições, venha a receber proventos vitalícios ao aposentar-se.

Não quero com isso, é óbvio, sugerir que o valor da contribuição seja de todo alheio à dimensão do benefício, pois o caráter contributivo, o equilíbrio atuarial, a regra de contrapartida e a equidade na repartição dos custos do sistema impedem se exijam ao sujeito passivo valores desarrazoados ou desproporcionais ao benefício por receber, enfim de qualquer modo **confiscatórios**. Os limites estão postos no sistema e devem analisados em conjunto.

20. No caso, relevam apenas os limites quanto à sujeição passiva.

Quanto aos impostos, às taxas e às contribuições de melhoria, a Constituição delimita-lhes, ainda que de forma indireta, os *atos geradores* e os *sujeitos passivos* possíveis, ao predefinir as respectivas materialidades nos arts. 145, II, III, 153, 155 e 156.

Em relação aos empréstimos compulsórios e às outras contribuições, traça-lhes apenas finalidades vinculantes, mediante outorga de competência à União para instituir os primeiros com o fito de “*atender a despesas extraordinárias*” (art. 148, I) e a “*investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional*” (art. 148, II), e, as segundas, para fins “*de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*” (art. 149, *caput*).

E, no que concerne às contribuições sociais, em cuja classe entram as contribuições previdenciárias, a Constituição lhes predefine algumas materialidades, com especificação do *fato gerador*, da *base de cálculo* e do *sujeito passivo*, reservando competência à União para instituir “*outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I*” (art. 195, § 4º). Às demais contribuições limita-se a apontar a finalidade, a destinação e o regime jurídico, sem explicitar os *fatos geradores* nem os *sujeitos passivos*, os quais serão, pois, identificados dentre aqueles que guardem nexos lógico-jurídico com a finalidade constitucional do tributo.

21. Como se vê, o singular regime constitucional das contribuições responde a *variantes axiológicas* diversas daquelas que inspiram e orientam o dos impostos e das taxas.

O *sujeito passivo* não se define como tal na relação jurídico-tributária da contribuição por manifestar capacidade contributiva, como se dá nos impostos, nem por auferir benefício ou contraprestação do Estado, como se passa com as taxas, mas apenas por *pertencer a um determinado grupo social ou econômico*, identificável em função da finalidade constitucional específica do tributo de que se cuide. Ao propósito, acentua a doutrina:

“Um segundo conceito vai definir a estrutura das contribuições. Para os impostos, este segundo conceito é o de manifestação de capacidade contributiva; para as taxas é a fruição individual da atividade estatal e, para as contribuições, é a qualificação de uma finalidade a partir da qual é possível identificar quem se encontra numa situação diferenciada pelo fato de o contribuinte pertencer ou participar de um certo grupo (social, econômico, profissional). Isto leva à identificação de uma razão de ser diferente para cada uma das figuras.

Se alguém perguntar: por que pagam-se impostos? Eu responderia que pagam-se impostos porque alguém manifesta capacidade contributiva e, por isso, pode arcar com o ônus fiscal. Por que paga-se taxa? Paga-se taxa porque o contribuinte usufrui de certa atividade estatal ou recebe certa prestação, daí a idéia de contraprestação. E, por que paga-se contribuição? Paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente, e assim por diante. Alguém “faz parte”, alguém “participa de” uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem.

O critério apóia-se numa *qualidade* (= fazer parte) e não numa *essência* (= fato determinado) ou *utilidade* (= benefício/vantagem)”.

Com as mudanças introduzidas pela EC nº 41/2003, tem-se a existência teórica de três grupos de *sujeitos passivos da contribuição previdenciária*: i) os aposentados até a data da publicação da Emenda; ii) os que se aposentaram após a data da sua edição, tendo ingressado antes no serviço público; iii) os que ingressaram, ingressarão e se aposentaram, tudo após a publicação da Emenda.

Os do primeiro grupo aposentaram-se, de regra, com vencimentos integrais; os do segundo grupo, numa fase de transição, também poderão aposentar-se com proventos integrais, observadas as normas do art. 6º da EC nº 41/2003; e os componentes do terceiro grupo poderão, no caso do § 14 do art. 40 da Constituição, sujeitar-se ao limite atribuído ao regime geral da previdência (art. 201) e equivalente a dez salários mínimos.

