

A NOVA CONTRIBUIÇÃO DE INATIVOS E PENSIONISTAS

Leandro Paulsen* e Arthur Maria Ferreira Neto +

INTRODUÇÃO - PARTE I - 1. Concepção tradicional das contribuições; 2. O novo Estado Social e a tributação; 3. Comutatividade e Seguridade Social; 4. Invocação da solidariedade para fins de tributação; - PARTE II - 1. Do suposto direito adquirido a não sofrer a incidência da contribuição; 2. Da irredutibilidade de vencimentos; 3. Do princípio da segurança jurídica; 4. Do princípio da isonomia - CONCLUSÃO.

INTRODUÇÃO

Com o advento da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, profundas alterações foram realizadas na estruturação da Seguridade Social, especialmente no que tange ao seu regime de custeio através da tributação, bem como em relação às regras específicas da previdência social.

O caput do art. 40 da Constituição, em sua nova redação, veio tanto a consagrar, de modo expresso, o caráter solidário dos regimes de previdência dos servidores públicos federais, estaduais, distritais e municipais, quanto autorizar a criação de contribuição social de inativos e pensionistas. O novo § 18º do mesmo dispositivo constitucional indicou a base de cálculo e a alíquota que devem ser observadas na

* Juiz Federal. Professor de Direito Tributário. Especialista em Filosofia e Economia Política. Mestrando em Direito do Estado pela UFRGS. Presidente da Escola Superior da Magistratura Federal - ESMAFE/RS.

+ Professor de Direito Tributário. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Mestrando em Direito Tributário pela UFRGS.

instituição da nova exação, ao determinar sua incidência “sobre os proventos de aposentadoria e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.”

Por sua vez, o parágrafo único do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41 estabeleceu hipóteses em que as bases de cálculo das contribuições de inativos e pensionistas em gozo de benefícios ou com os requisitos para tanto já preenchidos quando do seu advento deverão observar padrões diferenciados. Relativamente às contribuições criadas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, o novo tributo incidiria sobre o montante superior a 50% do valor do benefício máximo pago no regime geral de previdência. Em relação às aposentadorias e pensões dos servidores da União, a nova contribuição incidiria sobre a quantia que superar 60% do valor do benefício do regime geral de previdência.

O presente trabalho será dividido em duas partes.

Na primeira, pretende-se identificar os elementos pertinentes à natureza intrínseca das contribuições de Seguridade Social, espécie tributária em que se enquadra a nova contribuição previdenciária de inativos e pensionistas. Sendo as contribuições tributos estritamente finalísticos, a plena compreensão das características da exação autorizada pela EC 41/03 parte necessariamente da especificação da finalidade que através dela se almeja atingir. Por essa razão é que os elementos caracterizadores da nova contribuição encontram-se estritamente relacionados com o modo pelo qual o Sistema de Seguridade Social foi estruturado na Constituição de 1988. Esta consideração faz com que sejam de pronto afastadas todas as posturas que defendem a existência de elementos apriorísticos para as espécies tributárias, anteriores a qualquer positivação no texto constitucional. Assim, na primeira seção, será analisada criticamente a bastante divulgada natureza retributiva das contribuições sociais, tendo como ponto de partida a definição do modelo de Seguridade Social adotado pela Carta Política de 1988, mesmo no período anterior à promulgação da EC 41/03. A primeira parte deste estudo será propedêutica para a segunda.

No segundo momento deste artigo, tendo como pressuposto a natureza interna das contribuições de Seguridade Social na Constituição brasileira, será averiguada a conformidade das novas normas de competência com totalidade normativa do ordenamento constitucional, de modo a apontar se novas exações se apresentam ou não como violadoras das garantias constitucionais do direito adquirido, da segurança jurídica e da isonomia tributária.

PARTE I

1 CONCEPÇÃO TRADICIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES

A doutrina tradicional do Direito Tributário sempre enfrentou dificuldades na tentativa de focalizar a natureza jurídica das contribuições, especialmente daquelas

destinadas à Seguridade Social.

Entre nós, um dos autores que mais se aprofundou na exploração do elemento qualificador das contribuições foi Geraldo Ataliba¹, tendo ele se empenhado energicamente na justificação do que seria o caráter autônomo desta espécie tributária. Ao identificar o elemento diferenciador deste tributo, veio ele a afirmar que teríamos “verdadeira” contribuição² somente “quando a base designada pela lei for uma medida (um aspecto dimensional) do elemento intermediário, posto como causa ou efeito de atuação estatal.”³ Este elemento, mesmo sendo de difícil identificação e especificação nos casos concretos, destacava indiretamente a noção de que a exigência das contribuições tinha como propósito a realização de uma atividade do Estado ou que manifestasse relevante interesse público. De qualquer modo, mesmo tendo afirmado a autonomia das contribuições frente às demais espécies, Ataliba, no discorrer de sua obra, acaba por reconhecer, em razão do cunho especial deste tributo, que as contribuições, conforme a espécie particular de que se tivesse tratando, deveriam “guardar relação direta com o benefício especial, ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo”.⁴ Esta relação direta entre a exigência tributária e o benefício especial ou a atuação estatal direcionados ao contribuinte indicaria o elemento essencial da referibilidade nas contribuições.

Tornou-se, portanto, senso comum em nosso pensamento tributário a afirmação categórica de que o pagamento de contribuição social impõe ao Estado o dever de realizar uma atividade específica ou prestar um benefício determinado àquele que arcou com o respectivo ônus tributário. Nesta medida, seria ponto nuclear nas contribuições o estabelecimento de uma relação de causa e efeito entre pagamento do tributo e recebimento de vantagem específica⁵ direcionada ao particular, seja através de um benefício econômico, seja através da prestação de uma atividade.

Tal raciocínio mecanicista esbarrou, porém, em algumas dificuldades quando da sua aplicação na análise específica das contribuições de Seguridade Social previstas no art. 195 da Constituição.

Tanto é verdade que tributaristas do mais alto calibre vieram, com certa frequência, a vincular às contribuições de Seguridade Social um caráter interno variável e oscilante⁶. Dentro desta perspectiva, as contribuições seriam ora verdadeiros

¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

² Interessante notar que, segundo o autor, não chegou a ser efetivamente estabelecida nenhuma “verdadeira” contribuição pela Constituição de 1988. (op. cit., fl. 182)

³ ATALIBA, op. cit., fl. 185.

⁴ ATALIBA, op. cit., fl. 196.

⁵ Não há como se negar que os defensores desta postura buscaram a sua fonte de inspiração nos clássicos ensinamentos de Dino Jarach, um dos principais interlocutores no debate da aplicação da teoria da causalidade no Direito Tributário, tendo afirmado: “Se o princípio da capacidade contributiva é causa do imposto, será em primeiro termo obrigado ao tributo o sujeito que se encontra em uma relação tal, com o fato impositivo, que a ele se possa atribuir, em uma via principal, a capacidade contributiva. O mesmo se pode dizer, *mutatis mutandis*, com referência à taxa e à contribuição: também, para estes tributos, é obrigado, em primeiro termo, aquele que goza do serviço administrativo ou de vantagem especial, que constituem respectivamente a causa da taxa ou da contribuição.” (O fato Impositivo – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 156).

