

A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA CONSTITUCIONAL E A INCONGRUÊNCIA SISTÊMICA NA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS INATIVOS PELA PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO (PEC) N° 67/03

MARCUS DE OLIVEIRA KAUFMANN

Advogado em Brasília. Mestrando em Direito das Relações Sociais, Subárea de Direito do Trabalho, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 O enquadramento jurídico das contribuições sociais ou parafiscais; 2.10 conjunto "referibilidade indireta e o elemento intermediário" dos tributos vinculados como primeiro critério distintivo das contribuições sociais ou parafiscais no sistema tributário - o risco social e a futuridade; 2.2 A "parafiscalidade necessária" como segundo critério distintivo das contribuições sociais ou parafiscais no sistema tributário; 3 A atecnia jurídica de uma pretendida contribuição de custeio do regime previdenciário dos servidores públicos com sujeito passivo já aposentado; 3.1 Características da contribuição social ou parafiscal previdenciária de custeio do regime previdenciário dos servidores públicos; 3.2 As incongruências sistêmicas da PEC 67/03; 4 A segurança jurídica e as



suas vertentes no "bloco de constitucionalidade" do ato jurídico perfeito e do direito adquirido - direitos/princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito; 4.1 Nem emenda constitucional é capaz; 4.2 A PEC 67/03 viola o ato jurídico perfeito e o direito adquirido; 5 Conclusões pontuais; 6 Referências bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

Não se pretende, aqui, tecer considerações que possam parecer contrárias à necessária reforma dos sistemas previdenciários, embora inúmeras críticas dirigidas aos intuitos governamentais sejam pertinentes em razão do desprezo diuturnamente conferido à Constituição Federal. As divergências existentes no embate acerca da reforma da Previdência mostram-se pontuais e se inserem no contexto de complexas construções acerca da constitucionalidade, ou não, de determinados pontos, entre os quais está o da pretendida instituição da "contribuição dos inativos", versada no art. 4º, caput e parágrafo único, incisos I e II, da Proposta de Emenda à Constituição nº 67/03 (PEC 67/03 - em trâmite perante o Senado Federal, segundo os termos da *redação final dada à PEC 40/03*, seu número quando do trâmite perante a Câmara dos Deputados), que assim dispõe:

"Art. 4º Os servidores inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de promulgação 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 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."¹

Após uma certa problematização política em torno da instituição dessa esdrúxula figura da "contribuição dos inativos", por ora, ao que tudo indica, o foco principal da *reforma da Previdência* transferiu-se para questões outras, de viés político e relativas ao entendimento entre a base governista e a oposicionista para a aprovação do texto base em curto espaço de tempo, ao mesmo tempo em que se discutem as estratégias em torno da possibilidade de se sancionar os pontos não tão polêmicos parcialmente - diante dos obstáculos criados ao projeto pela oposição e por alguns aliados do governo -, com o que se faz, mais do que nunca, imperiosa a retomada da discussão quanto à proposta inserta naquele art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, com

¹ Pela redação original da PEC 40/03, a "contribuição previdenciária" dos inativos era prevista no art. 5º, *caput* e parágrafo único, com o seguinte texto:

"Art. 5º Os servidores inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em gozo de benefícios na data de promulgação 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 que supere o limite de isenção do imposto previsto no art. 153, III, da Constituição Federal."



o oferecimento de elementos mais técnicos do que os normalmente apresentados (em busca de uma discussão que tenha por base a *natureza das coisas*), caracterizadores, como se pretende demonstrar, da *total inconstitucionalidade da contribuição previdenciária dos inativos*, ainda que instrumentalizada por proposta de emenda constitucional, se já não bastasse a *excrecência jurídica* de uma figura de contribuição intencionalmente parafiscal que impõe ônus a beneficiários (e não a contribuintes, como logicamente as contribuições parafiscais regram) de um regime próprio de Previdência que nada pode conceder, em termos de benefícios, a tais aposentados, como contrapartida das contribuições.

2 O ENQUADRAMENTO JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS OU PARAFISCAIS

Nas palavras de Agostinho Alvim, "os problemas da dogmática não se resolvem pela taxinomia".² Poder-se-ia aditar, à lição, o entendimento de que, nem mesmo quando a Constituição Federal ou quando o poder constituinte derivado se incumbem de arrolar pretensas espécies ("contribuição previdenciária dos inativos"?) de certo instituto jurídico (as contribuições sociais ou parafiscais de custeio da Seguridade Social), a dogmática pertinente ao Direito Tributário, em seu ramo previdenciário, não se afeta com tendências de construção de normas que delimitam ou afetam a natureza daquele instituto, como é a inscrita na redação final dada ao art. 4º da então PEC 40/03, atual PEC 67/03.

É o que ocorre quando, no art. 145 da Constituição Federal, o constituinte asseverou que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: impostos (inciso I), taxas (inciso II) e contribuições de melhoria (inciso III). Estaria a Constituição

² Apud FISCHER, Octávio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 78.

Federal pretendendo, a despeito de toda uma construção jurídica, com forte influência dos posicionamentos doutrinários, que se fortaleceu nas décadas que antecederam a nova Carta e mormente após a derrocada de sistemas tributários outros que não comportavam certas figuras de exações, restringir a caracterização do instituto "tributo" a, tão-somente, impostos, taxas e contribuições de melhoria?

Ainda que de há muito o tema já tenha sido resolvido pela jurisprudência dos tribunais, capitaneados por precedentes do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que as contribuições sociais ou parafiscais, além das contribuições de melhoria (que possuem a mesma "taxinomia" inicial), o assunto, em sede doutrinária, ainda requer trato a ponto de ensejar homéricas discussões, muito embora prevaleça, como sabido, a tese segundo a qual é tributária a natureza das contribuições sociais ou parafiscais, em razão do que vai disposto nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal.

Com a natureza tributária das contribuições sociais ou parafiscais, sucumbiram, para efeitos práticos, mas não doutrinariamente, os defensores da classificação bipartite dos tributos,³ sinceramente ultrapassada, em razão de não poder explicar o porquê de o constituinte ter considerado as contribuições de melhoria como espécie tributária. O fato é que, com fulcro na própria Constituição, surgiu, por assim dizer, a classificação tripartite dos tributos, que não apresenta as contribuições

³ No Brasil, a classificação bipartite (impostos e taxas) é liderada por Alfredo Augusto Becker e Pontes de Miranda (NEVES, Luís Fernando de Souza. COFINS: contribuição social sobre o faturamento - Lei Complementar nº 70/91. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 59) e, ainda, em contra respaldo em Américo L. Masset Lacombe, Antônio Sampaio Dória, Alberto Xavier, José Roberto Vieira, Elisabeth Nazar Carrazza, Roberto Catalano Botelho Ferraz, Heron Arzua, Ramiro Heise, Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., Régis F. de Oliveira e Estevão Horvath, que "sustentam, por exemplo, que as contribuições especiais não são espécies tributárias autônomas, porque podem ser reduzidas ora aos impostos, ora às taxas". (FISCHER, Octávio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 71).



sociais ou parafiscais no rol dos tributos, preferindo interpretar literalmente o ordenamento jurídico e, particularmente, a Constituição Federal.⁴ Dessa concepção e com o desenvolvimento da dogmática tributária, surgiram as correntes classificatórias quadripartites até se chegar à atual, predominante, quadripartite ou quinquipartite,⁵ que, em essência, representam a mesma coisa, uma vez que os tributos são arrolados como sendo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições parafiscais ditas sociais, o que representaria a classificação quadripartite. Na visão quinquipartite, as contribuições sociais ou parafiscais destinadas ao custeio da Seguridade Social, que, na quadripartite, estão incluídas no grupo das sociais ou parafiscais tão-somente, constituiriam, por mero capricho de classificação, até porque uma tal especial classificação nada

⁴ "Outra corrente, chamada tripartite, que aponta entre seus seguidores Rubens Gomes de Souza, Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carrazza, Sacha Calmon, Misabel Derzi e no exterior Giannini e Micheli, entre outros, defende que as espécies de tributos são três: impostos, taxas e contribuições." (NEVES, Luís Fernando de Souza. *COFINS: contribuição social sobre o faturamento - Lei Complementar nº 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 59). Como se verá adiante, um equívoco consta do rol apresentado pelo autor, já que, reconhecidamente, Misabel Abreu Macha do Derzi, atualmente, sustenta, com nitidez, o caráter tributário das contribuições sociais ou especiais/parafiscais, paralelamente às contribuições de melhoria, tendo sido, a jurista, uma das primeiras a sustentar uma tal interpretação da Constituição Federal, abarcando, no rol dos tributos, as figuras previstas nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal.

⁵ Na corrente tripartite, quando se usava o termo "contribuições", as contribuições sociais poderiam ser consideradas insertas, ainda que as mais representativas da espécie tributária fossem as contribuições de melhoria. E o que, por exemplo, Octávio Campos Fischer entendeu ao lecionar: "Outros, a exemplo de Hugo de Brito Machado, Celso Ribeiro Bastos, Cláudio Santos, António Carlos Rodrigues do Amaral, José Eduardo Soares de Melo, Luciano Amaro, Zelmo Denari, Célio de Freitas Batalha e Bernardo Ribeiro de Moraes, sustentam que as contribuições especiais são espécies autônomas e distintas dos impostos, das taxas e da contribuição de melhoria, basicamente, porque têm no elemento 'destinação' a sua peculiar característica, como diz Marçal Justen Filho". Prossegue o autor mencionado que "uma nova safra de autores (...), seguindo os passos da doutrina de Geraldo Ataliba, entendem que, ao lado dos impostos e das taxas, estão as contribuições, dentre as quais a contribuição de melhoria é a espécie mais típica. Esta é a linha de pensamento que parece ter sido seguida por Rubens Gomes de Souza, Souto Maior Borges e Marçal Justen Filho, quando da ordem jurídica anterior, e, agora, por Misabel Derzi, Diva Malerbi, Sacha Calmon Navarro Coelho, Susy Gomes Hoffmann e Luís Fernando de Souza Neves". (*A contribuição ao PIS*, p. 71-72).



altera no ordenamento jurídico, uma quinta espécie de tributos, ainda que, genericamente, como faz a visão quadripartite, possam ser tratadas como contribuições sociais ou parafiscais ao lado das contribuições corporativas e de intervenção no domínio econômico.

O que, em síntese, as classificações tributárias representam é um esforço, com algum respaldo nas legislações que se seguiram no tempo, de enquadrar as contribuições parafiscais, ditas sociais, no rol das espécies do gênero de tributo, o que, hoje em dia, é assunto pacificado no seio jurisprudencial, conforme se constata em inúmeros posicionamentos do Supremo Tribunal Federal, que, por exemplo, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE, em linha com as manifestações do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, assim vem entendendo, de forma bastante didática:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145,1; 153; 154; 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c. 1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195,1, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac; CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."⁶

⁶ Apud TROIANELLI, Gabriel Lacerda. As contribuições incidentes sobre o faturamento e a não-incidência prevista no art. 153, § 3º, da Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira(coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 111.



Portanto, não restam dúvidas de que, para efeitos práticos, a consideração das ditas contribuições sociais ou parafiscais⁷ como tributos não merece mais discussões que não, por óbvio, as essencialmente cerebrinas.

Esse é o contexto que deve ser levado em consideração para embasar todas as considerações a respeito das chamadas contribuições sociais ou parafiscais.⁸ Todavia, como se observará, constituem-se, tais contribuições, espécies específicas de tributos, uma vez que a elas - embora apenas alguns dispositivos constitucionais do regime próprio tributário destinado a impostos, taxas e contribuições de melhoria sejam destinados⁹ - se aplica a construção do que veio a ser considerado como a teoria ou o sistema da parafiscalidade, quase que denotando que dois regimes diversos - um tributário, aqui denominado por "topográfico" (advindo do art. 145, incisos I, II e III, da Constituição Federal), e um outro, da parafiscalidade, entendido como um plus ao tributário topográfico, aglutinados em um só, de cunho ainda tributário já que não excludente da definição do art. 3º do CTN - incidem sobre as contribuições sociais ou parafiscais.