22. Os servidores aposentados antes da edição da EC nº 41/2003 não estão à margem do grupo socioeconômico conexo à finalidade da previdência social; antes, porque

sua subsistência pessoal depende diretamente dos benefícios pagos, interessa-lhes sobretudo a manutenção do sistema.

A circunstância de estarem aposentados não lhes retira de per si a responsabilidade social pelo custeio, senão que antes a acentua e agrava, à medida que seu tratamento previdenciário é diverso do reservado aos servidores da ativa. Enquanto os primeiros se aposentaram com os vencimentos integrais, os que ingressarem após a edição da Emenda poderão, pelo regime público (art. 40, § 14), receber, no máximo, o valor correspondente a dez salários mínimos, com abstração do montante dos vencimentos percebidos à época da aposentadoria. E, porque os servidores só entraram a contribuir desde a Emenda Constitucional nº 3/93, existem, ou podem existir, servidores agora inativos com proventos equivalentes à última remuneração, sem nunca terem contribuído para o custeio do sistema.

Esse tratamento tributário diferenciado encontra justificção no conjunto de elementos político-normativos representados pelo caráter contributivo do sistema, pela obrigatoriedade de equilíbrio atuarial e financeiro, pelo imperativo de solidariedade social, pela distribuição eqüitativa dos encargos do custeio e pela diversidade da base de financiamento. Seria desproporcional e, até injusto, sobrecarregar o valor da contribuição dos servidores ativos para concorrerem à manutenção dos benefícios integrais dos inativos, sabendo-se que os servidores ora em atividade (grupo iii) poderão, à aposentadoria, receber, no máximo, proventos cujo valor não ultrapassará dez salários mínimos, de modo que, fosse outro o tratamento, contribuiriam para manter benefícios equivalentes a proventos integrais, mas receberiam até o limite do regime geral da previdência.

O caráter contributivo e solidário da previdência social impede tal distorção, que afrontaria ainda o princípio da “*equidade na forma de participação de custeio*”, objeto do art. 194, § único, IV, da Constituição da República.

São essas as razões por que não encontro, aí, ofensa ao princípio da isonomia.

23. A ofensa está alhures.

O tratamento normativo diverso, previsto no § único do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, para os servidores inativos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, de um lado, e para os da União, de outro, bem como a ostensiva discriminação entre os aposentados e pensionistas em gozo de benefícios à data da edição da Emenda, e os que se aposentarem ou receberem a pensão ao depois, não reverenciam o princípio constitucional da igualdade.

23.1. O só fato de alguns serem inativos ou pensionistas dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não lhes legitima o tratamento diferenciado proposto em relação aos que se encontram em *idêntica situação jurídica, como servidores e pensionistas*, só que vinculados à União.

O teor substancial do § único do art. 4º da EC nº 41/2003 cria uma hipótese evidente de *imunidade* e, como tal, representa, na classificação de **NORBERTO BOBBIO**, norma constitucional de estrutura, que modela a competência tributária, prefixando-lhe os limites materiais e formais, de modo que a instituição da contribuição dos inativos em gozo de benefícios somente poderia tomar por base de cálculo, como fato significativo de riqueza, o valor dos proventos e das pensões. Mas, nos incisos, prevê:

Parágrafo único. A contribuição previdenciária a que se refere o *caput* incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:

I - **cinquenta por cento do limite máximo** estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II - sessenta por cento do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para os servidores inativos e os pensionistas da União (grifos nossos).

O tratamento discriminatório aparece, com ofuscante clareza, à simples leitura do texto. Os inativos em gozo de benefícios dos Estados, Distrito Federal e Municípios, recebem aí tratamento desfavorável em relação aos inativos da União pelo só fato de estarem ligados a outros entes federativos.

Sabe-se que:

“O princípio da igualdade exige não apenas a generalidade das normas (proibição de *leges ad personae*), mas também proíbe a escolha de critérios arbitrários para a diferenciação de tratamento, objeto de análise no postulado da razoabilidade-congruência.”