⁶ Defendem a natureza híbrida das contribuições de seguridade social, entre outros, Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 44), Sacha Calmon Navarro Coelho (Comentários à Constituição de 1988, 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 8/11) e Misabel de Abreu Derzi (Contribuições, in Revista de Direito Tributário n. 48, jun./1989).

impostos, ora verdadeiras taxas, natureza esta que variaria de acordo com o pressuposto de fato que daria ensejo à tributação. Quando exigidas do empregador, as contribuições de Seguridade Social deveriam ser qualificadas como típicos impostos, pois o fato que geraria a incidência tributária deveria necessariamente manifestar parcela de riqueza do contribuinte, assim como deveria estar desvinculado de qualquer atuação estatal (v.g. faturar, auferir lucro ou pagar folha de salário). Por outro lado, quando exigida do trabalhador, a contribuição social deveria ser definida como verdadeira taxa, pois somente ganharia sentido a cobrança da exação na medida em que o fato imputador da obrigação tributária gerasse o dever de se pagar o exato montante necessário para cobrir a despesa estatal assumida no custeio de benefício previdenciário específico e individualizado.

Assim, nesta perspectiva bivalente, o pagamento de contribuição de Seguridade pelo trabalhador – a qual seria, na verdade, taxa para alguns autores – obrigaria o Estado a entregar um benefício individualizado àquele que se sujeitou ao encargo, vantagem esta que representaria a própria razão de ser da exigência tributária. Corolário direto deste raciocínio é que, uma vez demonstrada a ausência de benefício específico a ser gozado pelo contribuinte, estaria rompido o liame causal que garantia legitimidade à contribuição, tornando completamente inócua a permanência no mundo jurídico da exigência do tributo.

Qual é, portanto, a relevância destas considerações na análise da nova contribuição social exigida de servidores inativos e pensionistas, principalmente após a autorização consagrada com o advento da Emenda Constitucional nº 41/03? O principal obstáculo que se enfrenta ao tentar-se afirmar a constitucionalidade da contribuição de Seguridade exigida de servidores inativos e pensionistas é o de como justificar a cobrança deste novo tributo daqueles que já custearam, durante o período de tempo determinado em lei, o benefício previdenciário que hoje estão legitimamente usufruindo, os quais, ainda, não receberão vantagem adicional do Sistema de Previdência, em medida equivalente ao ônus tributário adicional que estarão suportando. A cobrança de contribuição de Seguridade Social de servidores inativos e pensionistas passa, assim, obrigatoriamente pela averiguação da natureza contraprestacional desta exação, invocada a larga margem pelos ensinamentos tradicionais no Direito Tributário.

Deve-se, pois, averiguar se esta natureza tradicionalmente atribuída às contribuições de Seguridade Social não parte de uma noção pré-concebida e se encontra efetivo amparo no texto constitucional.

2 O NOVO ESTADO SOCIAL E A TRIBUTAÇÃO

Antes de vasculhar-se a Constituição com o intuito de localizar em seu texto a existência ou não de base positiva para o propalado caráter retributivo das contribuições de Seguridade, mostra-se relevante o questionamento acerca da postura adequada do Estado Moderno diante do novo espectro de exigências que começam a surgir no seio da sociedade atual. A questão, portanto, parte necessariamente da análise da

postura do Estado diante dos novos problemas sociais, ou seja, do papel que deve assumir ao moldar o seu sistema de Proteção Social, juntamente com o correlato regime de tributação necessário ao seu custeio.

Nas últimas décadas, o complexo formador da sociedade civil modificou-se, principalmente em razão da fragilização de suas instituições sociais básicas e da ampliação do volume e do conteúdo das prestações que se exige sejam realizadas pelo Estado. Tais alterações vieram a transfigurar a própria situação dos indivíduos dentro do contexto social. Hoje, vivenciamos uma realidade em que os males de relevância coletiva encontram-se massificados, atingindo expressivas parcelas da população, a ponto de criar uma específica categoria social composta por aqueles permanentemente acometidos por esta situação de prejudicialidade. Temos, pois, na atualidade, uma categoria de excluídos da sociedade civil que não pode mais ser vista apenas como um grupo social marginalizado, dotado de contornos limitados. Além disso, os próprios prejuízos a que esta classe se vê sujeita também não podem ser entendidos como uma situação esporádica, passageira ou excepcional. Na verdade, os excluídos de hoje compõem um estrato amplo dentro da sociedade, cuja situação de exclusão e precariedade não é mais temporária, mas de duração ilimitada no tempo. O desemprego, na realidade atual, não pode mais ser vislumbrado como um mero risco a que o indivíduo está, conforme as suas circunstâncias particulares, excepcionalmente sujeito. A massificação do desemprego, em caráter prolongado, acaba por impedir que uma parcela expressiva da coletividade dê conta dos meios necessários para sua subsistência e para seu desenvolvimento mínimo, fazendo com que esta categoria ampla de marginalizados necessite de auxílio do Estado de modo intenso e por período indeterminado.

A descrição desta realidade parece refletir perfeitamente o quadro atual vivenciado no Brasil. O elevadíssimo índice de desemprego experimentado no contexto brasileiro e o muito divulgado déficit financeiro da Seguridade Social são fatos que dispensam maiores demonstrações. Entretanto, as referências acima explicitadas, curiosamente, partem de constatações e relatos fornecidos por Pierre Rosanvallon, ao identificar o fenômeno da *exclusão* no contexto europeu, o que, segundo o autor, demonstram a insuficiência no sistema de Seguridade Social francês e acabam por exigir alterações na estrutura do Estado Social daquele país.

Em sua obra, *A Nova Questão Social*⁷, Rosanvallon defende a falência do modelo securitário na estruturação do sistema francês de Seguridade. O modelo clássico de Seguridade Social, estruturado com base em um paradigma securitário⁸, assume como fundamento a eleição de um conjunto de males coletivamente relevantes (doenças, acidentes de trabalho, precariedade em razão de idade avançada, etc...) para os quais a sociedade se dispõe a ratear, entre seus integrantes, a responsabilidade por estes riscos sociais, assumindo, assim, os custos financeiros necessários para superação ou minoração destes. Na “sociedade securitária”, a utilização do conceito de risco na estruturação do Sistema de Proteção Social mostra-se plenamente

⁷ *The New Social Question – Rethinking the Welfare State*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 2000.

⁸ ROSANVALLON, op. cit., p. 16.

adequada, já que a sujeição do indivíduo à determinada situação de prejudicialidade representa apenas um mal esporádico, limitado no tempo. Além disso, nesta realidade, não se permite sejam determinados, de modo preciso, aqueles que estarão sujeitos aos prejuízos coletivamente relevantes. Por isso, dentro desta conjectura social, nada mais adequado, para os indivíduos interessados em se resguardarem individualmente destes riscos sociais, do que o estabelecimento de um contrato de seguro com o Estado, em que os sujeitos auto-interessados se obrigam a arcar com o pagamento de um ônus econômico que guarde estrita pertinência com o montante necessário para que a entidade estatal esteja financeiramente apta a garantir custeio das prestações a que cada um poderá eventualmente fazer jus. Em última análise, o modelo securitário de Seguridade Social estabelece um vínculo comutativo entre e o particular e o Estado, criando um “sistema de compensações” que assume a idéia de “pura justiça contratual”⁹.

Ocorre que, dentro do novo contexto social, o conceito fundamental de risco, baseado na idéia de que existe uma situação prejudicial igualmente distribuída entre os integrantes da comunidade e de difícil previsibilidade, mostra-se, hoje, impreciso e inadequado. Rosanvallon apresenta dois motivos que levam a fragmentação deste conceito de risco. Primeiramente, o surgimento do já referido fenômeno da exclusão, oriundo do desemprego em massa e prolongado no tempo, cria uma categoria social permanente e passível de determinação, a qual se mostrará como a destinatária principal destas prestações estatais. Rosanvallon defende, ainda, que os avanços científicos no campo da genética permitirão ao indivíduo cada vez mais saber de antemão quais serão os males a que ele biologicamente poderá vir a se sujeitar. Assim, dotado deste progressivo conhecimento genético, em que cada um tenderá a saber, com razoável precisão, dos seus limites e predisposições biológicas, a sociedade deixará de pensar em perigos coletivamente relevantes e passará a entender o risco como algo eminentemente individualizado.