Assim é que a análise das contribuições sociais ou parafiscais como tendo natureza tributária serve de intróito à consideração, no que vai desempenhar papel relevantíssimo, para o desenvolvimento deste

⁷ Conforme restará demonstrado, é preferível, até, que as contribuições sociais sejam denominadas de, simplesmente, "parafiscais", em razão de, adotando o qualificativo de "parafiscais", poder-se, implicitamente, invocar todo o sistema doutrinário e normativo que rege a parafiscalidade, parafiscalidade essa que, necessariamente, por imposição constitucional, deve informar e balizar tudo o que se aplica, se interpreta e se entende das contribuições objeto do presente estudo, a ponto de se poder sustentar a inconstitucionalidade e a impertinência técnica da figura da contribuição previdenciária dos inativos.

⁸ Considerando as observações feitas na nota anterior.

⁹ Do regime dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, aplicam-se, por força do art. 149 da Constituição Federal, os arts. 146, inciso III, e 150, incisos I e III, às contribuições sociais ou parafiscais.

estudo de análise da figura da contribuição previdenciária dos inativos, a fim de se poder invocar a teoria da parafiscalidade, que hoje possui respaldo constitucional, como mote desencadeador da caracterização da inconstitucionalidade da pretendida exação tal como prevista na redação final dada ao art. 4º, caput e parágrafo único, incisos I e II, da então PEC 40/03, atual PEC 67/03, que não guarda, aliás, qualquer relação com os princípios do sistema tributário.

2.1 O conjunto "referibilidade indireta e o elemento intermediário" dos tributos vinculados como primeiro critério distintivo das contribuições sociais ou parafiscais no sistema tributário — o risco social e a futuridade

Por terem natureza tributária, as contribuições sociais ou parafiscais revestem-se, assim como outras figuras o fazem, da teoria, ainda atual, de Geraldo Ataliba, segundo a qual os tributos poderiam ser divididos entre os vinculados e os não vinculados.¹⁰ É bem verdade que, após a Constituição Federal de 1988, muito se discute, até mesmo em razão da proeminência de um sistema de parafiscalidade, que não deixa de ser tributário (mas é um *plus* ao sistema tributário tal como concebido, aqui considerado "topográfico"), se a doutrina de Geraldo Ataliba valeria nos dias atuais, mormente para explicar a parafiscalidade acoplada às contribuições sociais e às posturas do Estado intervencionista na determinação da proteção da coletividade.

A contestação à doutrina do saudoso professor não tem razão de ser. A classificação tributária pensada é pedra de toque ou o marco inicial a partir do qual se sustentaram juristas brasileiros no estudo das espécies tributárias. Antes da Constituição Federal de 1988, quando já existiam estudos a respeito da parafiscalidade e das ações do Estado

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, passim.



Social, nunca se chegou a menosprezar a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados.

Após a Constituição Federal de 1988, igualmente a classificação de Geraldo Ataliba permanece firme e sólida, apenas requerendo, para interpretação de certos institutos, novas considerações advindas do fato de a teoria da parafiscalidade ter se fixado positivamente no ordenamento jurídico constitucional. Aliás, é no sistema de custeio da Seguridade Social e, principalmente, de custeio de regimes previdenciários que a parafiscalidade se faz presente de forma inequívoca.

A divisão entre tributos vinculados e não vinculados parte da premissa de que, sendo o tributo, em suma, uma prestação compulsória imposta mediante atividade administrativa plenamente vinculada, alguma atividade estatal estará sempre sendo cogitada.

Dessa forma, o tributo vinculado é aquele cujo critério material, ou seja, o núcleo da descrição do suposto fático tributário¹¹ pela norma, composto de um verbo e de um complemento, a fim de descrever um comportamento, consiste em uma atividade estatal,¹² sempre considerada, relacionada indiretamente ou diretamente ao contribuinte, como se dá nos casos das contribuições de melhoria, nas taxas e nas contribuições sociais ou parafiscais.

¹¹ O professor Paulo de Barras Carvalho denomina de "suposto fático tributário" ou "hipótese de incidência", como a figura veio a ser mais conhecida, o fato hipoteticamente descrito na norma (como estrutura deôntica, de "dever ser" imaginária) como passível de, ocorrendo no mundo fenomênico, fazer-se subsumir à proposição tratada na norma e, assim, gerar efeitos jurídicos na realidade. Quando o suposto fático se perfaz na realidade a ponto de, automaticamente, a norma tributária a ele se acoplar inevitavelmente, tem-se realizado, então, o "fato jurídico tributário" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 123).

¹² ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 146.



Nos tributos vinculados, basta a ocorrência, no caso das taxas, da atuação estatal componente do aspecto material ou do critério material da hipótese de incidência para surtir os efeitos jurídicos pretendidos pela norma tributária. Nesse sentido, para as taxas, a referibilidade, que liga a atuação estatal a um comportamento (verbo + complemento) do contribuinte, é direta. Por sua vez, no caso das contribuições de modo geral, abarcando, assim, a contribuição de melhoria e as contribuições sociais ou parafiscais, sejam elas destinadas, ou não, ao custeio da Seguridade Social, a atuação estatal, por si só, não gera as consequências normativas se não pela existência de um fato, circunstância¹³ ou elemento intermediário que serve como ponte de ligação entre a atuação estatal e o contribuinte. Nos tributos não vinculados, como são os impostos, não há atividade estatal, pura e simplesmente, relacionada, ainda que indiretamente, ao contribuinte, até porque o fato de alguém ter obtido renda em uma transação imobiliária não se relaciona diretamente com os gastos do Estado no setor rodoviário, por exemplo.

No caso das contribuições de melhoria, e a pacificidade do entendimento é inconteste, o elemento intermediário residiria na valorização do imóvel, na mais-valia do bem em razão de uma determinada atuação estatal, benéfica. No caso das contribuições sociais ou parafiscais, o elemento intermediário entre a atuação estatal e a sujeição do contribuinte é o que, com efeito, há de mais importante para o cabal entendimento da identidade própria dessas contribuições no universo jurídico tributário, só sendo facilmente compreensível se entendida a moderna atuação do Estado Social.

¹³ Conforme Aires Barreto (apud ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 151).



O Estado Social é, ainda, intervencionista e preocupado com a condução das políticas sociais.¹⁴ Desde os seus primórdios, com a ordem mundial surgida, ainda na época da Primeira Guerra Mundial, com o Tratado de Versalhes e, tempos depois, com a constituição da Organização Internacional do Trabalho (OIT), com a Constituição do México de 1917 e com a Constituição alemã de Weimar de 1919, o Estado assumiu, para si, a responsabilidade no financiamento do desenvolvimento social, no financiamento de toda a coletividade e do bem-estar de todos os cidadãos, mediante o respeito a certos valores inerentes ao Estado Democrático de Direito e erigidos à égide constitucional.

No Brasil, assim como na maior parte dos países ditos civilizados, predomina a feição de o Estado ser social. Não é à toa, por exemplo, que a Constituição Federal inscreveu em seu art. 3º, como objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I); a garantia ao desenvolvimento nacional (inciso II); a erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III); a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (inciso IV), além de, no art. 1º, indicar os fundamentos do Estado, dos quais se destacam a dignidade da pessoa humana (inciso III) e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (inciso IV).

Na previsão das ferramentas jurídicas para fazer valer o desiderato dos primeiros artigos constitucionais, a Constituição Federal,

¹⁴ Uma coisa é a feição da atuação do Estado tal como é pensado na Constituição Federal, outra coisa é a feição de determinado governo na consideração dos valores constitucionais. Se um governo inclina-se na efetivação de políticas econômicas e financeiras, nem por isso deixará o Estado, segundo o seu documento oficial, de ser jurídica e politicamente social.

no Título VIII (Da Ordem Social), estabeleceu, no art. 193, que a ordem social tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais e, já no Capítulo II (Da Seguridade Social), tratou, no art. 194, parágrafo único, de estabelecer que compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a Seguridade Social (composta das áreas de saúde, previdência social e assistência social - art. 194, *caput*) com base nos objetivos da universalidade da cobertura e do atendimento (inciso I); da uniformidade e da equivalência dos benefícios às populações urbanas e rurais (inciso II); da seletividade e da distributividade na prestação dos benefícios e serviços (inciso III); da irredutibilidade do valor dos benefícios (inciso IV); da equidade na forma de participação no custeio (inciso V); da ampla diversidade na base de financiamento (inciso VI), e do caráter democrático é descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados. Referindo-se, expressamente, ao sistema da Seguridade Social, a Constituição Federal, no art. 195, *caput*, estabeleceu que o sistema será financiado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, corroborando a solidariedade que deve permear a universalidade na consideração dos contribuintes eleitos validamente para o custeio.

A solidariedade, que denota ser o Estado efetivamente social, insculpida em tantos dispositivos constitucionais, inspira-se naquele desiderato de cada indivíduo, o que é inerente à condição de ser humano e à necessidade de convívio em sociedade, de se livrar do pânico do *estado de necessidade*, ou seja, de passar por aquelas situações em que não se consegue obter as condições mínimas para garantir *a proteção contra os riscos que a vida oferece*, como, eventualmente, a perda do necessário ao próprio sustento - representado no salário, no advento da



velhice, no acontecimento do sinistro no trabalho, na perda do posto de trabalho, no aparecimento de uma doença, na própria morte, etc. - e ao amparo da família, com dignidade, *em situações emergenciais e periclitantes*, que podem vir a ocorrer no futuro.

Como o desejo é próprio de cada indivíduo, fornecendo a força à sociedade organizada, a solidariedade supõe a previsão de proteção de todo o indivíduo, sob pena de, quando uma pessoa não se consegue amparar, *toda a coletividade estar sendo marcada pela perda do potencial solidário do grupo*, o que faz com que não sejam toleradas condições de vida que não garantam, a cada um, o atendimento às necessidades básicas. Ainda que determinado indivíduo nunca *venha a correr situação de periclitamento de suas condições de vida*, contribui ele para o todo em razão de a vida ser um conjunto de eventos imponderáveis, que, às mais das vezes, ilustra-se no infortúnio,¹⁵ que nutre, em todos, o temor do advento de situações drásticas de vida digna, que agridem o sustento de cada um.

É esse temor que se denominaria de o *risco social*, conceituado, nas lições de Feijó Coimbra, como "o evento futuro e incerto, cuja verificação independe da vontade do segurado. A legislação social desde logo voltou-se para a proteção de determinadas espécies de riscos, cuja ocorrência traria desfalque patrimonial ao conjunto familiar do

¹⁵ J. R. Feijó Coimbra sustenta que durante "muito tempo foi assim; e só a concentração de grandes massas de trabalhadores, grupados pela moderna indústria, na época chamada Revolução Industrial, aliada a agravamento dos riscos, pelo emprego de máquinas e instalações perigosas, tornou imperiosa na consciência social a necessidade da ação estatal para proteger o homem contra o infortúnio" e que "as origens do ordenamento jurídico da proteção social, agora tão abundante, podem ser encontradas naquelas velhas formulações, inspiradas pelo desejo, sempre presente na alma humana, de liberar-se da insegurança e do medo, pela certeza de poder afastar os efeitos danosos do acidente, da doença, da invalidez, da velhice e da morte, isto é, ou buscando furtar-se da incidência de fatos que acarretariam esses danos, ou remediando-lhes os efeitos maléficos." (COIMBRA, J. R. Feijó. *Direito previdenciário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Trabalhistas, 1998, p. 2 e 16).

trabalhador, ou seja, a morte do segurado, ou a perda de renda deste, por motivo de incapacidade laborativa, decorrente de doença, acidente ou velhice. Contudo, o leque das atividades de amparo do Estado tornou-se mais amplo e abrangeu, em breve, certos eventos de que o seguro privado não cogitara, convencionando-se denominar seu conjunto de *riscos sociais*. Até mesmo acontecimentos que, por sua índole, dificilmente poderiam ser assim qualificados, tais como o casamento, o nascimento de filhos e outros, foram incluídos no elenco desses riscos, tendo em vista as conseqüências que determinam na economia frágil do trabalhador. Desse modo, no conjunto dos riscos visados pelas medidas protetoras do Estado, passaram a integrar-se *os riscos derivados do meio físico, os oriundos de deficiências orgânicas do segurado e os decorrentes da flutuação da economia*".¹⁶ É a possibilidade de a coletividade se desarmar em razão da periclitção da vida de um determinado indivíduo que a faz se tornar solidária e, assim, podendo impor, ao Estado, a busca incessante por aqueles valores tão próprios da sociedade e erigidos ao âmbito constitucional.