Ora, ao indagar-se da presença de correlação lógico-jurídica que, por excluir toda idéia de arbitrariedade na hipótese, deveria mediar entre o critério de diferenciação tomado pela norma e o tratamento normativo diferenciado do valor dos proventos e das pensões, não se revela, nem descobre implicação alguma capaz de justificar a discriminação, que não é de pouca monta. Servidores públicos, postos, como tais, na mesma situação jurídico-funcional considerada pelo *caput* do art. 4º da Emenda, são-no tanto os dos Estados, Distrito Federal e Municípios, como os da União. Por que deveriam uns, por efeito de desconto da contribuição, suportar incidência mais gravosa que a dos outros, à só luz da desvaliosíssima circunstância de não pertencerem aos quadros da União?

Ao depois, assim os inativos dos Estados, Distrito Federal e Municípios, como os da União, aposentados até a data da publicação da Emenda, ou já então em condições de se aposentar, puderam e podem fazê-lo com proventos integrais, submetendo-se às mesmas regras para obtenção do benefício previdencial.

Como preceitua nítido o *caput* do art. 40 da Constituição, o regime previdenciário dos servidores aplica-se, sem exceção nem distinção, “aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações”. Nada justifica, portanto, tratamento normativo díspar entre eles, no tema em causa.

23.2. Violação do princípio fundamental da igualdade, na disciplina normativa de direitos atribuídos a classes de pessoas, pode dar-se, via de regra, sob duas formas:

i) norma posterior cria exceção a regime ou benefício antes aplicável a toda a classe;

ii) o mesmo diploma hospeda normas que impõem tratamento diferenciado a grupos pertencentes a uma só classe ou categoria jurídica.

No primeiro caso (*i*), declarada inconstitucional a norma discriminatória, o preceito revogado readquire validade por força do mecanismo da repristinação, afastando o tratamento desigual. Já no segundo (*ii*), a pronúncia de inconstitucionalidade de uma das normas cria um “vácuo” normativo, que, sobre ser incapaz de dar resposta à desigualdade, pode até submeter o grupo a situação ainda mais danosa.

E a segunda hipótese (*ii*) encerra também outro problema, o de saber, perante a coexistência incompatível de tratamentos normativos diferenciados, qual deva ser mantido? Qual atende ao princípio da isonomia?

Esta questão envolve duas necessidades: ablação de um dos tratamentos díspares e extensão dos direitos ao grupo antes discriminado. A respeito, pondera a doutrina:

“A temática em torno do princípio da igualdade é vastíssima. Aqui interessa apenas o problema, bastante controvertido, do **conteúdo das decisões de inconstitucionalidade de leis que ofendam o princípio da igualdade**. Uma concepção muito em voga admite, *máxime* no caso de atribuição de direitos ou vantagens apenas a parte do universo de pessoas

elegíveis para deles beneficiar, a eliminação da desigualdade através da extensão a todos dos direitos ou vantagens concedidos ilegitimamente a alguns. A decisão de inconstitucionalidade deve, segundo este entendimento, atingir apenas a norma que expressa ou implicitamente restringe o âmbito de aplicação da lei, obtendo-se, por essa via, a *ampliatio* do regime favorável.

Tais decisões, que concluem pela inconstitucionalidade de uma lei na parte em que não estatua algo ou em que restringe expressamente o seu âmbito de aplicação, são, frequentemente, designadas pela doutrina italiana como decisões *additive* ou *aggiuntive*. As decisões aditivas são normalmente distinguidas das chamadas decisões substantivas, isto é, das decisões de inconstitucionalidade de uma norma enquanto, na parte ou nos limites em que contém uma prescrição em vez de outra. Mas, de um ponto de vista substancial, a decisão de inconstitucionalidade introduz, em ambos os casos, preceitos novos ou um *quid pluris* em relação à posição de partida: tanto as decisões aditivas, que sancionam designadamente violações do princípio da igualdade, como as decisões substitutivas têm por efeito *fazer dizer* à disposição a que se reportam *qualcosa di diverso* e, em regra, *qualcosa di più* em relação àquele que era o seu originário significado.”

23.3. No caso, o remédio à vulneração do princípio isonômico, caracterizada no mesmo texto que abriga normas simultâneas de conteúdo e alcance diferencial, parece exigir recurso a uma *decisão modificativa*.