Numa sociedade em que podemos identificar, de modo relativamente preciso, qual parcela estará mais sujeita aos riscos e prejuízos coletivamente relevantes e na qual os bem postados dentro da sociedade assumem convicções de que não estão propriamente abrangidos pelas faixas de risco nem estão individualmente predispostos a se verem acometidos por um mal específico, o pensar em um contrato de seguro firmado pelo Estado com o intuito de os indivíduos resguardarem-se de riscos e perigos coletivos passa a representar um verdadeiro *nonsense*¹⁰. Hoje, portanto, o véu da ignorância de Rawls está rompido de modo irreparável¹¹ e qualquer tentativa de aplicação de uma justiça meramente procedimental fracassará.

Assim, para a resolução desta nova dimensão de problemas sociais, os modelos tradicionais de atuação estatal na proteção do indivíduo contra os prejuízos coletivamente relevantes, fundados estritamente em uma relação securitária, por certo

⁹ ROSANVALLON, op. cit., p. 14.

¹⁰ “If some know they will be spared some costly serious illness, will they agree to continue paying the same contributions for health insurance as those who are genetically condemned to develop that affliction?” (op. cit., p. 30)

¹¹ ROSANVALLON, op. cit., p. 21.

não dão mais conta. Impõe-se, pois, a estruturação de um novo princípio inspirador do sistema de proteção social.

Esse novo princípio inspirador seria para Rosanvallon a solidariedade¹². Enquanto que, no modelo securitário, o sistema de Seguridade preocupava-se apenas com a higidez da técnica de seguro a ser aplicada, agora, através do modelo solidário, passa-se a ter um valor específico a ser promovido. Com isso, deve o Estado passar a pensar na Seguridade Social não mais como uma relação contratual mantida com a coletividade que governa, mas precisamente como uma questão de cidadania¹³. Aliás, a própria coletividade passa a assumir obrigações para com seus membros pelo seu fato destes estarem envolvidos na vida comunal. Assim, a Seguridade solidária deixa de escorar-se em um critério exclusivamente de justiça comutativa, em que cada indivíduo pensa em adimplir tão-somente o ônus econômico necessário para custear seu potencial benefício, e passa a adotar um critério de justiça distributiva, em que se almeja dar a cada cidadão o que lhe é devido de acordo com suas particularidades e diferenças¹⁴.

Como forma de custeio do modelo solidário de Seguridade Social, Rosanvallon entende ser necessária a adoção de uma tributação distributiva, já que o financiamento do sistema mediante simples contribuição¹⁵ não se mostraria suficiente. Na tributação, portanto, a conseqüência direta desta mudança de paradigma é a necessidade de se abandonar a idéia de retributividade como fundamento do custeio e a de comutatividade na entrega das prestações sociais¹⁶. Em seu lugar, exige-se uma tributação social, em que todos os membros da coletividade, jungidos pelo dever cívico de manter um sistema de Seguridade Social duradouro e eficiente, estariam potencialmente indicados a arcar com seu financiamento.

3 COMUTATIVIDADE E SEGURIDADE SOCIAL

No tópico anterior, tentou-se demonstrar que a estruturação de um sistema de proteção social baseado em um modelo solidário, abandonando-se o tradicional paradigma securitário, seria não apenas uma opção razoável e adequada, mas propriamente uma exigência direta das atuais contingências sociais. Ocorre que tal argumentação, por si só, não autoriza seja justificada a instauração ou aplicação de um modelo solidário no contexto jurídico brasileiro. Tais apontamentos, do modo

¹² "...we are moving progressively toward the 'logic of solidarity', by which I mean a system of direct redistribution, rather than a general insurance scheme under the veil of ignorance." (op. cit., p. 21)

¹³ ROSANVALLON, op. cit., p. 27.

¹⁴ "...relations between the notions of justice and solidarity are changed when information promotes differences. In other words, tearing the veil of ignorance means a return to the traditional opposition between distributive justice and commutative justice." (op. cit., p. 31).

¹⁵ Do que se extrai do seu texto, a contribuição, no Direito francês, não possui natureza tributária. Portanto, quando o autor defende a necessidade da adoção de um sistema de proteção social escorado na tributação (p. 41), devemos compreender que está ele apontando a necessidade de abandono de um custeio meramente contraprestacional para a utilização de um modelo financiado mediante uma tributação distributiva, ou seja, em que o critério para a imposição do ônus tributário é uma característica determinada do contribuinte (e.g. capacidade econômica) e não propriamente o recebimento de um benefício aritmeticamente correlato.

¹⁶ "The shift to a system of solidarity implies breaking with the implicit expectation of an equivalent, the organizing principle of social insurance." (op. cit., p. 51)

como apresentados, apenas estariam aptos a incitar o debate público, ficando o acolhimento desta postura sempre submetido à vontade política do poder instituído. Considerando que nosso ordenamento jurídico encontra-se organizado sob uma Constituição rígida, impõe-se averiguar se o seu texto positivo estabelece para Seguridade Social um modelo securitário a ser seguido ou se permitiria a estruturação de um sistema inspirado na solidariedade.

Assim, sendo a Constituição o alicerce fundamental na definição do papel do Estado no combate aos riscos a que estamos coletivamente sujeitos, cabe averiguar os limites dentro dos quais poderá ele atuar, bem como a carga de responsabilidade que pode ser imputada à sociedade na manutenção ou expansão do sistema de Seguridade Social.

É desnecessária a realização de um extraordinário esforço exegético para que seja identificado o modelo a ser seguido na estruturação da Seguridade Social sob o pálio da Constituição Republicana de 1988. Isso porque a só leitura do *caput* do art. 195 da Constituição¹⁷ não deixa expressiva margem para digressões acerca do grau de responsabilização que pode recair sobre a sociedade no financiamento da Seguridade Social. Ora, o texto constitucional é suficientemente claro ao imputar a toda a coletividade o ônus pela manutenção e pelo custeio do sistema de proteção social vigente em nosso país, estando todos os indivíduos¹⁸ potencialmente indicados a serem chamados a arcar com seu financiamento.

O modelo solidário encontra-se, pois, expressamente positivado em nosso ordenamento constitucional. Aliás, considerando a franqueza e a retidão do texto da Constituição neste particular, causa estranheza o pouco consenso que se encontra na comunidade jurídica sobre a questão.

De qualquer modo, as discordâncias existem. Tais posturas discordantes, negadoras do caráter solidário já traçado, normalmente, fundam-se na leitura de outros dispositivos constitucionais, os quais, em princípio, se prestariam à justificação de um custeio da Seguridade Social que assumisse, direta ou indiretamente, um caráter retributivo/comutativo.

O parágrafo 5º do art. 195¹⁹ é freqüentemente invocado com o intuito de demonstrar que o Constituinte teve a intenção de atribuir à Seguridade um caráter estritamente contraprestacional. Defende-se, nesta leitura do dispositivo constitucional, que a Constituição ao exigir uma concreta e integral fonte de custeio para a criação ou extensão de prestações sociais teria, ainda, demonstrado a intenção de vincular a instituição de novas contribuições (ou a majoração das já existentes) aos benefícios

¹⁷ "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..."

¹⁸ A referência constitucional no sentido de que todos podem ser indicados a custear a Seguridade deve ser lida com a sutil ressalva daqueles que não manifestam capacidade econômica mínima. Obviamente que, mesmo sendo dever de todos o financiamento do sistema protetivo, esta imposição não poderá recair sobre aqueles que sequer manifestam condições mínimas de se manterem, os quais aliás serão os principais destinatários das prestações carreadas pela Seguridade Social. A exigência, no caso, de capacidade econômica mínima é obtida através da ponderação entre a autorização constitucional para a tributação solidária no financiamento da Seguridade social e a necessária observância dos princípios da dignidade da pessoa humana e do não-confisco.