O risco social é que constitui, moldando-se a figura do Estado Social à doutrina de Geraldo Ataliba, o elemento intermediário que liga uma atuação estatal à sujeição de determinado contribuinte. Enfim, é a especial propensão de determinada atividade do contribuinte *poder desencadear* os mecanismos previstos pelo Estado para o combate aos infortúnios tendo em vista a proteção dos cidadãos contra os riscos sociais, que faz existir, nas contribuições sociais ou parafiscais, o elemento intermediário do risco, o que, aliás, é elemento inerente aos

¹⁶ No mesmo sentido, Terezinha Sueli Sá de Souza Gaia, que indica que "na área social, por exemplo, todos os estados desenvolvem sistemas de proteção social, de menor ou maior abrangência, seja em relação aos sujeitos tutelados ou às prestações concedidas". (Contribuições especiais e a seguridade social brasileira. *Tributação em Revista*, Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal - Unafisco Sindical, ano 9, n. 35, p. 28, jan./mar. 2001).

seguros privados e somente, na perfeita conceituação de J. R. Feijó Coimbra, compreensível no seguro público advindo do Estado social intervencionista na condução, como dito, das políticas sociais.

A possibilidade de uma determinada atividade do contribuinte *poder desencadear* a movimentação estatal de combate aos riscos sociais amolda-se à noção de *futuridade*. Vale dizer, pelo fato de o contribuinte poder gerar (e pode ser que não gere) a movimentação da máquina estatal em razão de sua atividade (no trabalho, o risco de sofrer acidente; na vida, a presença constante da morte a prejudicar os dependentes; no decurso do tempo, a perda da habilidade para certo trabalho; na perda do emprego, o não-recebimento do necessário ao sustento, etc), remete, quando de sua sujeição à tributação pelas contribuições sociais ou parafiscais, a resposta do Estado, contra os riscos sociais, *ao futuro*, a um momento posterior àquele da efetivação da atividade.

Portanto, essenciais, às contribuições sociais ou parafiscais, os elementos do *risco social* e da *futuridade*.

Nesse sentido, a atividade estatal consistente em desempenhar as tarefas em prol da proteção da sociedade contra os infortúnios periclitantes da vida ou das condições de sobrevivência liga-se ao contribuinte em razão de determinada atividade privada por ele desenvolvida poder gerar *riscos* que *podem, no futuro*, requerer a intervenção pública solidária. Eis, assim, a referibilidade indireta causada pela concepção de riscos sociais e de futuridade que estão presentes como elementos intermediários dos tributos vinculados do tipo contribuições sociais ou parafiscais.

Por oportuno, resta asseverar que não se ingere, com facilidade, o posicionamento sustentado por Marco Aurélio Greco no



sentido de que, para as contribuições sociais ou parafiscais, assim como seria para o outro tipo de tributo vinculado a uma atividade estatal, a taxa, a referibilidade seria direta e não indireta, uma vez que "a atuação da seguridade, ou da intervenção, volta-se ao grupo como um todo e, sendo todos parte desse grupo, a atuação é-lhes diretamente referida".¹⁷

Muito embora se consiga extrair uma certa dose de valorização ao conceito de solidariedade que impregna o sistema de Seguridade Social, não se pode, só por tal motivo, desconsiderar o fato de que a hipótese de incidência tributária, quando atinge um específico suposto fático, o faz em certo e determinado fato fenomênico, que sujeita o contribuinte, aquele também certo e determinado, às consequências normativas. As contribuições não sujeitam o grupo social às consequências. A figura da solidariedade e, por consequência, o grupo social, como elementos componentes do sistema da Seguridade Social, apenas informa que aquele concreto contribuinte, vivenciando um delimitado fato fenomênico que se amolda, à perfeição, à descrição normativa proposta pela hipótese de incidência, não se furte às consequências tributárias, por ser ele integrante do universo ao qual a Constituição Federal impõe, validamente, o custeio da Seguridade Social, *uma vez que pode, no futuro, vir a depender dos seus benefícios.*

2.2 A "parafiscalidade necessária " como segundo critério distintivo das contribuições sociais ou parafiscais no sistema tributário

Foi Misabel Abreu Machado Derzi quem cunhou a expressão "parafiscalidade necessária",¹⁸ ao se referir a todo o cabedal de institutos

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições* (uma figura *sui generis*). São Paulo: Dialética, 2000, p. 243.

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Contribuições sociais. Caderno de pesquisas tributárias nº 17*, Tema: Contribuições Sociais, São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1992, p. 120.



que, como um verdadeiro amálgama ao regime tributário específico das contribuições sociais ou parafiscais, as fariam tão hábeis a sustentar a atuação do Estado social em prol do atendimento das necessidades da sociedade e da busca das finalidades a que se presta no contexto constitucional, como o de custeio da Seguridade Social em sua área previdenciária, ao invés de perquirir as causas que motivaram o aparecimento daquelas finalidades.¹⁹

Mais do que qualquer outro tributo, conforme alhures já se ventilou, as contribuições representam verdadeiros "instrumentos de atuação"²⁰ do Estado na persecução de seus fins contra a caracterização ou mitigação do *risco social futuro*.

Daí por que a atuação estatal, na classificação de tributos vinculados, é bem mais marcante para as contribuições sociais ou parafiscais, pois inserida em um contexto em que a sociedade organizada clama pelo Estado, com fundamento maior na solidariedade e na proteção contra o infortúnio que pode acometer qualquer indivíduo no futuro.²¹

Assim, com o aparato normativo que informa o sistema de Seguridade Social, a Constituição Federal criou *tributos finalisticamente*

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições...* Op. cit., p. 101.

²⁰ Ibidem, p. 135.

²¹ Sobre a própria idéia de futuro para o qual se dirigem as contribuições sociais ou parafiscais, nitidamente a de matiz previdenciária, interessante consignar o que Marco Aurélio Greco asseverou: "(...) a idéia de causa não é a idéia formadora da contribuição. A idéia informadora é a idéia de fim, de resultado, de objetivo. Ora, fim, resultado ou objetivo, é evento futuro, não evento passado. Daí o desafio de elaborar modelos considerando o futuro. Trata-se de um grande desafio, porque só sabendo como raciocinar em função do futuro é que será possível explicar estas figuras. (...) Em última análise, a realidade deixou de ser uma realidade posta, para ser uma realidade 'a ser posta', uma realidade 'a ser construída'. Algo a se conseguir, a ser feito, algo por fazer. Em função disso, a preocupação passou a ser o futuro, ou seja, algo que ainda não existe". (Op. cit., p 38).

*afetados*²² aos fins a que se propõe o Estado Social, em que a finalidade, diversamente dos outros tributos, é que dá o tom de qualificação jurídica constitucionalmente relevante a tais espécies.²³

Se, na conjuntura em que posto o Código Tributário Nacional - CTN, o art. 4º, inciso II, reza que seria irrelevante, para qualificar o tributo, a destinação legal do produto da sua arrecadação, tal concepção, diante da moderna estrutura do sistema de Seguridade Social, revela-se, para as contribuições sociais destinadas a custear aquele sistema, ultrapassada, para não dizer inconstitucional. Portanto, para as contribuições sociais ou parafiscais, inaplicável o art. 4º, inciso II, do CTN, em razão de as contribuições previstas no art. 149 da Constituição Federal, serem pagas "para que" certas finalidades sejam atendidas,²⁴ entre as quais o "cobrimento" de prestações do seguro social obrigatório de todos os filiados de um regime previdenciário, inclusive o dos servidores públicos, que é retributivo, mais, ainda, da saúde e da assistência, prestadas de forma universal e indiscriminada, *independentemente de pagamento prévio de qualquer espécie*.²⁵

Aliás, nesse ponto, é preciso consignar que a própria conceituação do termo "parafiscalidade", pinçada lá nas lições de Jean-Guy Mérigot, envolvia um critério distintivo do sistema, diverso do que havia para a comum fiscalidade, que era o da não-contabilização, da

²² Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, em comentários à parafiscalidade de Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 598).

²³ E de Roque Carrazza a observação, ainda que admitindo a classificação tripartite dos tributos, de que "as 'contribuições' referidas no art. 149 e seu parágrafo único da Constituição são *tributos* (impostos, taxas ou contribuição de melhoria), *qualificados por sua finalidade*" (apud José Eduardo Soares de Melo, *Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 88).

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições: uma figura *sui generis*, p. 139.

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições previdenciárias: questões atuais*, p. 181.

arrecadação advinda das contribuições sociais ou parafiscais, no orçamento do Tesouro.²⁶ O segundo critério indicado pelo autor, na conceituação da parafiscalidade, seria a finalidade acima exposta, no sentido de que "as receitas parafiscais são receitas de aplicação especial", que, obviamente, na que é objeto de estudo, é o de custeio de um regime próprio de previdência, sob pena de, assim não sendo, eivar-se de inconstitucionalidade a norma instituidora da pretensa contribuição social ou parafiscal.²⁷

Levando-se em consideração que, no trato do sistema da Seguridade Social, a finalidade buscada pelas contribuições sociais ou parafiscais, como instrumentos de atuação do Estado no atingimento dos objetivos constitucionais de proteção contra o risco, *é sempre um dado do futuro*, incerto e fluido no tempo, para que o princípio da contrapartida se realize, mediante um orçamento bem estruturado e que possa, mesmo que inadvertidamente, atender a sociedade a qualquer momento -já que de cunho retributivo no setor da Previdência Social e solidário e indiscriminado nos setores da Seguridade destinados à assistência e à saúde sociais —; é absolutamente necessário que a proposta de lei orçamentária própria do sistema viesse embasada em projeções para o futuro, projeções essas avaliadoras da situação atual do custeio e dos riscos que podem advir no futuro.

²⁶ Elementos de uma teoria da parafiscalidade. Trad. Guilherme Augusto dos Anjos. *Revista de Direito Administrativo*, n. 33, p. 59.

²⁷ José Eduardo Soares de Melo bem sintetiza o exposto ao entender que "está demonstrado que a questão é prenhe de controvérsias, não podendo aceitar-se, de forma absoluta, a regra inserta no inciso II do art 4º do CTN. Além de esse preceito legal não encontrar fundamento de validade no texto constitucional, as contribuições possuem uma característica especial, uma situação sobre modo peculiar como requisito de sua validade, qual seja, a vinculação de sua receita à seguridade social, em orçamento próprio" (*Contribuições sociais no sistema tributário*, p. 38).



Tal embasamento orçamentário, que serve de baliza para o sistema de Seguridade Social se precaver na prestação dos serviços requeridos do Estado na proteção da coletividade é aquele a que alude o art. 96²⁸ da Lei nº 8.212/91 (Organização da Seguridade Social e Instituição do Plano de Custeio), ou seja, o plano de custeio (com incursão em detalhados cálculos atuariais) que, na prática, não existe e jamais foi formulado, o que representa, enquanto os infortúnios ainda não geram calamidades públicas de drásticas proporções, o menosprezo do Estado, não só para o custeio da Seguridade Social, mas como para a sua atuação vincularmente dirigida a atender os reclames da Constituição Federal.

A situação do sistema de Seguridade Social sem a existência de um plano de custeio, que inclusive representaria uma forma atuarial e cientificamente matemática para se coibir, eventualmente, abusos na tributação mediante contribuições sociais ou parafiscais, cumprindo, com maior rigor técnico, o princípio da equidade no custeio e o princípio da contrapartida, diante das reais necessidades da sociedade, é cruel, uma vez que, sem tal estudo para o custeio - o mesmo se verificando para o regime previdenciário dos servidores públicos²⁹ -, nem mesmo o comando inscrito no art. 195, § 2º, da Constituição Federal pode ser observado. Ao dispor que a proposta de orçamento da Seguridade Social será elaborada

²⁸ "Art. 96. O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, anualmente, acompanhando a Proposta Orçamentária da Seguridade Social, projeções atuariais relativas à Seguridade Social, abrangendo um horizonte temporal de, no mínimo, 20 (vinte) anos, considerando hipóteses alternativas quanto às variáveis demográficas, econômicas e institucionais relevantes."

Um plano de custeio, nos moldes daquele descrito no art. 96 da Lei nº 8.212/91, para o Regime Geral de Previdência Social - RGPS, seria igualmente imprescindível para o trato do regime próprio de previdência dos servidores públicos, mormente após a Emenda Constitucional nº 20/98 -que acabou por equiparar, em naturezas jurídicas, os regimes previdenciários -, plano de custeio esse que não pode, de maneira alguma, ser confundido com os dados constantes das tabelas que embasam as justificativas da redação original da PEC 40/03, obviamente levadas em consideração quando a discussão foi guindada ao Senado Federal pela PEC 67/03.