Mas esta necessidade é aparente.

O substrato do problema reconduz-se à primeira hipótese (estabelecimento de exceção), e a decisão terá eficácia *positiva* só quanto ao *efeito repristinatório* da norma parcialmente revogada, considerando-se que o tratamento normativo por adotar já se acha imanente ao próprio ordenamento constitucional e, pois, será apenas restabelecido com a pronúncia de invalidez das normas de discriminação:

“A norma inconstitucional impede, frequentemente, a aplicação de normas diversas que se situam aliunde. A correspondente decisão de inconstitucionalidade tem, então eficácia positiva. Isto mesmo pode ser, facilmente, ilustrado com o chamado **efeito repristinatório**. O próprio Mestre da Escola de Viena, teorizador do Tribunal Constitucional como legislador negativo, considerava que uma decisão de inconstitucionalidade que determinasse a repristinação da norma anterior constituía, 'não um simples acto negativo de legislação, mas um acto positivo'. É também sabido que, em matéria de violações do princípio da igualdade, o efeito repristinatório pode conduzir à eliminação da discriminação: 'se até certa

altura uma lei não fizer acepção de situações ou de pessoas e, depois, vier uma nova lei abrir diferenciações não fundadas, esta lei será inconstitucional e continuará a aplicar-se a preexistente'.

Todavia, mesmo neste último caso, pode dizer-se que as normas ripristinadas conformes com o princípio da igualdade já estavam latentes no ordenamento jurídico. As normas ripristinadas não são, seguramente, criadas pelo órgão de controlo da constitucionalidade, não se confundindo portanto com as normas resultantes de uma decisão modificativa.”

O § único do art. 4º da EC nº 41/2003, ao abrir exceção vistosa à *imunidade* objeto do art. 40, § 18, da Constituição, com a redação dada pela própria Emenda, faz também exceção à *imunidade* prevista no art. 195, II, aplicável extensivamente aos servidores inativos e pensionistas por força da interpretação teleológica e do disposto no art. 40, § 12.

23.4. Em relação às contribuições previdenciárias, o art. 195, II, garante *imunidade* às aposentadorias e pensões concedidas pelo *regime geral de previdência*:

“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 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**” (grifos nossos).

Este cânone, embora faça menção apenas às aposentadorias e pensões concedidas pelo *regime geral de previdência*, deve interpretado de forma teleológica e expansiva, para alcançar, no que sejam compatíveis, também aquelas concedidas *pelo regime dos servidores públicos*, em atenção ao caráter unitário do fim público de ambos os regimes e ao princípio da isonomia:

“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem normalmente aplicado as normas relativas à imunidade, de modo teleológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades (garantia e promoção da federação, da liberdade religiosa, do processo democrático, da educação, da liberdade de manifestação do pensamento).

A imunidade qualifica-se como meio para garantir a promoção de determinados fins públicos. Ela não pode ser excluída, caso contrário a função pública das instituições seria restringida.”

Para o demonstrar *ad rem* o acerto da observação, transcrevo trecho de voto do Min. **ILMAR GALVÃO**, proferido no julgamento do **RE nº 325.822-2/SP**:

“Relembro que o Supremo Tribunal Federal, em tema de imunidade tributária, tem-se permitido, nas últimas decisões, uma interpretação mais ampla da matéria, tendência que foi captada pelo Ministro Sepúlveda Pertence quando, ao julgar o RE 237.718, referido pelo Ministério Público Federal, assim se expressou:

‘Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão - conforme ao do precedente anterior à Constituição - é o de que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.’

Com efeito, esta Corte, por ambas as Turmas, tem reconhecido o benefício da imunidade com relação ao IPTU, ainda que sobre imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395), e com relação ao ISS, ainda que sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos (RE 144.900) ou sobre a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública (AGRAG 155.822).”

Transparece cristalino ao texto do art. 195, II, que o *fim público* objetivado por essa *imunidade* é o resguardo da inteireza do valor das aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral da previdência, *até o limite de R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais)*, conforme estipulado pelo art. 5º da EC nº 41/2003. E sua não menos cristalina racionalidade normativa repousa na preservação da dignidade da pessoa humana, de

modo que tanto os aposentados pelo *regime geral de previdência*, quanto os que o sejam pelo *regime especial público*, estão sob amparo da mesma garantia.