¹⁹ Art. 195, § 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

específicos que se pretendesse criar ou estender. Com isso, nenhuma contribuição de Seguridade teria sua criação autorizada pelo texto constitucional que não fosse para introduzir uma nova gama de vantagens sociais, o que demonstraria que os benefícios e serviços oferecidos pela Seguridade Social guardariam estrita pertinência com as quotas tributárias arcadas pelos contribuintes.

Analisando o citado dispositivo, Uendel Domingues Ugatti vem a localizar no texto constitucional o por ele batizado “Princípio²⁰ da Contrapartida”, o qual, além de exigir uma efetiva fonte de custeio para todas as prestações realizadas pela Seguridade Social, também impediria a instituição ou majoração de contribuições que não mantivessem uma relação direta com novos benefícios ou serviços postos à disposição da comunidade²¹. Estaria, assim, justificada a presença do modelo securitário em nosso texto constitucional, o que demonstraria, ainda, ser a Seguridade Social um sistema exclusivamente atuarial, tal como fundo de capitalização privado, em que o primordial valor consagrado pelo Constituinte teria sido o equilíbrio financeiro e orçamentário²². Aliás, dentro deste modelo estritamente securitário, sequer estaria autorizado pensar-se em superávit do sistema²³, já que romperia com a neutralidade financeira, a princípio, imposta pela Constituição.

Nesta linha, também é costumeira a invocação do caput do art. 201 da Constituição²⁴, o qual indica expressamente o caráter contributivo da previdência social, além de impor o necessário equilíbrio financeiro e atuarial do sistema. Com base neste dispositivo constitucional estaria, novamente, garantido o caráter contraprestacional no pagamento das contribuições, forte no elemento contributivo do custeio previdenciário e na neutralidade financeira que o sistema deve refletir.

Uma leitura mais aprofundada do texto da Constituição, porém, não autoriza tais conclusões. Não há dúvida quanto ao fato de a Constituição exigir a existência de uma real fonte de custeio para arcar com as despesas oriundas das atividades desenvolvidas pela Seguridade Social. Tal regra constitucional, por certo, presta-se a “coibir excessos demagógicos”²⁵ que surgiriam caso fosse possível a positivação de

²⁰ Cabe apontar que de acordo com a Teoria do Direito atualmente mais destacada, segundo a qual princípios jurídicos seriam “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectiva e com pretensão de complementariedade e de parcialidade...” (ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70), o dispositivo contido no art. 195, § 5º, da Constituição de modo algum poderia receber a qualificação indicada por Uendel Ugatti, já que apenas indicaria dois comportamentos a serem seguidos pelo legislador infraconstitucional, assumindo, assim, a característica primordial das regras.

²¹ “...o princípio da contrapartida (...) obriga o legislador ordinário, quando do exercício da atividade legiferante, a indicar a respectiva fonte de custeio total da prestação protetiva instituída ou estendida, e a preservar, expressamente, qual ou quais prestações de seguridade social serão custeadas pela contribuição criada ou majorada.” (UGATTI, Uendel Domingues. O princípio Constitucional da Contrapartida na Seguridade Social. São Paulo: LTr, 2003, p. 88)

²² Tal entendimento veio a ser manifestado pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao decidir que o invocado dispositivo constitucional “...homenageia o equilíbrio atuarial, revelando princípio indicador da correlação entre, de um lado, contribuições e, de outro, benefícios e serviços.” (STF, Plenário, unânime, Rel. Min. Marco Aurélio, ADI 790, fevereiro/1993)

²³ “o princípio da contrapartida, em decorrência da unidade da Constituição, não permite a existência de superávit ou déficit – receita superior à despesa ou despesa superior à receita. Na seguridade social, em virtude da total correspondência entre prestações e fontes de custeio, não há que falar em eventual ‘sobra de caixa’ no custeio do sistema.” (op. cit., p. 113).

²⁴ “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, ...”

²⁵ FERREIRA FILHO Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, p. 171-172; APUD, UGATTI, Uendel Domingues. O princípio Constitucional da Contrapartida na Seguridade Social. São Paulo: LTr, 2003, p. 74.

benefícios sociais que jamais pudessem ser efetivamente concretizados ante a ausência de recursos financeiros suficientes. Entretanto, a conclusão extraída pela leitura a *contrario sensu* do § 5º do art. 195 não se mostra adequada. Ao negar a possibilidade de captação de novos recursos destinados especificamente aos benefícios sociais já existentes, sem repercutir necessariamente na criação de uma nova vantagem, em primeiro lugar, impede-se qualquer tentativa de superação da crise financeira que hoje assola o sistema. Além disso, vem limitar a atuação da Seguridade Social simplesmente às exigências momentâneas, negando-lhe o caráter prospectivo que deve assumir, segundo o qual a rede de proteção social necessita estar minimamente habilitada a enfrentar uma dimensão mais ampla de riscos coletivos que poderão surgir no futuro. Tal mentalidade imediatista no custeio da Seguridade parece, pois, vir em prejuízo do modelo solidário traçado pela Constituição de 1988. Ora, equilíbrio atuarial em nenhum momento significa esterilidade financeira diante do surgimento de novas exigências sociais. A existência de um saldo positivo nas contas financeiras da Seguridade Social longe de ser um demérito do sistema é forte indicativo da sua sanidade.

Poderíamos dizer então que a Constituição admite o aumento de sua carga tributária através das contribuições de Seguridade sem que haja a disponibilização imediata de uma nova vantagem ou serviços específicos? A resposta deve ser afirmativa. O fundamental na imposição de uma nova contribuição social é que a finalidade de sua criação esteja diretamente relacionada com o financiamento da Seguridade, mesmo que não haja a pronta criação de qualquer benefício adicional. O elemento nuclear das contribuições é a finalidade que se busca atingir²⁶ e não propriamente o custeio de uma vantagem específica direcionada ao particular. No caso das contribuições de Seguridade Social, a finalidade almejada não é o mero pagamento de uma série exaustiva de vantagens individualmente orientadas, mas a manutenção e eventual expansão de um sistema protetivo eficiente que, além de dar conta dos riscos hoje considerados coletivamente relevantes, também esteja apto a cobrir em maior dimensão os prejuízos que venham a acometer a sociedade no futuro.

Não se quer dizer com isso que os benefícios e serviços disponibilizados pela Seguridade sejam elementos completamente irrelevantes dentro deste contexto jurídico. Por óbvio que não. A disponibilização de vantagens aos indivíduos legitimados a recebê-las e a promoção de atividades direcionadas àqueles colocados em uma situação de prejudicialidade mostram-se como as vias principais através da qual a Seguridade Social atinge seus objetivos constitucionais. Entretanto, o recebimento de determinado benefício é elemento exclusivamente acidental em se tratando de contribuições de Seguridade. Por acidental²⁷ se quer dizer uma característica esporádica e ocasional que se manifesta nas contribuições. A existência de uma prestação estatal específica relacionada ao particular não se apresenta, pois, como um elemento necessário das

²⁶ “O principal limite relaciona-se à peculiaridade das contribuições: sua vinculação à promoção de determinadas finalidades.” (ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). As contribuições no Sistema Tributário Nacional. São Paulo: Dialética, 2003, p. 323)

²⁷ Sobre o elemento acidental do ser vide REALE, Giovanni, Introdução à Aristóteles, Edições 70, 1997.

contribuições sociais²⁸.