²⁹ Ver nota 28.

de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias,³⁰ assegurada a cada área a gestão de seus recursos, a inexistência de plano de custeio impede aquela elaboração de forma integrada.

A inexistência do plano de custeio e o desmantelamento do sistema da Seguridade Social, adicionados, quebram um dos princípios de elaboração de qualquer orçamento para qualquer regime de previdência que prescindir da interferência estatal, como é o caso do regime de previdência dos servidores públicos - do art. 40 da Constituição Federal - tal qual definidos na Lei nº 4.320/64, entre eles o da unidade,³¹ o que ilustra "a facilidade com que se torna corruptível a atual forma de elaboração do 'orçamento' brasileiro e quão frágeis são os gestores encarregados de administrar e fiscalizar a política orçamentária".³²

Seja como for, eis, assim, um panorama do contexto, formado pela conjunção da consideração do risco social e da futuridade como elementos intermediários dos tributos vinculados "contribuições sociais ou parafiscais", bem como também formado da submissão da espécie tributária a uma "parafiscalidade necessária", o que explicará, adiante, as

³⁰ O que, na prática, também não existe, uma vez que, sem plano de custeio, não há como se pensar em metas que cubram, no futuro, os infortúnios gerados pelo risco social.

³¹ MIRANDA, Dalton César Cordeiro de. Orçamento público participativo federativo: uma proposta de elaboração. In: CAMPOS, Dejalma de (coord.). *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, p. 154. Dalton César Cordeiro de Miranda é, nesse jaez, na crítica à feitura dos orçamentos - que, no sistema da Seguridade Social, dependeriam de um plano de custeio -, corroborado por Alfredo Augusto Becker, quando leciona ser próprio de qualquer orçamento a obtenção de "fundos para a realização das despesas, estas tendo, nas primeiras (as receitas) os meios de sua própria atuação, e isto dentro de uma igual ação recíproca de tempo e limites. O *ponto de união* destas finalidades recíprocas, isto é, a destinação concreta da receita à realização da despesa, *é obtido em virtude da lei orçamentária em uma determinada fração de tempo que é exatamente um dos ciclos, nos quais reparte-se a atividade do Estado*" (*Teoria geral do direito tributário*, p. 228).

³² MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. Ob. cit., p. 158.

várias incongruências constitucionais da proposta de instituição de contribuição previdenciária dos inativos, segundo o disposto no art. 4º, caput e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (na redação final da PEC 40/03).

3 A ATECNIA JURÍDICA DE UMA PRETENDIDA CONTRIBUIÇÃO DE CUSTEIO DO REGIME PREVIDENCIÁRIO DOS SERVIDORES PÚBLICOS COM SUJEITO PASSIVO JÁ APOSENTADO

3.1 Características da contribuição social ou parafiscal previdenciária de custeio do regime previdenciário dos servidores públicos

Com a Emenda Constitucional nº 3/93, introduziu-se o § 6º³³ no art. 40 da Constituição Federal, que assim dispôs, *in verbis*:

"As aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e da contribuição dos servidores, na forma da lei."

A transição que se fez no regime previdenciário, portanto, foi a de se determinar que os servidores públicos deveriam contribuir para compartilhar as despesas das aposentadorias *para quando* (futuridade) se tornarem inativos, isto é, os ativos estariam contribuindo para manter as suas próprias aposentadorias, quando inativos, o que é elementar, alterando a sistemática anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, em

³³ Não modificado (até o término deste estudo) pela PEC 67/03.

que a contagem de tempo se dava no serviço público, ao invés da salutar contagem de tempo de contribuição.

Com a Emenda Constitucional nº 20/98, completou-se profunda e radical alteração no regime previdenciário dos servidores públicos, de modo que a contribuição previdenciária (que é, frise-se, espécie da contribuição social ou parafiscal de custeio da Seguridade Social) passou a ostentar *natureza contributiva* e atuarial, segundo os termos do *caput* do art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pelo art. 1º daquela Emenda Constitucional nº 20/98, assemelhando, e muito, o regime de aposentadoria dos servidores públicos ao regime previdenciário geral (RGPS) tutelado pelos arts. 195 e 201 da Constituição Federal.³⁴

Tanto isso é verdade que o § 12³⁵ do art. 40 da Constituição Federal (na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98), prevê:

"§ 12. 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."

Assim, se os requisitos e critérios a serem utilizados são os do Regime Geral de Previdência Social Comum, do RGPS, tem-se, no Brasil, a rigor, um regime geral e universal de previdência contributiva social, conforme o art. 201 da Constituição Federal, com um tratamento especial para os servidores públicos, conforme o art. 40 da Constituição Federal, agora completamente subordinado a um regime previdenciário de *bases contributivas* e atuariais.

³⁴ Respalhando o que se sustenta na nota 28.

³⁵ Também não modificado pela PEC 67/03.

No atual regime previdenciário dos servidores públicos, a aposentadoria passa a se caracterizar como uma verdadeira *contraprestação*, em observância ao princípio da *contrapartida*, devida pelo Estado ao servidor, agora inativo, que efetuou pagamentos de contribuições, enquanto na ativa. O *Estado é devedor dos benefícios das aposentadorias* em razão de o regime ser *contributivo e retributivo*.

Como é o caso do RGPS, é da essência de um regime previdenciário contributivo, entre eles o do servidor público, portanto, o *prévio pagamento das contribuições*, que correspondem ao custo do seguro e à estreita vinculação entre tais contribuições e os benefícios (caráter atuarial).³⁶

A Constituição Federal dispôs que é requisito, para a aferição do benefício, a verificação de que o segurado contribua previamente, antes da concessão de sua aposentadoria. O *recolhimento da contribuição previdenciária é, necessariamente, prévio à concessão da aposentadoria*. Não se pode prever pagamento de contribuições do servidor *a posteriori*.

A Emenda Constitucional nº 20/98 e a nova redação do art. 40 da Constituição Federal, não modificada pela PEC 67/03, criaram novos pressupostos para que a aposentadoria seja concedida. Tais pressupostos constituem-se no implemento das condições de idade e de tempo de contribuição, por si só suficientes para o aperfeiçoamento do direito à aposentadoria, nada mais, inclusive para aqueles servidores que foram implementando as condições de acesso à aposentadoria após a Emenda

³⁶ O problema de se saber se é equivocada, ou não, a forma mediante a qual os servidores públicos, enquanto não aprovada a PEC 67/03, efetivam o recolhimento das contribuições parafiscais de custeio de regime próprio previdenciário (art. 40 da Constituição Federal), está envolto em considerações mais densas referentes à própria inconstitucionalidade da proposta, ainda que por emenda constitucional, o que restará, de alguma forma, mitigado e enfrentado adiante.



Constitucional nº 20/98. Não se cogitam outras obrigações para que o servidor público possa gozar totalmente de sua aposentadoria.

E que não se argumente no sentido de que muitos dos atuais aposentados nunca contribuíram para adquirirem o direito à aposentadoria, nos termos atualmente exigidos pela sistemática constitucional, o que justificaria a imposição de posteriores encargos previdenciários sobre os proventos das aposentadorias. Essa cogitação entraria em choque direto com o disposto no art. 4º da Emenda Constitucional nº 20/ 98, segundo o qual:

"Observado o disposto no art. 40, § 10, da Constituição Federal, o tempo de serviço considerado pela legislação vigente para efeito de aposentadoria, cumprido até que a lei discipline a matéria, será contado como tempo de contribuição."

O que se extrai da Emenda Constitucional nº 20/98 é que todos os servidores públicos na ativa e, principalmente, já que é o que interessa, todos os aposentados, principalmente aqueles de antes do início da vigência da Emenda Constitucional nº 20/98, mas também considerando os que implementaram as condições para o gozo da aposentadoria, após referida emenda, estão absolutamente quites com as suas *obrigações contributivas* para efeitos de recebimento dos proventos, advindos da aquisição, em seu patrimônio jurídico, do direito à aposentadoria no regime previdenciário do servidor público. Se é assim, todos os atuais aposentados, os inativos, contribuíram, em presunção *jure et de jure* imposta pela própria Emenda Constitucional nº 20/98, para a aquisição definitiva e não modificável dos proventos da aposentadoria. *Nada mais lhes pode ser exigido.*

Aliás, exigir *pagamentos futuros de contribuições previdenciárias para além do tempo que a própria Constituição Federal estipula como sendo devido*, isto é, a cobrança de contribuição previdenciária parafiscal após a aquisição do direito à aposentadoria, é *sonegar o pagamento de parte do benefício previamente definido em norma constitucional*. É desprezo, claro e flagrante, não só ao disposto no já transcrito art. 4º da Emenda Constitucional nº 20/98, mas, também, às condições necessárias e suficientes à aquisição do direito aos proventos, efetivada sob a realidade constitucional fulcrada na *segurança jurídica*, não modificável, sequer, por emenda constitucional.

A indicar o intuito da Emenda Constitucional nº 20/98 em assegurar que a implementação daquelas condições, combinado com a presunção do art. 4º, no que se refere aos servidores já aposentados, principalmente os de antes da vigência daquela emenda constitucional, mas sem considerar os que implementaram as condições necessárias à aposentadoria após a emenda, são suficientes para o aperfeiçoamento do direito à aposentadoria integral, nada mais podendo ser exigido do "servidor inativo" à título de contribuição previdenciária, o § 1º do art. 3º; bem como o § 5º (sem considerar a alteração sugerida pela PEC 67/03, levando-se em consideração da redação final dada à PEC 40/03, que, no § 5º de seu art. 2º, institui o "abono de permanência" para o servidor que continuar a prestar serviços ao Estado) do art. 8º da Emenda Constitucional nº 20/98, conferem uma verdadeira *imunidade contributiva ao segurado que já adquiriu o direito à aposentadoria* por qualquer daquelas condições suficientes e necessárias (tempo de contribuição ou idade); ou que, estando arrolado na presunção do art. 4º, resolva permanecer em serviço do Estado. Respectivamente, eis as redações dos mencionados dispositivos constitucionais:



"Art. 3º É assegurada a concessão de aposentadoria e pensão, a qualquer tempo, aos servidores públicos e aos segurados do regime geral de previdência social, bem como aos seus dependentes, que, até a data da publicação desta emenda, tenham cumprido os requisitos para a obtenção destes benefícios, com base nos critérios da legislação então vigente.

(...)

§ 1º O servidor de que trata este artigo, que tenha completado as exigências para aposentadoria integral e que opte por permanecer em atividade fará jus à isenção da contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria contidas no art. 40, § 1º, III, a, da Constituição Federal."

"Art. 8º Observado o disposto no art. 4º desta emenda e ressalvado o direito de opção a aposentadoria pelas normas por ela estabelecidas, é assegurado o direito à aposentadoria voluntária com proventos calculados de acordo com o art. 40, § 3º, da Constituição Federal, àquele que tenha ingressado regularmente em cargo efetivo na Administração Pública, direta, autárquica e fundacional, até a data de publicação desta Emenda, quando o servidor, cumulativamente:

(...)

§ 5º O servidor de que trata este artigo, que, após completar as exigências para a aposentadoria estabelecidas no *caput*, permanecer em atividade, fará jus à isenção da contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria contidas no art. 40, § 1º, III, a, da Constituição Federal."

Em outras palavras, a Emenda Constitucional nº 20/98, essa sim respeitosa ao princípio basilar de *segurança jurídica*, impõe a que não se agrida o patrimônio jurídico do servidor aposentado ou daquele servidor que já adquiriu o direito (implementadas todas as condições sob a égide da normatização constitucional ainda vigente antes da PEC 67/03) à aposentadoria, uma vez que não estão, em definitivo, obrigados a voltar



(até porque isso feriria a natureza finalística e retributiva da contribuição de feição previdenciária) ou a continuar (até porque isso configuraria um *non sense* fiscalista levando em consideração já estar, o Estado, em débito, na sua contraprestação, na sua contrapartida de pagamento dos proventos da aposentadoria para com o servidor público aposentado) contribuindo para o seu regime próprio de Previdência.