Nesse sentido, a *imunidade* prevista no art. 195, II, tem por objeto imediato menos os aposentados e pensionistas que o valor dos seus proventos e pensões. E daí vem que, até o valor do limite estabelecido pelo art. 5º da EC nº 41/2003 para o regime geral da previdência (R\$ 2.400,00), *os proventos de todos os aposentados e pensionistas, em ambos os regimes, devem ter, sob esse prisma, o mesmo tratamento normativo-constitucional.*

Ora, como os benefícios concedidos pelo regime geral da previdência estão limitados ao valor máximo de R\$ 2.400,00, reajustável de modo a preservar, em caráter permanente, seu poder aquisitivo (art. 5º da EC nº 41/2003), logo é esse também o limite da imunidade para os benefícios dos servidores públicos inativos.

O critério da igualdade normativa, aqui, é o **valor**, não a pessoa. E, neste particular, em trabalho crítico à interpretação construída pela Corte em torno da Emenda nº 20/98, a doutrina já antecipava a conclusão agora proposta:

"Se, a despeito dessa remarcada diferença entre os dois regimes, todavia, se insistir na aplicação do disposto no art. 195, II, da Constituição, como consequência da aplicação do § 12 do art. 40, então há de se atentar para um fato peculiar. É que a aplicação simples da proibição de incidência de contribuição sobre proventos de inativos, constante do regime geral, aos servidores públicos, em vez de equiparar as relações entre os dois regimes, amplia as desigualdades entre os beneficiários dos dois sistemas.

Não é difícil perceber que o reconhecimento da imunidade pura e simples de aposentados e pensionistas em relação à contribuição previdenciária produz uma anomalia no sistema, equiparando situações jurídicas notoriamente desiguais. A aplicação da norma de remissão, do art. 40, § 12, conjugada com o art. 195, II, ampliou de forma desmedida as vantagens que o sistema constitucional concede aos aposentados do serviço público.

É possível admitir que o Tribunal até poderia ter chegado à conclusão de que a aplicação da disposição que exclui os aposentados e pensionistas da responsabilidade do regime geral de Previdência Social seria extensiva aos servidores públicos. Esse reconhecimento deveria vir acompanhado de ressalva relativa à necessária observância dos limites vigentes para os benefícios da Previdência Social (R\$ 1.200,00). O não-estabelecimento dessa ressalva produz um resultado altamente insatisfatório, que não se

compatibiliza com o princípio central da igualdade e com o postulado da justiça social constantes do texto constitucional.

Assim, para que se não atribua à norma de remissão (art. 40, § 12) um sentido aparentemente invertido, que leva a uma "soma de felicidades" para os servidores públicos, talvez devesse o Tribunal, no julgamento definitivo, rediscutir a questão com objetivo de assentar, pelo menos, que a imunidade prevista no art. 195, II, beneficia apenas a parcela dos proventos até o limite estabelecido para o regime geral de Previdência, ou seja, R\$ 1.200,00."

Essa é interpretação cuja consistência encontra ainda sólido apoio no fato de o limite máximo previsto para os benefícios do regime geral de previdência ter sido adotado agora, pela Constituição, como paradigma para a instituição de *regime de previdência complementar* dos servidores públicos que ingressarem após a edição da Emenda e, também, como limite de valor para a *imunidade* da contribuição previdenciária incidente sobre os proventos de aposentadorias e pensões dos servidores que se aposentarem após o mesmo termo, *ex vi* dos §§ 14 e 18 do art. 40, com a redação introduzida pela Emenda, *verbis*:

“§ 14. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desde que instituem regime de previdência complementar para os seus respectivos servidores titulares de cargo efetivo, poderão fixar, para o valor das aposentadorias e pensões a serem concedidas pelo regime de que trata este artigo, o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

(...)

§ 18. 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” (grifos nosos).