Na verdade, o sistema protetivo consagrado na Constituição de 1988 possui um fim em si mesmo, além do mero oferecimento de vantagens individualmente direcionadas. A função prospectiva que o sistema de Seguridade deve projetar garante que ele seja visto como bem a ser perseguido por todos os integrantes da sociedade, mesmo por aqueles que não se coloquem, naquele momento específico, em uma situação necessitadora da prestação estatal. Assim, o pagamento de contribuições de seguridade não se dá em vista do auferimento de uma vantagem diretamente orientada àquele que arcou com seu ônus, mas em razão do cumprimento do dever solidário imposto pela Constituição, segundo o qual é de interesse de todos a manutenção de uma estrutura estatal protetiva contra riscos coletivamente relevantes.

Quanto ao caráter contributivo que o art. 201 da Constituição expressamente atribui à previdência social, algumas considerações merecem ser feitas. Inicia-se a exposição do argumento pela conclusão que segue.

O fato de a previdência social ser estruturada com base em um regime contributivo não exige que haja uma vinculação aritmética entre os valores despendidos pelo beneficiário e o quantum que estará legitimado a receber a título de benefício previdenciário. Para alcançar-se tal conclusão três premissas extraídas do texto constitucional devem ser apresentadas. (1) A toda a sociedade pode ser imputado o dever de custear a Seguridade Social (caput do art. 195), o que significa dizer que qualquer indivíduo pode ser chamado a arcar com o ônus tributário que se vincule à persecução desta finalidade estabelecida na Constituição. (2) A Seguridade Social é composta por uma rede integrada de ações estatais, as quais se manifestam em três campos distintos de atuação, quais sejam, a saúde, a previdência e a assistência social (art. 194). (3) As fontes dos recursos financeiros necessários para a efetiva concretização das três áreas de atuação da Seguridade estão indicadas no art. 195 da Constituição. Isso significa dizer que o contribuinte da Seguridade Social, quando paga a correspondente contribuição, está vertendo recursos para o custeio de uma gama maior de atividades estatais e não apenas adimplindo o quinhão necessário para quitar as despesas referentes ao seu futuro benefício previdenciário. Por esta razão, a indicação, no art. 201 da Constituição, do caráter contributivo da previdência social deve ser entendida tão-somente como uma exigência prévia ao recebimento de benefício previdenciário e não propriamente como o critério financeiro para o custeio do sistema. A contributividade da Previdência Social apenas impede que alguém seja beneficiário de prestação previdenciária sem que jamais tenha contribuído com qualquer valor. No entanto, o raciocínio inverso, no sentido de que o próprio benefício a ser recebido deva corresponder aos valores pagos pelo beneficiário, não se admitindo qualquer tributação que não reflita aumento nas prestações previdenciárias devidas, não procede.

²⁸ “O benefício ... não pode ser mensurado individualmente, eis que dirige o grupo, no qual o contribuinte está inserido. Não se exige, entretanto, que se trate de benefício concreto. Basta que exista a possibilidade de ser auferido, isto é, pode ser uma vantagem pressuposta pelo legislador em face de despesa especial do Estado. (...) No modelo constitucional atual das contribuições especiais a existência de especial despesa e benefício constituem traços acidentais das contribuições.” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Contribuições de Intervenção no Domínio Económico. São Paulo: Dialética, 2002, p. 20)

Tanto é verdade que os benefícios previdenciários são calculados com base em critérios proporcionais ao período de custeio, nos termos da legislação específica, e nunca mediante retorno de capital de acordo com o tempo de investimento.

Ora, ao se atribuir a natureza comutativa às contribuições de Seguridade com base exclusiva no conteúdo semântico que se pretende extrair da expressão “caráter contributivo” do art. 201, nega-se de pronto qualquer sentido normativo ao mandamento contido no *caput* do art. 195 da Constituição. Isso porque não é possível compreender simultaneamente que a Seguridade Social seja, em nosso contexto constitucional, custeada por toda sociedade e que cada um dos indivíduos que contribua ao sistema protetivo esteja intitulado a receber um benefício estatal específico. A melhor interpretação do texto constitucional é, pois, aquela que busca minimamente harmonizar os dois dispositivos constitucionais.

Afastados os argumentos que apontariam para uma natureza estritamente securitária e contraprestacional da Seguridade Social na Constituição de 1988, entende-se ter elaborado um argumento completo no sentido de justificar a inspiração solidária do sistema protetivo. Entende-se por completo o argumento, pois, além de ter-se justificado o modelo solidário de Seguridade como uma exigência direta do contexto social atualmente vivenciado, em relação ao qual o modelo securitário simplesmente não dá conta, também se demonstrou estar ele expressamente positivado no texto da Constituição Republicana de 1988, restringindo as opções que poderiam ser aplicadas na estruturação do sistema de proteção social que hoje deve vigor.

4 INVOCAÇÃO DA SOLIDARIEDADE PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO

Nos tópicos anteriores, buscou-se defender a legitimidade da tributação de servidores inativos e pensionistas para fins de custeio da Seguridade Social, independente do recebimento de qualquer vantagem adicional direcionada aos suportadores do novo ônus tributário, forte na inspiração solidária que permeia o sistema.

Tal postura pode ser apontada como negadora do caráter da referibilidade inerente a todas as contribuições. Entretanto, o elemento da referibilidade, de fato presente nas contribuições em geral, não deve ser compreendido restritivamente como a necessidade de uma prestação realizada pelo Estado e direcionada ao contribuinte, mas, na verdade, como a exigência de um vínculo de pertinência entre uma determinada categoria de sujeitos passivos e a finalidade a ser promovida com a instituição da exação. A referibilidade, agora compreendida como relação de pertinência entre o grupo de contribuintes que se sujeitarão à tributação e os fins que se visam a alcançar com a instituição de determinada contribuição, exige da Entidade Tributante não propriamente um benefício ou uma atividade relacionada ao contribuinte, mas uma motivação racional que justifique as razões de se tributar especificamente um determinado grupo social ou categoria específica de indivíduos. A exigência desta motivação racional serve para a qualificar a relação de pertinência entre sujeição passiva e finalidade a ser atingida através das contribuições. A referibilidade presta-se, pois, para restringir o âmbito da competência tributária por força de delimitações no

aspecto pessoal da norma de tributação.

No caso específico das contribuições de Seguridade Social, o elemento essencial da referibilidade assume, porém, contornos bastante particulares. Isso porque, conforme já destacado, a forma como a Seguridade encontra-se estabelecida na Constituição (ex vi caput do art. 195) indica a possibilidade de toda a sociedade vir a sujeitar-se a estas contribuições sociais. Cria-se, neste caso específico, uma forma de referibilidade global, na qual a integralidade da sociedade guarda ampla relação de pertinência com a finalidade que se pretende alcançar. Além disso, pode-se dizer que a motivação racional que justificaria a relação de pertinência global atribuída às contribuições de Seguridade Social seria o próprio dever geral de solidariedade expressamente positivado na Constituição.

A invocação da solidariedade na legitimação do estabelecimento da nova exação tributária ou, como antes referido, a justificação fundada na existência de um dever cívico imposto potencialmente a todos os integrantes da coletividade, pode soar como sendo um argumento bastante discrepante, especialmente por se estar tratando de exercício de poder de tributar. Diz-se discrepante porque é comumente aceito na Ciência do Direito Tributário que a concretização de determinada competência tributária reflete em si uma limitação ao poder estatal e uma garantia fundamental do contribuinte, apresentando-se, assim, como forte delimitador do campo de atuação do Ente Público na criação de tributos. As competências tributárias serviriam, pois, em última instância, como método para se evitar abusos no exercício do poder.