Mostra-se, no mais, nítida a intenção da Emenda Constitucional n° 20/98 em resguardar os direitos adquiridos à aposentadoria até sua promulgação, "com base nos critérios da legislação então vigente",³⁷ conferindo, ainda, uma verdadeira imunidade contributiva, uma vez que, mesmo para aquele servidor, aposentado, que continuasse no serviço "ativo", o art. 3º, § 1º, da emenda constitucional, *inviabiliza, já no gozo da contraprestação estatal, algum dever extra do servidor.*

A ressaltar a *natureza contributiva, finalística e retributiva* da contribuição previdenciária dos servidores públicos e a referendar tudo o que já foi exposto, Sacha Calmon Navarro Coelho, do alto de sua autoridade, ainda *destaca a natureza essencialmente finalística da contribuição previdenciária* a impossibilitar que, mesmo após a aposentadoria, possa se exigir, dos aposentados, contribuição previdenciária:

"7. Vale dizer que os funcionários em atividade contribuirão com o fito de se aposentarem (finalidade) e com a intenção de, uma vez falecidos, socorrerem os seus dependentes (pensões). Mais ainda, uma vez aposentados ou falecidos, atingidas tais finalidades, cessa o pagamento do tributo, vez que ditas contribuições são essencialmente finalísticas. O pagamento delas tem um fim. Atingido o fim, não há mais razão para pagá-las. No caso dos pensionistas, atuais e

³⁷ Art. 3º, caput, da Emenda Constitucional n° 20/98.



futuros, dependentes do funcionário-segurado, nenhuma relação mantiveram ou manterão com o Estado. Seria estúrdio fazê-los pagar contribuições em prol de terceiros. Improcederia a imposição pela própria razão de ser da contribuição previdenciária em prol dos funcionários e/ou seus dependentes."³⁸

Além da característica *contributiva e finalística*³⁹ da contribuição previdenciária, integrante do conceito de contribuição social ou parafiscal de custeio de um regime previdenciário, há a característica retributiva, que se caracteriza pelo fato de, após o pagamento das *prévias* parcelas devidas a título de contribuição previdenciária, o benefício, para o qual todos os pagamentos se destinavam mediante prévia contribuição, consolidar-se definitivamente, não podendo mais ser alterado por normas futuras, inclusive decorrentes de poder constituinte derivado.

Segundo a doutrina previdenciária, a contribuição previdenciária, que possui o caráter retributivo, possui natureza de tributo vinculado (*vinculado à aquisição do direito à aposentadoria e aos seus proventos, no futuro*), daí advindo o acerto da doutrina de Geraldo Ataliba na consideração das contribuições sociais ou parafiscais como tributos vinculados. Portanto, na *falta de perspectiva futura* do benefício da aposentadoria correspondente, não se pode cogitar a hipótese de um aposentado vir a contribuir para o custeio de sua aposentadoria. Não há lógica e razoabilidade necessárias à exação.

O aposentado já possui o direito ao recebimento dos proventos integrais da aposentadoria, e não há outra contraprestação estatal, envolta no elemento da *futuridade*, que o inativo possa esperar do

³⁸ Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: Contribuições previdenciárias - questões atuais, p. 157.

³⁹ Respalhando os elementos intermediários dos tributos vinculados: o risco social e a futuridade.



sistema para o qual ele, previamente, já contribuiu para se precaver dos riscos sociais, a não ser o próprio percebimento dos proventos da aposentadoria, dever do Estado contra o qual o inativo possui pretensão de direito subjetivo à exigência ao cumprimento. A natureza de tributo vinculado, inerente a dita contribuição previdenciária, na linha das demais contribuições sociais ou parafiscais de custeio de regimes previdenciários, é defendida pelos mais renomados juristas, a exemplo de Geraldo Ataliba, como visto, e Alfredo Augusto Becker,⁴⁰ para ficar com os clássicos.

Por consequência das *qualidades contributivas, finalísticas, retributivas e de vinculação*, próprias da contribuição previdenciária, Sacha Calmon Navarro Coelho ainda destaca ser referida contribuição *sinlagmática*, característica jurídica essa irrecusável, uma vez que é paga "justamente para que o pagante possa aposentar-se. Alcançada a aposentadoria, cessa a obrigatoriedade de contribuir".⁴¹

Exigir-se acréscimo de contribuição previdenciária do aposentado, sem que nenhum acréscimo temporário haja para o valor de seu benefício (os proventos da aposentadoria), ou mesmo exigir-se a própria paga de contribuição social ou parafiscal de custeio de regime previdenciário do qual o inativo já é beneficiário, é convalidar inegável e escancarada ofensa às *características sinlagmática, retributiva, contributiva e finalística da contribuição previdenciária*.

Cobrando-se do aposentado, do inativo, rompe-se a relação custo-benefício inerente ao elemento intermediário da *futuridade* na aquisição de um benefício previdenciário, tão própria, como visto, dos tributos vinculados da espécie "contribuição social ou parafiscal" de

⁴⁰ *Teoria geral do direito tributário*, p. 330.

⁴¹ Contribuição dos inativos - um bom combate. *Correio Braziliense*, 03.02.1999.

custeio de regimes previdenciários dependentes da interferência do Estado Social.

O aposentado, o inativo, ao contrário do servidor público ativo, *não tem* o principal motor de um regime previdenciário, que é a *possibilidade de aquisição futura do direito à aposentadoria*, uma vez que o aposentado já adquiriu a sua, por já ter sido vítima de um risco social previsto pela Constituição Federal (ficar sem sustento quando da impossibilidade de continuar a prestar labor ao Estado), tendo-a integrado em seu patrimônio jurídico. Assim é que não merece acolhida, tecnicamente, o argumento de que, por terem direitos iguais aos do servidor ativo, o inativo também deveria contribuir para o seu regime previdenciário em igual medida.

Bem alinhavadas as características norteadoras da imposição de contribuição previdenciária e a impossibilidade jurídica de sua cobrança de servidores públicos já aposentados, inativos, afiguram-se presentes, em boa medida, as razões pelas quais o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, levando-se em consideração a redação final da PEC 40/03, afronta a *natureza jurídica dos institutos* de Direito Tributário, em seu ramo previdenciário. Afronta, como se afirmou nas considerações introdutórias, a natureza das coisas.

3.2 As incongruências sistêmicas da PEC 67/03

O art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (segundo a redação final da PEC 40/03), é um natimorto jurídico, cuja sobrevida (para ficar nas perplexidades causadas por algo morto e que



possui vida ao mesmo tempo, como é a proposta da contribuição previdenciária dos inativos), em forma de proposta de emenda constitucional, só se explica em decorrência das condutas ditatoriais dos algozes tecnocratas e fiscalistas de mais um governo neoliberal.

É uma excrescência jurídica perceptível na simples leitura do dispositivo proposto. Dispõe tal art. 5º, *caput*, que os servidores inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, "em gozo de benefícios na data de promulgação desta emenda" (ou seja, todos aqueles servidores inativos e pensionistas que, claramente e por vias tortas, são reconhecidos pela PEC 67/03, com direito adquirido mais que incontroverso aos proventos decorrentes da aposentação, uma vez que já "em gozo de benefícios"), "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".⁴²

Não são necessários maiores esforços para demonstrar o quão impertinente é a disposição, que, conforme tudo o que já foi exposto, agride, de uma só penada, (i) a característica *finalística* da contribuição

⁴² A redação original da então PEC 40/03 previa a isenção, na contribuição, da parcela dos proventos de até R\$ 1.058,00 (um mil e cinquenta e oito reais) e a incidência da alíquota de 11% (onze por cento) sobre os proventos que ultrapassarem aquela faixa de isenção, considerada "renda de sobrevivência" pela legislação do imposto de renda. Assim, por exemplo, se algum aposentado percebe R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais) de aposentadoria, a alíquota de 11% incidiria sobre os R\$ 1.342,00 (um mil, trezentos e quarenta e dois reais) restantes, afastada a faixa de isenção de R\$ 1.058,00 (um mil e cinquenta e oito reais), o que corresponderá, ao fim e ao cabo, uma alíquota, incidente sobre o total da base de cálculo, sobre a integralidade dos proventos, de 6,15%. Agora, pela PEC 67/03, segundo já noticiado amplamente pela imprensa e pela redação final da PEC 40/03, o aposentado e o pensionista, servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a contribuição previdenciária incidirá somente sobre o que superar 50% do limite máximo para os benefícios do regime geral de Previdência Social (de R\$ 2.400,00 - art. 5º, da PEC 67/03, segundo a redação final da PEC 40/03). Portanto, para tais servidores, a contribuição somente incidirá sobre a parcela que ultrapassar R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais). Para os servidores inativos e pensionistas da União, a contribuição previdenciária somente incidirá sobre o que ultrapassar 60% dos R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais), ou seja, sobre o que ultrapassar R\$ 1.440,00 (um mil, quatrocentos e quarenta reais).



previdenciária, por impor ao aposentado o custeio de uma contraprestação estatal que já é percebida e que não pode ser aguardada para o futuro (porque já em gozo na atualidade), como requer qualquer tributo vinculado; (ii) a característica *sinlagmática* da contribuição previdenciária, por exigir do aposentado o custeio de regime previdenciário de terceiros e sem que, para tal aposentado, o Estado Social forneça algum benefício previdenciário em contrapartida à característica *contributiva* do sistema de custeio; e agride, a mais não dar, (iii) a característica *retributiva* da contribuição previdenciária pelas mesmas razões mediante as quais a proposta agride as demais características da exação, em que se destaca que a razão de ser do pagamento da contribuição parafiscal é a de *viabilizar a aquisição futura* de um direito com a possibilidade de o servidor, no caso, poder exigir, como pretensão de *direito subjetivo*, o dever do Estado na paga dos proventos da aposentadoria, o que, na hipótese da cobrança dos inativos, inexistente por completo, tendo em vista ser, o inativo, beneficiário do seu regime próprio de previdência, e não um seu contribuinte.

Há, na PEC 67/03, uma contradição nos termos, um paradoxo jurídico que não viabiliza a instituição da dita contribuição previdenciária dos inativos. Seria ela, em razão de seus desideratos fiscalistas, classificável como uma contribuição social ou parafiscal de custeio de regime previdenciário, mas, embora classificável nessa espécie tributária, a agride por quaisquer veredas por meio das quais se tente examinar a (in)juridicidade do *non sense* pretendido por tal contribuição.

Há mais o que se objetar. O já transcrito § 12 do art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, não modificado pela PEC 67/03, determina que "além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores titulares de cargo



efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral da previdência". Este é o artigo que configura a ponte principal entre os dois regimes previdenciários (o dos servidores públicos, do art. 40 da Constituição Federal, e o regime geral, dos arts. 195 e 201, da Constituição Federal), explicitando normas gerais do regime geral tratado no art. 201 da Constituição Federal, com normas especiais, do regime especial dos servidores públicos, tratados no art. 40 da Constituição Federal.

O referido § 12 do art. 40 da Constituição Federal apresenta a expressão "no que couber", entendendo-se que, para o regime previdenciário dos servidores públicos, aplicam-se os requisitos e critérios que norteiam o regime previdenciário geral naquilo em que não haja incompatibilidade, valendo a observação de que ambos os regimes são assemelhados, isto é, *são contributivos e calcados em um sistema de custeio com contribuições de mesma natureza jurídica, com características finalísticas, sinalagmáticas, retributivas e vinculadas.*

Nesse sentido, não cabe a aplicação, ao regime previdenciário dos servidores, a definição dos segurados do regime geral, uma vez que no regime especial dos servidores, a matéria é tratada no caput do art. 40 da Constituição Federal. A atualização dos benefícios e os cálculos necessários também possuem regras próprias no regime previdenciário dos servidores. A única lacuna do regime previdenciário do art. 40 da Constituição Federal, em relação ao regime previdenciário geral dos arts. 195 e 201 da Constituição Federal, diz respeito, exatamente, à natureza jurídica das contribuições de custeio, *contributivas, finalísticas, sinalagmáticas, retributivas e vinculadas.*

Como o art. 40 da Constituição Federal, determinando natureza jurídica semelhante entre o regime previdenciário dos servidores públicos e o regime geral, não oferece mais detalhes quanto ao ponto, cabe a aplicação supletiva da regra do regime geral, até porque os regimes possuem mesma natureza com contribuições de custeio de mesmas características, versada no art. 195 da Constituição Federal.

E o art. 195 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 20/98, fixa o critério inerente à natureza contributiva do regime geral, ao dispor, em seu inciso II, que somente os trabalhadores, *em atividade*, devem contribuir. A redação, para melhor visualização, do inciso II do art. 195 da Constituição Federal, na redação dada pelo art. 1º da Emenda Constitucional nº 20/98, é a que segue:

"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 a aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social de que trata o art. 201; (...)" (Destacamos.)