De observar, por fim, que o art. 40, § 12, manda aplicar aos servidores públicos titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, inclusive suas autarquias e fundações, “*no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social.*”

Tal norma de equiparação foi invocada no julgamento da **ADI nº 2010** como fundamento para extensão da imunidade prevista no art. 195, II, aos servidores públicos inativos, sob a égide do regime previdenciário modificado pela EC nº 20/98. Mas, como já se viu, a amplitude dessa interpretação extensiva escorou-se, então, na ausência de norma de tributação dos proventos dos inativos e na estudada amputação do texto que, no projeto de emenda constitucional, autorizaria tributá-los.

23.5. Não é só.

Além dessa visível inconstitucionalidade no tratamento desigual dos servidores inativos em gozo de benefícios à época da publicação da Emenda, vê-se ao confronto do art. 40, § 18, com o § único do art. 4º da EC nº 41/2003, que esta norma também estabelece discriminação entre os aposentados e pensionistas **em gozo de benefícios na data de publicação da Emenda** e aqueles que se aposentaram ou aposentarão ao depois.

À luz do critério constitucional de igualdade normativa, baseado no **valor** dos benefícios, se muitos servidores percebem proventos de aposentadoria e pensões acima do limite fixado para o regime geral de previdência, o **tempo** não pode ser, isolada e validamente, adotado como fator de discriminação entre eles. Ou, em palavras menos congestionadas, o fato de ter-se aposentado o servidor antes ou depois da publicação da Emenda não lhe justifica nem legitima tratamento diferenciado quanto à sujeição ao tributo.

As exigências de justiça, no direito tributário, subordinam o tratamento normativo à medida da riqueza manifestada, ou, em rigor técnico, ao conceito de *capacidade contributiva* (art. 145, § 1º, da Constituição da República), de modo que as distinções entre categorias de pessoas devem fundar-se nesse critério, e a adoção de qualquer outro há de manter perceptível e justificada correlação lógico-jurídica com os propósitos normativos e os direitos e garantias fundamentais, sob pena de insulto ao princípio da igualdade:

“A igualdade de tratamento exige igual tratamento em *aspectos relevantes*. Decisivo é, portanto, o critério que determina quais situações devem ter a mesma e quais devem ter outra consequência jurídica. O critério justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º). Qualquer afastamento desse direito preliminar de igual tratamento (art. 5º) deve ser fundamentado, caso contrário, o próprio significado fundamental do princípio da capacidade contributiva seria afastado (arts. 1º e 5º).”

A conclusão é que se não descobrem razões suficientes para justificar, perante os interesses tutelados e os escopos da tutela, as disparidades normativas que gravam as normas constantes do art. 4º, § único, incs. I e II, da Emenda Constitucional nº 41, de 2003.

Como o *fato gerador* da contribuição dos inativos é a percepção de “*proventos de aposentadorias e pensões que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201*” (art. 40, § 18, da Constituição, na redação que lhe deu a EC 41/2003), deduz-se que são **flagrantemente inconstitucionais** as exceções que, estipuladas no art. 4º, § único, incs. I e II, da EC 41/2003, reduzem, para algumas pessoas pertencentes à mesma classe dos servidores públicos e pensionistas, o alcance da **imunidade tributária** que a todos abrange e aproveita.

E são-no, porque, ofendendo o princípio constitucional da isonomia tributária (art. 150, II), que é particularização do princípio fundamental da igualdade (art. 5º, *caput* e § 1º), são **arbitrárias** as distinções previstas entre servidores da União e dos demais entes federativos e, para o mesmo efeito normativo-constitucional, a baseada na data das aposentadorias. A Constituição da República não suporta arbitrariedade, ainda quando provenha do constituinte derivado (art. 60, § 4º, inc. IV). Pode, *mutatis mutandis*, ser transplantada ao caso a seguinte experiência constitucional:

“**as normas contrárias ao sistema podem, por causa da contradição de valores nela incluídas, atentar contra o princípio constitucional da igualdade e, por isso, serem nulas**. De facto, o Tribunal Constitucional manifestou-se também, diversas vezes neste sentido e, por

exemplo, considerou nula uma norma com a fundamentação de que o legislador 'se afastou do seu próprio princípio', sem que 'houvesse razões bastantes e materialmente figuráveis para esta contrariedade ao sistema'... Mas sobretudo, é de enfatizar que, segundo a jurisprudência constante do Tribunal Constitucional, o artigo 3 I se deve entender no sentido de uma proibição de arbítrio: 'o princípio da igualdade é violado quando não se possa apontar um fundamento razoável, resultante da natureza das coisas, ou materialmente informado para diferenciação legal ou para o tratamento igualitário, ou, mais simplesmente, quando a disposição possa ser caracterizada como arbitrária”.