Não seria, portanto, um contra-senso falar-se em competência tributária para instituição de tributo com inspiração solidária, através da qual todo cidadão pudesse ser chamado a arcar com determinado encargo tributário? Não necessariamente. É inelutável o fato de o exercício de uma competência tributária encontrar-se estreitamente amarrado aos traços estabelecidos pelo texto constitucional, o que, sem dúvida, se apresenta como uma das mais fundamentais proteções de que o particular se pode valer contra eventual arbítrio do poder estatal. Seria, de fato, completamente inadmissível a invocação de solidariedade na tentativa de imposição de determinado tributo em relação ao qual a Constituição tivesse direcionado limites mais estanques, tais como a enunciação expressa de uma base econômica manifestadora de riqueza, a prestação de serviço público, o exercício do poder de polícia, a realização de obra pública provocadora de valorização imobiliária, etc. Ocorre que, no caso particular das contribuições de Seguridade Social, a autorização para o exercício de uma tributação solidária encontra-se expressa no texto constitucional (ex vi caput do art. 195). O fato de a tributação solidária, através das contribuições de Seguridade, ser prática completamente excepcional dentro do contexto constitucional não autoriza seja negada a sua legitimidade, até porque proveniente da mesma fonte normativa. Diga-se, ainda, que a existência ou não de outras hipóteses de tributação solidária dentro da Constituição de 1988 é esforço que não caberia ser aqui realizado.

Por fim, deve ser ressaltado que, não obstante se tenha fundado na solidariedade o critério legitimador da instituição de contribuições de Seguridade Social, não se poderia dizer que estes tributos não encontram dentro do texto constitucional quaisquer

limites para sua criação.

Na verdade, conforme antes destacado, o elemento fundamental das contribuições, tanto na qualificação da sua natureza quanto na limitação da respectiva competência tributária, é a finalidade indicada pela Constituição que se visa a atingir através da criação e cobrança do tributo. No caso específico das contribuições de Seguridade Social, a finalidade que se busca alcançar é a manutenção e eventual expansão de um sistema de proteção social que tenda a ser minimamente eficiente. Tal vinculação entre criação do tributo e a finalidade constitucional que se almeja atingir já se apresenta, por si só, como suficiente critério limitador ao exercício do poder de tributar²⁹.

PARTE II

A Seguridade Social tem como objetivo a equidade na forma de participação no custeio e a diversidade da base de financiamento (art. 194, § único, V e VI), sendo que será financiada por toda a sociedade (art. 195) mediante recursos orçamentários e contribuições das empresas (art. 195, I), sobre concursos de prognósticos (art. 195, III), do importador (art. 195, I, forte na EC 42/2003) e do trabalhador e demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social (art. 195, II, da CF), regime geral este de caráter contributivo e de filiação obrigatória (art. 201 da CF).

A contribuição dos servidores públicos também encontra amparo na norma de competência do art. 195, II, da CF, mas conta, ainda, com referência e disciplina específicas, nos termos do art. 40 da CF, cuja redação, que já fora alterada pela EC nº 20/98, recebeu nova modificação, recentemente, com o advento da EC 41/2003.

Os servidores públicos estão submetidos a regime de previdência social que, a contar da EC nº 41/2003, tem caráter não apenas contributivo, mas também solidário, com contribuições dos entes públicos e dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas:

*Art. 40. Aos **servidores** titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de **caráter contributivo e solidário**, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores **ativos e inativos** e dos **pensionistas**, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto*

²⁹ O freqüente ceticismo provocado pela descrença na indicação da finalidade constitucional como sendo o elemento delimitador do exercício de competência para instituição de contribuições sociais, de regra, encontra-se impregnado pela pré-concepção de que os valores arrecadados serão, por certo, desviados para outros fins que não os determinados pela Constituição. Não se poderia, por óbvio, negar que tal descrença encontra na realidade motivos para se manifestar. Entretanto, os reiterados desvios de recursos ocorridos na prática cotidiana, bem como a não-concretização eficiente das finalidades indicadas pelo texto constitucional, não são motivos fortes para se desprezar o traço essencial atribuído pela Constituição às contribuições sociais. Tais constatações são, na verdade, razões qualificadas para se exigir uma atuação mais contundente dos órgãos estatais responsáveis pela fiscalização do cumprimento destes mandamentos superiores, bem como do Ministério Público, sem que se deva afastar, a priori, a possibilidade de, em sendo verificada a institucionalização de tais desvios, reconhecer-se a inconstitucionalidade superveniente, total ou parcial, em razão da insubsistência da finalidade que constitui o seu critério de validação constitucional.

neste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

Vários questionamentos estão surgindo em face de tal previsão constitucional, bem como da efetiva instituição da contribuição a cargo dos inativos e pensionistas através da Medida Provisória nº 167/2004, de 19 de fevereiro de 2004, incidente, no ponto, após o decurso da anterioridade nonagesimal, por força do art. 195, § 6º da CF, conforme previsão constante do art. 8º da própria MP, ou seja, incidente a contar dos proventos e benefícios de maio de 2004.

Discute-se sobre a constitucionalidade da própria Emenda Constitucional, o que, em tese, é viável, mas exige que esteja em questão uma cláusula pétrea, único limite ao poder constituinte derivado (art. 60 da CF).

A inovação trazida pela EC nº 41, de dezembro de 2002, é recente e exige abordagem à luz do novo parâmetro constitucional.

Isso porque se, de um lado, o STF vinha se pronunciando pela inconstitucionalidade de contribuições instituídas para pagamento pelos inativos e pensionistas, o fazia tendo em consideração o texto constitucional até então vigente, ou seja, aquele decorrente, no particular, das alterações impostas pela EC nº 20/1998. Não se pode afirmar, a priori, que o STF rejeite, em quaisquer circunstâncias e sob qualquer parâmetro constitucional, a contribuição dos inativos e pensionistas. Note-se que o STF também tem afirmado, de outro lado, que, anteriormente à EC nº 20/1998, não havia impedimento à instituição de contribuição devida pelos aposentados e pensionistas, conforme se vê da ementa abaixo, de agosto de 2003, portanto, bastante recente:

CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE PENSÕES. LEI 7.682/82 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98.

Para o período anterior à vigência da Emenda constitucional nº 20/98, esta Suprema Corte admitia o custeio da previdência pública com recursos dos próprios proventos e pensões percebidos, respectivamente, pelos servidores públicos inativos e pensionistas (ADIMC 1.441, rel. Min. Octavio Gallotti).

Todavia, após tal mudança no texto constitucional, estabeleceu-se um novo regime de previdência de caráter contributivo, definindo-se como contribuintes unicamente os 'servidores titulares de cargos efetivos'. Assim, alterou-se a orientação deste Supremo Tribunal sobre a matéria, tendo o seu Plenário, no julgamento da ADIMC 2.010, rel. Min. Celso de Mello, assentado que a contribuição para o custeio da previdência social dos aposentados e

pensionistas. Este entendimento estende-se aos Estados e Municípios (ADIMC 2.188, rel. Min. Néri da Silveira).

Recurso extraordinário conhecido e, em parte, provido. (STF, 2ª T., unânime, RE 347.825, rel. Min. Ellen Gracie, ago/2003)

A mesma orientação resta clara de julgado relatado pelo Min. Celso de Mello:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI ESTADUAL
Nº 7.672/82... LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL.
EXIGIBILIDADE ATÉ A PROMULGAÇÃO DA EC 20/
98. AGRAVO IMPROVIDO.

Revela-se constitucionalmente possível exigir-se, de pensionistas e inativos, o recolhimento de contribuição previdenciária, desde que a respectiva cobrança refira-se a período anterior ao advento da EC 20/98, pois, a partir da promulgação de tal emenda à Constituição da República –e quanto a inativos e pensionistas-, tornou-se juridicamente incabível, quer no plano da União Federal, quer no âmbito dos Estados-membros e do Distrito Federal, quer, ainda, na esfera dos Municípios, a própria instituição de tal modalidade de contribuição especial. Precedentes.