Como, conforme o *caput* do art. 40 da Constituição Federal, o que se busca, para o regime previdenciário dos servidores públicos, são os requisitos e critérios da natureza jurídica do regime geral do art. 201 da Constituição Federal, bem como as mesmas características das contribuições de custeio, e que impõe que *somente os trabalhadores não aposentados devem contribuir*, então, necessariamente, o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (segundo a redação final da

PEC 40/03), é materialmente conflitante com o conjunto de regramentos fundados nos arts. 40, § 12; 195, inciso II, e 201 da Constituição Federal, uma vez que não poderia inovar quanto à consideração de que os contribuintes do regime previdenciário dos servidores públicos podem ser, também, os aposentados, os inativos.⁴³ Essa é uma incongruência constitucional que não pode ensejar o desequilíbrio do equilíbrio bem fundamentado pela Emenda Constitucional nº 20/ 98.

Não será o pífio art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (segundo a redação final da PEC 40/03), que irá abalar o sistema constitucional com pretensões autodestrutivas e indignas para o servidor público, principalmente para o inativo, como se todos percebessem aposentadorias nababescas e todos fossem os vilões do rombo previdenciário da incúria dos governos.

Por outro lado, como a raiz constitucional dos requisitos e critérios de ambos os regimes previdenciários, o dos servidores públicos e o geral, é a mesma, o que decorre da conjunção do § 12 do art. 40 da Constituição Federal, com os arts. 195 e 201 da Constituição Federal, o tratamento desigual conferido aos aposentados do regime previdenciário

⁴³ Hugo de Brito Machado, ainda que em comentários às inconstitucionalidades da famigerada Lei nº 9.783/99, dos tempos de Fernando Henrique Cardoso, mas com pertinência atualizadíssima ao contexto da PEC 67/03, ponderou: "Assim, nos exatos termos do art. 195 da Constituição Federal de 1988, somente podem ser colhidos pelo legislador como sujeitos passivos da contribuição de seguridade social, no que importa ao assunto em exame, os trabalhadores.

(...)

O aposentado evidentemente não presta serviços. Não é trabalhador, portanto, e assim não pode ser qualificado como sujeito passivo de contribuição de seguridade social. Mesmo em face da redação dada ao art. 195, inciso II, da Constituição, pela Emenda 20/98, que se refere agora ao trabalhador e demais segurados da previdência social, *não há como se possa incluir o aposentado como sujeito passivo da contribuição de seguridade, pois na verdade ele não é segurado, mas beneficiário da seguridade social.* Nem é trabalhador, posto que não trabalha. *Nem é segurado, posto que não mais está na condição de precisar do benefício da aposentadoria, da qual já está a desfrutar.*" (Contribuição social dos aposentados - Lei nº 9.783/99 - inconstitucionalidades. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 89-90, jun. 1999.) (destacamos)



dos servidores públicos, advindo do art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (segundo a redação final da PEC 40/03), após comparação com o tratamento conferido aos aposentados do regime geral, fere o princípio da isonomia tributária.

Seria despiciendo tratar do tema, mas é bom que se frise, neste momento em que a PEC 67/03 ilustra o desrespeito ao sistema constitucional e à segurança jurídica, que o princípio da isonomia tributária decorre do primeiro e básico enunciado de um Estado que se pretende ser de Direito e Democrático, enunciado esse que está inscrito no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, "cláusula pétrea" nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal. A Constituição Federal, a bem destacar a imperiosa observância do princípio da isonomia tributária, inscreveu o princípio, ainda, no inciso II do art. 150, proibindo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

É absolutamente injurídica e inconstitucional, em conseqüência, qualquer argumentação fundamentada em comparações entre a magnitude dos benefícios de um regime em comparação com os do outro, como fazem os defensores da contribuição previdenciária dos inativos, mesmo porque, pela Emenda Constitucional nº 20/98, as responsabilidades dos segurados do regime especial dos servidores públicos é idêntica às do segurado do regime geral, isto é, cada um deles deve contribuir na medida e proporção necessária para a usufruição dos respectivos benefícios, conforme os regramentos constitucionais vigentes à época própria.



Quando o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, impôs a sujeição do servidor inativo, aposentado, ao pagamento de contribuições previdenciárias, *agride-se o sistema já vigente* e com ele não se compatibilizando, pois destoante do *caput* do art. 5º; do art. 60, § 4º, inciso IV, e do inciso II do art. 150 da Constituição Federal.

Poder-se-ia, inclusive, concluir que a pretendida contribuição previdenciária dos inativos, instituída pelo art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, reveste, em verdade, outra espécie de tributo, o imposto. Isso porque, não havendo qualquer contraprestação ao aposentado, não havendo vinculação alguma da contribuição dos aposentados a uma finalidade específica futura, a definição de imposto insculpida no art. 16 do CTN, isto é, a de que o imposto "é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" amolda-se, com certa tranqüilidade, à contribuição previdenciária ora contestada.

Caso se considere a nova contribuição como imposto, a PEC 67/03 também, por mais esse entendimento, não se compatibiliza com o disposto no inciso I do referido art. 154 da Constituição Federal, que vincula a instituição de um imposto à comprovação de que o novo tributo não tenha "fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição".

A contribuição que se pretende impor aos aposentados do regime previdenciário dos servidores públicos possui o mesmo fato gerador do imposto de renda da pessoa física, sendo a contribuição dos inativos da PEC 67/03 um tributo adicional sobre a renda, o que torna irritante *a incongruência sistêmica da pretendida nova contribuição*



previdenciária dos inativos para com o corpo constitucional já amoldado pela segurança jurídica, inclusive porque só a idéia da instituição de imposto de renda apenas aos aposentados já afronta o princípio isonômico, e ninguém passaria a ostentar conduta vexatória ao dizer que o princípio isonômico poderia ser eliminado por emenda constitucional.

Pergunta-se, no mais, como é que a contribuição previdenciária dos inativos pode se sustentar no corpo constitucional quando o próprio texto constitucional dispõe que o Poder Público organizará a Seguridade Social com base, entre outros, no objetivo da irredutibilidade do valor dos benefícios (art. 194, parágrafo único, inciso IV, da Constituição Federal)?⁴⁴

Mas não é só. A PEC 67/03 é muito mais irritante. Ao estabelecer que os servidores públicos aposentados são contribuintes de seu próprio regime previdenciário (!), é evidente que a intenção do art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (na redação final da PEC 40/03), foi a de abarcar, claro, todos os aposentados que

⁴⁴ Leciona Wladimir Novaez Martinez, ainda sob a égide da inconstitucional Lei nº 9.783/99 - que a PEC 67/03, desenganadamente, pretende reanimar -, mas com contextualização perfeita para os atuais dias:

"Na entronização dos princípios básicos da seguridade social e, por via de consequência, os da Previdência Social, diz o art. 194, IV, da Carta Magna de 1988: 'irredutibilidade do valor dos benefícios'. O princípio é geral e não apenas da Previdência Social, *aproveitando aos demais regimes securitários.*

Avultamos que, não obstante sua origem, ele não visa apenas a corrigir as distorções oriundas da inflação: 'A irredutibilidade do valor dos benefícios significa duas coisas: que eles não podem ser onerados e que devem manter o poder aquisitivo do valor original, através de parâmetro a ser definido segundo a lei ordinária e com vistas às circunstâncias e cada momento histórico'.

Sérgio Pinto Martins tem a *irredutibilidade previdenciária*, a par da que protege os salários dos trabalhadores (Constituição Federal, art. 7º, inciso VI) e dos servidores, como um *princípio consagrado*.

Celso Barroso Leite e Luiz Assumpção Paranhos Velloso discorrem: 'Irredutibilidade de valor de benefícios (inciso VI) não oferece qualquer dificuldade de interpretação.

Irredutibilidade significa qualidade ou caráter irredutível e irredutível é o que não pode ser reduzido. O valor do benefício, portanto, não pode sofrer redução ou desconto. (...)'

(A contribuição previdenciária dos servidores federais inativos e seus pensionistas.

Revista Dialética de Direito Tributário, p. 152-153, maio 1999.) (destacamos)



adquiriram seus direitos anteriormente a sua vigência, o que de plano não se compatibiliza com o disposto na alínea a do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, segundo o qual a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão cobrar tributos, entre eles a contribuição previdenciária, "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

E que não se alegue, como fazem os já referidos algozes tecnocratas e fiscalistas de mais um governo neoliberal, que não se trata de retroatividade, sob o argumento de que a lei nova não estaria onerando o passado, mas o futuro dos aposentados. Tal absurdo não merece qualquer consideração quando se constata que *o título da aposentadoria é um ato jurídico perfeito, concluído sob uma legislação que garantia a intributabilidade dos proventos*, que deve ser, por segurança jurídica, respeitada, como se discutirá adiante.

O que se constata é que o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (na redação final da PEC 40/03), pode se transformar, por tais idiosincrasias e incongruências sistêmicas constitucionais, afora outras que aqui ainda não foram identificadas, o epicentro de uma ruptura do sistema tributário, uma ruptura da segurança jurídica e uma ilha de falta de lógica técnica diante da coerência dos demais dispositivos constitucionais.

4 A SEGURANÇA JURÍDICA E AS SUAS VERTENTES NO "BLOCO DE CONSTITUCIONALIDADE" DO ATO JURÍDICO PERFEITO E DO DIREITO ADQUIRIDO. DIREITOS/PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Desde a década de 70, quando o Conselho Constitucional da França reconheceu a existência de princípios fundamentais presentes, ainda que implicitamente, nas leis da República e que, ainda, tais



princípios fundamentais possuiriam valor constitucional que corresponderiam ao "bloco de constitucionalidade", na expressão reavivada por Jean-Louis Bergel, "considerados suficientemente fundamentais e dotados de uma *constância absoluta*, até de uma antiguidade suficiente, para terem valor constitucional, ainda que não resultem expressamente da Constituição"⁴⁵ (destacamos), que não mais se pode contestar o entendimento, fundado na evolução histórica das civilizações, de que os princípios fundamentais é que nutrem a constância de uma Constituição e a sua própria razão de ser, o seu âmago, sob pena de, dela os extirpando, não se poder dizer que se trata ainda daquela Constituição, daquele mesmo regime constitucional, daquele Estado Democrático de Direito.

Se um Estado que se diz Democrático de Direito - que, na conceituação correta, é preciso dizer, é aquele que edita e se submete às próprias normas constitucionais e infraconstitucionais que produz - prevê, no mais, algum tipo de controle da constitucionalidade, não há dúvida alguma de que o legislador e, mormente, o poder constituinte derivado, em que à alma de uma Constituição Federal chega ao ápice da necessidade de observação, deve se submeter e prestar respeito aos princípios fundamentais, de modo a reduzir "proporcionalmente o poder discricionário da administração pública"⁴⁶ "porque tocam o fundo do sistema jurídico".⁴⁷

⁴⁵ BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*, p. 115. O autor faz expressa referência, no contexto da transcrição, à decisão 71-44 DC de 16 de julho de 1971, do Conselho Constitucional da França, quando reconheceu que "os princípios gerais que, procedentes da Constituição ou '*dos princípios fundamentais reconhecidos pelas leis da República*', são ao mesmo tempo verdadeiras disposições constitucionais têm, como tais, uma valor superior ao da lei" (ob. cit., p. 117).

⁴⁶ Ibidem, p. 118.

⁴⁷ Ibidem, p. 121.



É por essas razões que se costuma dizer que a generalidade dos princípios difere da generalidade das puras regras escritas, uma vez que enquanto a norma-regra se destina, precipuamente, para a incidência em determinado suposto fático materializável no mundo fenomênico, por meio do fenômeno jurídico da subsunção à hipótese normativa, a norma-princípio⁴⁸ serve para sustentar construções jurídicas para se dizer se válida ou não a subsunção de suposto fático fenomênico à hipótese normativa e para a construção de novas regras positivas. O respeito aos princípios fundamentais de Direito, portanto, não só valoriza a evolução do Direito, quando viabiliza, por seu intermédio, a criação de novas regras jurídicas, mas também o torna estável, seguro, porque resume inspirações permanentes e universais do Direito, próprias do ser humano e do convívio em grupo, incontestáveis para aquelas civilizações que escolheram o caminho da lei e da ordem como premissas de seu desenvolvimento.

Nos modernos sistemas constitucionais, entre os quais se insere o brasileiro, as normas-princípios encontram-se positivados no texto constitucional, acentuando, nas palavras de Paulo Bonavides, "a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais",⁴⁹ nessa terceira fase de juridicidade dos princípios, a do pós-positivismo e de sua inserção no contexto constitucional expresso.