23.6. Neste sentido, apoiado nos arts. 5º, *caput* e § 1º, 150, II, e nos princípios do novo sistema previdenciário inscritos no art. 194, cc. art. 40, *caput* e §§ 12 e 18, combinados com o art. 60, § 4º, IV, todos da Constituição da República, tenho por inconstitucionais as expressões “*cinquenta por cento do*” e “*sessenta por cento do*”, constantes do parágrafo único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.

Com esta decisão, a *imunidade tributária* que, garantida no art. 195, II, traduz limitação negativa à atuação do legislador, volta, como norma latente no ordenamento constitucional, a ter a eficácia plena que a inconstitucionalidade restringiria:

“Se o legislador exclui das vantagens ou dos encargos uma parte dos que constitucionalmente tinham direito às primeiras ou deveriam estar obrigados, então a decisão de inconstitucionalidade da lei, na parte em que operou a exclusão, é admissível, apesar do conseqüente alargamento do âmbito da norma, visto que o legislador não podia constitucionalmente excluir uma parte dos constitucionalmente elegíveis para beneficiar do direito ou suportar as obrigações em causa.”

23.7. E o resultado prático da pronúncia de inconstitucionalidade do meu voto está em que, suprimidas aquelas expressões, *a contribuição previdenciária a que se refere o caput do art. 4º da Emenda nº 41/2003 incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal, para todos os servidores inativos e pensionistas, sem nenhuma distinção.*

Ou seja, a contribuição incidirá tão-somente sobre a parcela dos proventos e pensões que ultrapasse R\$2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais), com seus reajustes, para todos os servidores inativos e todos os pensionistas. A este mesmo resultado se poderia também chegar pela técnica alternativa de pronúncia de inconstitucionalidade de todo o § único do art. 4º da Emenda, restabelecendo-se, com isso, o *caráter geral da regra* que, com a redação dada por aquela, consta do art. 40, § 18, da Constituição.

24. Antes de concluir o voto, de cuja largueza escuso-me pela complexidade jurídica e as repercussões sociais, econômicas e políticas do caso, a que é natural não sejam estranhas manifestações apaixonadas da opinião pública, reafirmo a velha convicção de que a esta Corte não cabe a tarefa de, sob os mais nobres propósitos, substituir-se aos órgãos republicanos competentes para legislar e para definir políticas públicas, nem tampouco de se fazer intérprete de aspirações populares que encontram, nas urnas, o instrumento constitucional de expressão e decisão.

Pesa-lhe apenas a tarefa, de não menor nobreza e relevância no Estado Democrático de Direito, de velar pela Constituição, guardando-lhe, como elaboração e patrimônio da consciência jurídica nacional em dado momento histórico, todos os valores, princípios e normas que a compõem como um sistema de conexão de sentidos, cuja vocação última é o de tutelar a dignidade da pessoa humana.

Não lhe bastam, nesse mister, os métodos tradicionais da argumentação jurídica, porque, como já se advertiu:

“nas resoluções de grande alcance político para o futuro da comunidade, estes meios não são suficientes. Ao Tribunal Constitucional incumbe uma responsabilidade política na manutenção da ordem jurídico-estadual e da sua capacidade de funcionamento. Não pode proceder segundo a máxima: *fiat justitia, pereat res publica*. Nenhum juiz constitucional procederá assim na prática. Aqui a ponderação das conseqüências é, portanto, de todo irrenunciável.”

E da ponderação das repercussões creio não me ter apartado na formulação deste voto, que tende a garantir a viabilidade econômica de sistema da mais alta importância social e de não injuriar nem agravar a situação dos menos favorecidos.

25. Ante o exposto, peço vênias à Min. Relatora e ao Min. **CARLOS BRITO**, para julgar, em parte, procedente esta ação direta de inconstitucionalidade e, em consequência, declarar inconstitucionais as expressões “*cinquenta por cento do*” e “*sessenta por cento do*”, constantes do parágrafo único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.