Se o Poder Público, no entanto, mesmo após o advento da EC 20/98, continuar a exigir, dos respectivos servidores inativos e pensionistas, o correspondente pagamento da contribuição previdenciária, sujeitar-se-á à obrigação de devolver-lhes valores por eles eventualmente já recolhidos. Precedentes. [...] (STF, 2ª T., unânime, AgRE 357.956-8/RS, rel. Min. Celso de Mello, set/2003)

Ou seja, não há impedimento a que a Constituição estabeleça o custeio da previdência também pelos aposentados e pensionistas.

Podemos ter, pois, as seguintes situações constitucionais:

a) omissão do texto constitucional – **situação anterior à EC 20/98** -, hipótese em que o STF entendeu válida a instituição;

b) vedação do chamamento dos mesmos ao custeio – situação considerada pelo STF como ocorrida na **vigência da EC 20/98** – e que impediria a instituição e implicaria a não-recepção do tributo já instituído; ou

c) autorização expressa, mediante previsão da participação dos aposentados e pensionistas no custeio – conforme o fez a **EC 41/2003**, hipótese em que é válida a instituição do tributo.

De fato, se, na ausência de previsão, o STF considerara válida a contribuição

estadual então vigente, que dirá diante de expressa autorização constitucional. Aliás, os argumentos contrários são inconsistentes.

1 DO SUPOSTO DIREITO ADQUIRIDO A NÃO SOFRER A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Argumenta-se que haveria direito adquirido dos inativos e dos pensionistas a auferirem os proventos ou benefício segundo os critérios vigentes no momento do implemento dos requisitos necessários para a obtenção da vantagem, de modo que futuras modificações normativas nos parâmetros existentes para a quantificação do benefício não poderiam implicar diminuição dos proventos. A grosso modo, não há o que opor a tal afirmação. Mas daí a entender que os aposentados e pensionistas que já haviam completado os requisitos legais à aquisição do benefício em 19 de dezembro de 2003, data da promulgação da Emenda Constitucional nº 41, tenham **direito adquirido a não sofrer a incidência da contribuição**, eis que a retenção implicaria diminuição do valor da aposentadoria³⁰, há uma larga e insuperável distância.

De fato, não se pode confundir o benefício da aposentadoria ou da pensão com a sua tributação. O direito aos proventos ou a qualquer outro benefício não se dá pelo acréscimo patrimonial líquido. Impor um novo gravame tributário, constitucionalmente autorizado, não equivale, de modo algum, à diminuição do benefício. Note-se que inexistente direito adquirido a regime jurídico³¹.

2 DA IRREDUTIBILIDADE DE VENCIMENTOS

Aliás, a matéria já é por demais conhecida, tendo sido abordada inúmeras vezes também sob o argumento da **irredutibilidade de vencimentos** dos servidores públicos. Mas o próprio texto constitucional ressalta, nos artigos 37, XV, e 95, III, que os vencimentos dos servidores públicos e os subsídios dos juizes estão garantidos pela irredutibilidade, mas sem prejuízo da tributação, o que faz mediante referência expressa à incidência do imposto sobre a renda. A par disso, o Supremo Tribunal Federal já analisou a questão em face de alegação semelhante relativa, justamente, à contribuição previdenciária, ressaltando, então, que a tributação constitucionalmente amparada não pode ser considerada como violadora da irredutibilidade de vencimentos:

[...] A GARANTIA DA IRREDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO NÃO É Oponível À INSTITUIÇÃO/MAJORAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL RELATIVAMENTE AOS SERVIDORES EM ATIVIDADE. – A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que

³⁰ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da Contribuição dos Inativos para a Seguridade Social: Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 41/2003. Revista Dialética de Direito Tributário nº 103, p. 120.

³¹ Dentre muitos, vide, do STJ: ROMS 4227/MA, dez/2003; ROMS 9409/SC.

o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos – a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 – RTJ 149/654) –, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servidores públicos em atividade não se reveste de caráter absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos ‘dos ocupantes de cargos e empregos públicos’ (CF, art. 37, XV), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: RTJ 83/74 – RTJ 109/244 – RTJ 147/921, 925. [...]” (STF, Plenário, ADIn 2.010-2/DF, rel. Min. Celso de Mello, set/1999, DJ 12.04.2002, p. 51)

3 DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Não há, de outro lado, com a nova contribuição, violação ao **princípio da segurança jurídica**. Isso porque, no que diz respeito à nova tributação a título de contribuição de seguridade social, a preservação da segurança jurídica dá-se mediante o cumprimento das exigências constitucionais específicas que garantem o contribuinte, quais sejam, a necessidade de observância da legalidade estrita, (art. 150, I, da CF), da irretroatividade (art. 150, III, a, da CF) e da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF). Observadas tais cláusulas constitucionais, como de fato ocorre com a Medida Provisória 167/2004, com força de lei, que institui o tributo para incidência a contar de noventa dias da sua publicação, não há que se entender tenha havido ofensa à segurança jurídica.

4 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Outro argumento que impressiona numa primeira análise é o de **violação à**

isonomia³². Mas, analisado com o devido cuidado, também não revela consistência para amparar conclusão no sentido da total impossibilidade de exigência das contribuições de inativos e pensionistas. Isso porque a manutenção da imunidade dos proventos de aposentadoria e dos benefícios de pensão do regime geral de previdência (art. 195, II, da CF) encontra equivalência na norma do § 18 do art. 40 da CF, na redação da EC 41/2003, que, em interpretação *a contrario sensu*, reconhece imunidade também para os inativos e pensionistas do serviço público até o patamar do regime geral:

§ 18. Incidirá contribuição sobre os proventos de aposentadorias e pensões concedidas pelo regime de que trata este artigo que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201, com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

Note-se que tais imunidades, que alcançam, como visto, o regime geral e também o regime de previdência dos servidores, preservam a isonomia. Não há que se vislumbrar, de outro lado, impedimento, a título de isonomia, a que a emenda constitucional autorizasse, como o fez, a tributação dos proventos e benefícios do regime de previdência dos servidores superiores ao limite, eis que, neste caso, há maior revelação de capacidade contributiva, sendo certo que o princípio da capacidade contributiva também se aplica às contribuições.

Mas o princípio da isonomia – que constitui, sim, garantia fundamental do contribuinte (art. 150, II, da CF), agregando-se ao rol do art. 5º da CF como um direito fundamental que não pode ser abolido, tampouco excepcionado sequer pelo constituinte derivado, conforme já afirmado pelo STF na ADIN 939 quando da análise da anterioridade –, embora não tenha sido violado pela nova redação do art. 40 da CF, dada pelo art. 1º da EC 41/2003, **acabou sendo violado pelo art. 4º da mesma Emenda Constitucional nº 41/2003**, que assim dispõe:

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

*Parágrafo único. **A contribuição previdenciária***

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Tributação dos Inativos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 103, p. 157.

a que se refere o caput **incidirá apenas sobre a parcela dos proventos e das pensões que supere:**

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

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

O referido artigo 3º, mencionado no artigo 4º, refere-se à aposentadoria e pensão dos servidores que, até a data da publicação da Emenda, já tivessem direito adquirido aos benefícios:

Art. 3º É assegurada a concessão, a qualquer tempo, de aposentadoria aos servidores públicos, bem como pensão aos seus dependentes, que, até a data de publicação desta Emenda, tenham cumprido todos os requisitos para obtenção desses benefícios, com base nos critérios da legislação então vigente.