⁴⁸ "Surgem esses princípios como máximas doutrinárias ou simplesmente meros guias do pensamento jurídico, podendo cedo adquirir o caráter de normas de Direito Positivo" (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*, p. 244). Por isso é que Paulo Bonavides bem atesta que os princípios são normas, e as normas compreendem as regras (textos normativos comuns) e os princípios.

⁴⁹ Ob. cit., p. 237.

Se fundamentam os princípios fundamentais o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais, não há como não transcrever, de uma forma mais alongada, as lições, definitivas, de Paulo Bonavides:

"Daqui já se caminha para o passo final da incursão teórica: a demonstração do reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa; supremacia que não é unicamente formal, mas sobretudo material, e apenas possível na medida em que os princípios são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder.

As regras vigem, os princípios valem; o valor que neles se insere se exprime em graus distintos. Os princípios, enquanto valores fundamentais, governam a Constituição, o regime, a ordem jurídica. Não são apenas a lei, mas o Direito em toda a sua extensão, substancialidade, plenitude e abrangência."⁵⁰

Estabilidade do sistema poderia ser a expressão que, de alguma forma, indica uma das principais funções dos princípios fundamentais, enquanto referentes a direitos fundamentais positivados na Constituição,⁵¹ entre eles *o da segurança dos cidadãos no ordenamento de seu Estado* e o da noção básica de que *podem proceder aos negócios jurídicos na vida privada e pública certos da confiabilidade* do sistema e que, comprando, hoje, um bem, tenham a *paz de espírito* de saber que, amanhã, não serão dele esbulhados por algum afã governamental de cobrir algum rombo "custe o que custar".

⁵⁰ Ob. cit., p. 259-260.

⁵¹ "Em que pesem sejam ambos os termos ('direitos humanos' e 'direitos fundamentais') comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, precedente para a distinção é de que o termo 'direitos fundamentais' se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado (...)." (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 31).



É por isso que o respeito aos princípios fundamentais constitui o cerne *intangível* da Constituição, o núcleo de todo o sistema constitucional, do qual surge, sob a titulação de Estado Democrático de Direito, o Estado civilizado e respeitoso ao seu documento maior.

A *segurança jurídica* se reveste, na Constituição Federal, segundo o disposto no art. 5º, inciso XXXVI, como um *direito fundamental* do cidadão e, além disso, também um princípio fundamental de organização do Estado, que o vincula, inclusive, quando da edição de qualquer norma posterior, segurança essa que se expressa mediante os institutos do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

Tamanho a importância constitucional dada a tais institutos, do *ato jurídico perfeito e do direito adquirido, como direitos-princípios fundamentais*, que foram elevados à nobre tutela do art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, que os transmuda em "cláusulas pétreas". Alguma razão deve existir para tal providência constitucional. Não pode se tornar letra morta, nem que "Lulas", "Dirceus" e "Berzoinis" da vida o queiram.

Como núcleos da estatalidade constitucional (*princípios fundamentais* irrevogáveis - "cláusulas pétreas" - pelo art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal) e da segurança dos cidadãos (*direitos fundamentais* inscritos no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal), tais institutos *não podem ser revogados ou desconsiderados sob qualquer pretexto, inclusive o que se fundamenta em argumentos de justiça*.

4.1 Nem emenda constitucional é capaz

Sob tal ângulo, é preciso dizer que o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (na redação final da PEC 40/03), de alguma maneira tenta ressuscitar as tendências da inconstitucional Lei nº



9.783/99, dos tempos de Fernando Henrique Cardoso, contra a qual o Supremo Tribunal Federal, em cognição sumária, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.010-2, que tramita com o apensamento das ADIs 2.008-1, 2.016-1 e 2.062-5, assim fixou posicionamento que, com absoluta certeza, deverá ser considerado para as futuras contendas judiciais envolvendo a PEC 67/03, e que, novamente por obra do Poder Executivo, com certeza entupirão o Poder Judiciário:

"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, *deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, no caput do art. 1º da Lei nº 9.783/99, de 28.01.1999, a eficácia das expressões "E INATIVOS, e dos pensionistas " e "do provento ou da pensão "*. O Tribunal, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Nelson Jobim e Moreira Alves, também deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender a eficácia do art. 2º e seu parágrafo único da mesma lei (nº 9.783/99), e, por unanimidade, deferiu ainda a medida cautelar, para suspender a eficácia do art. 3º e seu parágrafo único da mencionada lei (nº 9.783/99). Votou o Presidente. Plenário, 30.09.1999." (DJU, Seção 1, capa e p. 2, de 11.10.1999) (destacamos)

Ainda hoje, como sabido, o Poder Executivo contesta, como é moda, a acima transcrita decisão do Supremo Tribunal Federal, adjetivando-a de "absurda", "chocante" e outros vocábulos que o valham, o que bem ilustra que o sistema constitucional brasileiro se encontra diante de mais um governo que, na ânsia de fazer valer seus anseios econômicos *custe o que custar*, prefere rasgar a Constituição Federal e forçar a aprovação de uma emenda constitucional a tutelar a cobrança de contribuição previdenciária dos inativos, como se uma tal providência fosse resolver as agruras de um governo que sequer teve o trabalho de observar (e nem se iria ao ponto de pedir a leitura ponderada) o disposto no art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a possibilidade de emenda constitucional abolir, como pretende a PEC

67/03, o "bloco de constitucionalidade" formado pelos institutos do ato jurídico perfeito e do direito adquirido.

Precisas as palavras de Josemar Dantas, editor do Suplemento Direito & Justiça do Jornal Correio Braziliense, quando, já nos idos de 1999 e sob a empáfia estatal de defesa à Lei nº 9.783/99, indicava: "Vale, pois, advertir que a idéia de taxaço por via de emenda constitucional dos salários dos funcionários já aposentados é aventura destinada a colher novo pronunciamento contrário do Supremo Tribunal Federal. Os açodados burocratas da administração *precisam ler* o art. 60, § 4º, da Constituição. (...) E entre estes figuram com absoluta primazia o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Direito adquirido e ato jurídico perfeito que acabam de alcançar status de coisa julgada pelo STF" (destacamos). Mais adiante, adverte que a contribuição previdenciária dos inativos *"teria algum sentido na Alemanha nazista. É evidente, contudo, estar ele (o então Ministro da Previdência Social do Governo FHC, Sr. Waldeck Ornellas) isolado, pois não há notícia dentro do Congresso de alguém interessado em eliminar os inativos pela progressiva diminuição de seus meios de sobrevivência. A proposta absurda com certeza despertaria o clamor mundial das organizações encarregadas de defender os direitos humanos, à frente a ONU"*⁵² (destacamos).

O Juiz Henry Bianor Chalu Barbosa, com manifestação enfurecida, mas absolutamente coberta de razão, também sob o tópico das tendências a afrontar as "cláusulas pétreas" por emenda constitucional, nos idos das discussões em torno da Lei nº 9.783/99, comentou que, "se o ministro Waldeck Ornellas passou a sofrer de uma úlcera em razão de tal frustração, deve se preparar para uma intervenção

⁵² Editorial intitulado "Soluções para a previdência do servidor". *Suplemento Direito & Justiça do Correio Braziliense*, 25.10.1999.



cirúrgica se pensa que uma emenda constitucional irá resolver o 'problema'. Aconselho a ele e aos parlamentares que releiam o art. 60, § 4º, da Constituição em pleno vigor, que proíbe seja sequer discutida emenda visando a suprimir direitos e garantias individuais. Lembro que entre os direitos individuais está o direito adquirido, como, por exemplo, o do velhinho que passou a vida toda pagando uma contribuição social para que, quando se aposentasse, viesse a receber uma contraprestação (a aposentadoria). De repente, só porque a coisa pública foi mal administrada, ele se aposenta, e o governo quer extorquir-lhe mais contribuições previdenciárias sem nenhuma contraprestação. De fato ele já adquiriu o direito à aposentadoria, vai descontar mais para quê? Para financiar os donos de empresas privatizadas que não cumprem seus compromissos? Tenho fé de que o Supremo, guardião da Constituição, não permitirá tal violação de cláusula pétrea do art. 60, § 4º, da Constituição. A Constituição não é a Geni para ser a toda hora reformada e violentada ao sabor das incompetências da administração. Alguém neste País tem que fazer o governo respeitar a nossa Carta Magna, sob pena de se instaurar ou agravar o reino do arbítrio que o Sr. FHC tanto censurou e combateu no regime militar. A única diferença é que ninguém mais enverga uniforme, nem mesmo o ministro da Defesa. E esse alguém será o STF, que todo cidadão precisa aprender a respeitar, sob pena de naufragar a democracia"⁵³ (destacamos).

Não é à toa que, no contexto de perplexidade que causa o art. 4º, caput e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, já se tenha notícia, conforme descrito por Renato Zerbini Ribeiro Leão,⁵⁴ de que, em decisão de 28.02.2003, a Corte Interamericana de Direitos Humanos, no

⁵³ Artigo intitulado "A sociedade está cansada de pagar a conta". In: *Suplemento Direito & Justiça do Correio Braziliense*, 25.10.1999.

⁵⁴ Corte Interamericana condena taxaço de inativos. *Suplemento Direito & Justiça do Correio Braziliense*, 09.06.2003.



caso "Cinco Aposentados vs. Peru" enalteceu, com, inclusive, respaldo no voto do Presidente da Corte, o brasileiro e professor da Universidade de Brasília (UnB), Antônio Augusto Cançado Trindade, a "necessidade da salvaguarda, tanto pelo ordenamento jurídico nacional quanto pelo internacional, dos direitos inerentes à pessoa humana e sublinha o direito à aposentadoria como um direito adquirido nesses dois ordenamentos". Ao final do texto, Renato Zerbini Ribeiro Leão sugere que os inativos brasileiros "têm a possibilidade de acessar a jurisdição interamericana, caso o Estado brasileiro insista em ferir seus direitos humanos. A taxação dos inativos, no bojo da discussão da atual reforma previdenciária brasileira, é ilegal e imoral".

A conclusão não pode ser outra. Por desrespeito aos arts. 5º, inciso XXXVI, e 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, a proposta formulada no art. 4º, caput e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, *há que ser rechaçada por inconstitucional*, ainda que instrumentalizada por emenda constitucional.

No mais, a teoria de Otto Bachof acerca das normas constitucionais (só na forma, como é o caso do art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/ 03, segundo a redação final da PEC 40/03) inconstitucionais (por violência a preceitos materiais fundamentais, no caso considerados os arts. 5º, inciso XXXVI, e 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal) precisa ser, com urgência, revisitada, redescoberta, para que se impeça a possibilidade de êxito prático na cobrança de contribuição previdenciária dos inativos, uma vez que a proposta de reforma da Previdência, no tópico, é eivada, como classifica Bachof, de

inconstitucionalidade por "contradição com normas constitucionais de grau superior",⁵⁵ o que, à toda evidência, é a hipótese.

Nesse sentido, Ingo Wolfgang Sarlet, mais modernamente, entende que "não apenas uma emenda constitucional que efetivamente venha a abolir (suprimir) um direito fundamental, mas também alguma que venha a atingi-lo de forma equivalente, tendendo à abolição, isto é, ferindo o seu conteúdo essencial, se encontram inequivocamente vedadas pela nossa Constituição".⁵⁶

Eis, portanto, formado o "bloco de constitucionalidade" na união dos institutos do ato jurídico perfeito e do direito adquirido, condicionados como "cláusulas pétreas" pelos arts. 5º, inciso XXXVI, e 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, inegavelmente ofendidos pelo art. 4º, caput e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, *mormente se levadas em consideração as situações daqueles servidores aposentados anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 20/98 e os que já tenham implementado as condições para o gozo da aposentadoria após aquela emenda, como já explicitado.*

4.2 A PEC 67/03 viola o ato jurídico perfeito e o direito adquirido

⁵⁵ *Normas constitucionais inconstitucionais?*, p. 54-55. Lembrou, Saulo Ramos, quanto a essa teoria da inconstitucionalidade das normas só formalmente constitucionais, que, embora "a maioria dos juristas deteste o constitucionalista alemão chamado Otto Bashof ('sic'), sua atrevida teoria voltará a ser discutida entre nós" (Totalidade de um pouco só. *Correio Braziliense*, 23.08.2001).

⁵⁶ *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 366.



É indubitável que a taxação dos inativos "em gozo de benefícios" dos proventos da aposentadoria está respaldada no *direito adquirido* desses aposentados em continuarem a gozar de suas aposentadorias, não tributáveis, concedidas sob a égide de normas constitucionais que não condicionavam o recebimento dos proventos a qualquer tipo de "desconto" a título de contribuição para regime jurídico próprio de previdência, do qual já são beneficiários, caracterizando o *ato jurídico perfeito*.

Imagine-se a hipótese limite em que, contando com 34 anos de serviço público, por exemplo, determinado servidor se veja surpreendido por emenda constitucional que prorroga o tempo para a aquisição do direito à aposentadoria para 40 anos, e que, adiante, já com 39 anos (tente aos regramentos de emendas constitucionais e supostamente *confiando, por segurança*, no sistema constitucional) de serviços prestados, nova emenda constitucional prorrogue o tempo de serviço para 50 anos ou 65 anos. De emenda em emenda, evita-se a ocorrência do direito adquirido à aposentadoria, e o servidor que, eventualmente, já tenha adquirido o direito à aposentação por quaisquer dessas emendas sucessivas nunca poderá se aposentar, porque *não há estabilidade no regime previdenciário*, a não ser que retorne, das tumbas, para o mundo dos vivos.

É tão absurda a hipótese e tão interessante a similitude com emendas constitucionais que se seguem no tempo (e a PEC 67/03 não foge à regra) no Brasil com "regras de transição" e imposições tributárias nunca antes imaginadas seriamente, que não há como fugir da flagrante constatação de que não pode o aposentado, o inativo, "em gozo de benefícios" (palavras da PEC 67/03) dos proventos de sua aposentadoria, ser alvo, como sujeito passivo de exação tributária, de contribuição



previdenciária incidente sobre aqueles proventos, a não ser que se admita, ao contrário da Corte Interamericana de Direitos Humanos, que o direito à aposentadoria não é um direito humano e que poderá ser descontado, dos proventos, tudo o que for necessário para se cobrir os rombos causados por uma péssima Administração Pública, até que se chegue, de desconto em desconto (porque os inativos, também como todos os brasileiros, pagam o imposto de renda das pessoas físicas, mas não mais possuem a possibilidade de labor ao Estado, porque ao Estado já contribuíram segundo as normas vigentes à época da aquisição do direito à aposentadoria), à possibilidade de também se taxar os inativos do RGPS (para isso só falta o primeiro passo maquievélico) e, assim, ao paulatino extermínio de todos os aposentados do País, com a solução, enfim, do déficit previdenciário.

Seja como for, a aposentadoria concedida aos ora inativos, em pleno gozo de seus proventos, o que também é válido para os demais inativos que galgaram os requisitos para a aquisição do direito posteriormente à Emenda Constitucional nº 20/98, constitui-se *ato jurídico perfeito*, uma vez que concedida, em sua época própria, sob a égide das constitucionais normas que regiam a aquisição do direito e que previam, expressamente, a intributabilidade da aposentadoria.

O *ato jurídico perfeito*, mais do que o *direito adquirido*,⁵⁷ é o núcleo, ao contrário do que muitos imaginam, do "bloco de

⁵⁷ Isso porque não há como se negar a existência de entendimentos de certos juristas que, embasados em decisões esparsas da Justiça, consideram que as garantias do direito adquirido e da coisa julgada se dirigem à lei ordinária, mas não à Constituição, ou de que não há direito adquirido "contra" (como se isso fosse possível, já que é a própria Constituição que o arrola como "cláusula pétrea") o texto constitucional, caracterizando a dificuldade doutrinária na conceituação do que seja, efetivamente, direito adquirido. Seja como for, para os efeitos deste estudo, o "bloco da constitucionalidade" formado pelo elo indestrutível do ato jurídico perfeito e do direito adquirido não se abala com eventuais revezes conceituais.

constitucionalidade" de tutela e proteção dos servidores inativos, até porque desde a edição dos §§ 1º e 3º do art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, ilustra-se a constante intenção do constituinte reformista, quebrada pela PEC 67/03, em *preservar as regras do jogo*, de modo a evitar afronta à segurança das relações jurídicas, um dos pilares sobre o qual se sustenta o Estado dito Democrático de Direito.

Se não bastasse o quanto exposto, o Supremo Tribunal Federal, atento ao *respeito ao ato jurídico perfeito*, por jurisprudência consolidada na Súmula 359, assim fixou posicionamento: "Súmula 359. Ressalvada a revisão prevista em lei, *os proventos da inatividade regulam-se pela lei vigente ao tempo em que o militar, ou servidor civil, reuniu os requisitos necessários*, inclusive a apresentação do requerimento, quando a inatividade for voluntária" (destacamos).

O Supremo Tribunal Federal consagrou a aplicação do princípio do *tempus regit actum*, fundamental no respeito ao art. 5º, inciso XXXVI, e ao art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal; enfim, ao "bloco de constitucionalidade" da *análise conjunta e inseparável* do ato jurídico perfeito e do direito adquirido. A consolidar a incontestabilidade das razões acima, são esclarecedoras as lições de Mauro Roberto Gomes de Mattos, no sentido de que o "Supremo Tribunal Federal, através de uma jurisprudência firme, tem entendido que o servidor público, ao aposentar-se ou reformar-se, tem direito a ver seus proventos calculados em conformidade com *a legislação vigente ao tempo em que preencheu os requisitos necessários para a aposentadoria voluntária ou a reforma*. E que as condições que consagram os direitos adquiridos e as condições da aposentação - proventos e vantagens financeiras - são aquelas vigentes no momento em que o servidor reuniu os requisitos necessários,



apresentando ou não o seu requerimento de aposentadoria. (...) Colocado e exposto o tema, é de se registrar que *o direito adquirido é o pilar da base de sustentação de que a futuridade de normas administrativas ou jurídicas não teriam o condão de invadir a aposentação, mantendo-se irreduzível o benefício já concedido, imune às alterações futuras prejudiciais aos interesses do titular do direito subjetivo*. Com efeito, Bandeira de Mello em magistral, arguta e erudita análise, assinala que ocorre direito adquirido para as hipóteses como a presente, diante de normas gerais em que o *"único sentido do direito é a FUTURIDADE, é o resguardo ulterior do benefício legal (...) quando o sentido do ato jurídico gerador da situação só se explique logicamente (...) como uma decisão de dispor para o futuro, modo que seu conteúdo nuclear consista precisamente em investir alguém numa posição de direito impermeável às novas regras blindada contra o influxo de ulteriores disposições normativas"*.⁵⁸

É evidente, pois, que o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (na redação final da PEC 40/03), é natimorto de tão inconstitucional que é. Aliás, tal proposta está sendo conduzida em um contexto de completa falta de técnica jurídica, como identificado, em que o desespero causado por um rombo advindo de imprudentes administrações do regime previdenciário cria problemas que não podem, a bem do Estado Democrático de Direito, ser resolvidos da forma pretendida, *pela injusta tributação dos inativos*.

Interessante é constatar que Nicolau Maquiavel, com os temperamentos devidos no exame de sua obra, tenha escrito algo tão apropriado para os dias de hoje: "O mesmo acontece com as coisas de estado, já que, quando se conhecem com antecedência (o que só ocorre

⁵⁸ Compêndio de direito administrativo - servidor público, p. 287-289.



quando se é prudente) os males que surgem, eles se curam facilmente; mas, quando por não terem sido identificados, deixa-se que cresçam a ponto de todos passarem a conhecê-los, não há mais remédio".⁵⁹

5 CONCLUSÕES PONTUAIS

Como conclusões, no que é fundamental, tem-se que:

i) a pretendida contribuição previdenciária para o custeio do regime próprio de previdência dos inativos possui natureza tributária em razão dos desideratos que manifesta no art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03 (segundo redação final da PEC 40/03), podendo ser tida como uma natimorta contribuição previdenciária de natureza social ou parafiscal, regida pelo sistema constitucional da parafiscalidade, com características, desprezadas na PEC 67/03, contributiva, sinalagmática, retributiva e vinculativa;

ii) é uma contribuição previdenciária natimorta, porque, não só perante o sistema constitucional, mas, também, ontologicamente, é impossível considerar os inativos como contribuintes de seu próprio regime de previdência, quando, em verdade, são seus beneficiários;

iii) a pretendida contribuição previdenciária dos inativos não se amolda ao regime constitucional vigente, quer quanto à observância de princípios do sistema tributário, quer quanto à sua compatibilização com os arts. 5º, *caput* e inciso XXXVI; 60, § 4º, inciso IV; 150, incisos II e III, alínea a; 154, inciso I; 194, parágrafo único, inciso IV; 195, inciso II, e 201, da Constituição Federal, configurando-se uma ilha de falta de lógica técnica, agressora, ainda, da segurança jurídica;

⁵⁹ O príncipe, p. 12.

iv) o art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, viola o "bloco de constitucionalidade" formado pela união inseparável dos institutos do ato jurídico perfeito e do direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI, e art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal), sendo uma norma formalmente constitucional, mas violadora de normas instituidoras de preceitos materiais fundamentais ao Estado Democrático de Direito e, assim, portanto, irremediavelmente inconstitucional, ainda que instrumentalizada por proposta de emenda constitucional, e

v) ao servidor público inativo que, à data da promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, já tenha implementado as condições para o gozo dos benefícios da aposentadoria, o mesmo se aplicando para aqueles servidores que implementaram as condições após a Emenda Constitucional nº 20/98 (o que parece não agradar a muitos) e ainda antes da infeliz espera da aprovação da PEC 67/03, tendo direito adquirido à aposentadoria, que foi concedida sob a égide de normas constitucionais e legais que não previam a tributabilidade dos proventos (Súmula 359 do Supremo Tribunal Federal) - portanto, caracterizando-se como um *ato jurídico perfeito* a concessão estatal da aposentadoria -, não se aplica, por inconstitucionalidade a direitos/princípios fundamentais, o disposto no art. 4º, *caput* e parágrafo único, incisos I e II, da PEC 67/03, permanecendo íntegro o direito ao recebimento dos proventos da aposentadoria (e das pensões, para os pensionistas, cujas considerações deste estudo a eles se aplicam).

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BARBOSA, Henry Bianor Chalu. A sociedade está cansada de pagar a conta. *Suplemento Direito & Justiça do Correio Braziliense*, 25.10.1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. Trad. Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Proposta para uma nova classificação dos tributos a partir de um estudo sobre a instituição de contribuição previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições previdenciárias: questões atuais*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 155-189.
- _____. Contribuição dos inativos - um bom combate. *Correio*



Braziliense, 03.02.1999.

COIMBRA, J. R. Feijó. *Direito previdenciário brasileiro*. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Trabalhistas, 1998.

DANTAS, Josemar. Soluções para a previdência do servidor. *Suplemento Direito & Justiça do Correio Braziliense*, 25.10.1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisa Tributária nº 17*, Tema: Contribuições Sociais, São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Resenha Tributária, p. 109-148, 1992.

FISCHER, Octávio Campos. *A contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

GAIA, Terezinha Sueli Sá de Souza. Contribuições especiais e a Seguridade Social brasileira. In: *Tributação em Revista*, Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal/Unafisco Sindical, ano 9, n. 35, p. 28-30, jan./mar. 2001.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

LEÃO, Renato Zerbini Ribeiro. Corte Interamericana condena taxaço de inativos. *Suplemento Direito & Justiça do Correio Braziliense*, 09.06.2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Contribuição social dos aposentados - Lei nº 9.783/99 -inconstitucionalidades. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, jun. 1999.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MARTINEZ, Wladimir Novaez. A contribuição previdenciária dos servidores federais inativos e seus pensionistas. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, maio 1999.

MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. *Compêndio de direito administrativo – servidor público*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.



- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MÉRIGOT, Jean-Guy. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. Trad, Guilherme Augusto dos Anjos. In: Revista de Direito Administrativo, São Paulo: *Revista dos Tribunais*, n. 33, p. 54-66, 1953.
- MIRANDA, Dalton César Cordeiro de. Orçamento público participativo federativo: uma proposta de elaboração. In: CAMPOS, Dejalma de (coord.). In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Publicação Oficial da Academia Brasileira de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 9, n. 38, p. 153-163, maio/jun. 2001.
- NEVES, Luís Fernando de Souza. *COFINS: Contribuição Social sobre o Faturamento - Lei Complementar nº 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- RAMOS, Saulo. Totalidade de um pouco só. *Correio Braziliense*, 23.08.2001.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. As contribuições incidentes sobre o faturamento e a não-incidência prevista no art. 155, § 3º, da Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 2, 1998, p. 99-116.