O parágrafo único do art. 4º da EC 41/2003 incorreu em inconstitucionalidade, eis que passou a tratar diferentemente aqueles já aposentados ou pensionistas do serviço público, ou que já tinham direito adquirido a tanto, relativamente aos servidores que venham a se aposentar e pensionistas, bem como aos aposentados e pensionistas do regime geral, além do que tratou diferentemente os servidores federais relativamente aos estaduais e municipais, numa inconsistência intrínseca, de modo algum justificável em face do princípio da capacidade contributiva. Para tal tratamento diferenciado, não há qualquer critério admissível de discrimen, ou seja, não há racionalidade constitucionalmente amparada, tendo restado violado, pois, pelo art. 4º da EC 41/2003, o art. 150, II, c/c o art. 60, § 4º, IV, da CF.

A solução será admitir a contribuição dos inativos, forte no art. 40, com a redação da EC 41/2003, ou seja, apenas sobre o que sobejar do limite de benefícios do regime geral de previdência.

Carente, pois, de suporte constitucional o parágrafo único do art. 4º da EC 41/2003, bem como o novo Art. 3º-B da Lei 9.783/99, acrescido pelo art. 5º da MP 167, de 19 de fevereiro de 2004.

CONCLUSÃO

Na primeira parte do presente estudo, buscou-se justificar a natureza solidária do sistema de Seguridade Social na Constituição de 1988, segundo o qual todos os

membros da coletividade, jungidos pelo dever cívico de manter um sistema protetivo duradouro e eficiente, estariam potencialmente indicados a arcar com seu financiamento. A defesa da estruturação solidária da Seguridade Social não se justifica apenas com base em exigências concretas que se identificam através da análise sociológica do atual contexto social, mas primordialmente em razão de adoção expressa deste modelo pelo texto constitucional, conforme se lê no *caput* do art. 195 e, agora, também, expressamente, no *caput* do art. 40. A autorização constitucional para que a Seguridade Social seja custeada com base em parâmetros de solidariedade, acaba por impedir seja vislumbrado caráter estritamente comutativo nas contribuições de inativos e pensionistas, segundo o qual a exigência da nova exação somente estaria constitucionalmente legitimada caso pudesse ser atribuído um benefício adicional àqueles que vierem a arcar com o novo ônus tributário.

Ao se realizar tais justificações, pretendeu-se evitar dois equívocos hermenêuticos.

Em primeiro lugar, não é nenhuma novidade afirmar que a boa exegese deve partir obrigatoriamente do texto da Constituição. Assim agindo, impede-se sejam aprioristicamente identificados os elementos essenciais das espécies tributárias, como se pudessem ser definidos antes de qualquer positivação constitucional. Fundam-se, portanto, em incontornável petição de princípio as posturas que defendem a inconstitucionalidade da contribuição de inativos e pensionistas com base em alegado desrespeito à “típica” natureza retributiva destas exações, afirmativa esta que é colocada no palco de debates independentemente de qualquer remissão à Carta Fundamental.

Além disso, sabe-se que a adequada interpretação da Constituição não pode fiar-se na leitura isolada de apenas um de seus artigos. Esta exegese desintegrada do texto constitucional³³ faz com que um único dispositivo venha a projetar efeitos jurídicos excessivamente amplos, os quais não lhe poderiam ser atribuídos caso confrontado aquele com os demais dispositivos concorrentes. Em última análise, a compreensão atomizada dos dispositivos constitucionais vem a comprometer a própria visão sistemática que deve ser adotada na interpretação da Constituição. Sempre prevalecerá, portanto, a leitura que conseguir melhor harmonizar o maior número de dispositivos da Constituição. Guiando-se por esta premissa, pretendeu-se definir o alcance jurídico dos artigos 195, *caput*, 195, § 5º, e 201, *caput*, sem a nenhum deles negar um conteúdo normativo mínimo. Conclui-se, pois, ser equivocada a identificação de natureza retributiva das contribuições com base apenas no conteúdo normativo indicado pela expressão “*caráter contributivo*” contida no art. 201 da Constituição, que não lhe é equivalente, sem dedicar qualquer relevância aos demais artigos pertinentes, em especial o *caput* do art. 195.

Na segunda seção do presente estudo, as seguintes conclusões foram alcançadas.

O estabelecimento da nova competência tributária, através da Emenda Constitucional nº 41/03, para a criação de contribuição de Seguridade Social cobrada de inativos e pensionistas não veio a violar direito adquirido daqueles que já vinham

³³ Sobre a falácia interpretativa da desintegração, veja-se TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *On reading the Constitution*. Estados Unidos da América: Harvard University Press, 1991.

percebendo legitimamente seus benefícios previdenciários. Isso porque não se pode confundir o direito ao recebimento da aposentadoria ou pensão com a incidência tributária sobre tais valores. O direito a qualquer benefício prestado pela Seguridade Social não pode ser adequadamente compreendido através de uma mentalidade estática do contexto jurídico dentro do qual este está inserido. De modo algum, pode-se assumir que o beneficiário, no momento da sua aposentação ou da concessão de pensão, tenha integrado ao seu patrimônio jurídico a pretensão a um benefício líquido imodificável. Na verdade, impor um novo gravame tributário, constitucionalmente autorizado, não equivale, de modo algum, à diminuição do benefício. Trata-se de relações jurídicas distintas.

Também não houve violação à segurança jurídica. A previsibilidade e a estabilidade das relações que necessariamente devem ser observadas quando da criação de nova contribuição de seguridade social, restam atendidas mediante o cumprimento das exigências constitucionais específicas que garantem o contribuinte, quais sejam, a necessidade de observância da legalidade estrita, (art. 150, I, da CF), da irretroatividade (art. 150, III, a, da CF) e da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF).

Por fim, relativamente à possível afronta ao princípio da isonomia tributária, a questão necessitou enfrentamento em duas dimensões diferentes.

Primeiramente, a invocação genérica de violação à isonomia, em face tão-só da previsão de tributação dos benefícios de aposentadoria e pensão do serviço público (art. 40 com a redação da EC 41/03), não se sustenta. Isso porque, nos termos do § 18 do mesmo artigo, os aposentados e pensionistas do regime do serviço público também não serão tributados até o patamar do maior benefício do regime geral de previdência, justificando-se, de outro lado, a exigência sobre o que sobejar em face da capacidade contributiva diferenciada. Ou seja, a imunidade dos proventos de aposentadoria e dos benefícios de pensão do regime geral de previdência (art. 195, II, da CF) encontra equivalência na norma do § 18 do art. 40 da CF, na redação da EC 41/2003, que, em interpretação *a contrario sensu*, reconhece imunidade também para os inativos e pensionistas do serviço público até o patamar do regime geral. Assim, ao resguardar da imposição tributária, em medida equivalente, tanto o aposentado e o pensionista do regime geral, quanto o aposentado e o pensionista dos regimes específicos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a EC 41/03 observou os parâmetros de igualdade exigidos pelo texto constitucional.

De outro lado, contudo, acabou sendo desrespeitada a isonomia pelo parágrafo único do art. 4º da mesma Emenda Constitucional nº 41/2003. Isso porque este dispositivo constitucional determinou fossem tratados diferentemente aqueles já aposentados ou pensionistas do serviço público, ou que já tinham direito adquirido a tanto, relativamente aos servidores que venham a se aposentar e pensionistas, bem como aos aposentados e pensionistas do regime geral, além do que tratou diferentemente os servidores federais relativamente aos estaduais e municipais, numa inconsistência intrínseca, de modo algum justificável em face do princípio da capacidade contributiva. Para tal tratamento diferenciado, que implicou autorização para cobrança da contribuição abaixo do patamar do maior benefício do regime geral e sobre base

de cálculo maior para os servidores estaduais e municipais que para os federais, não é possível vislumbrar qualquer critério racional justificador.

Desse modo, as conclusões finais alcançadas neste trabalho são:

1) a outorga de competência para a instituição da contribuição de inativos e pensionistas não pode ser, em si e de modo absoluto, pechada de inconstitucional, não apresentando qualquer vício a nova redação do art. 40 da Constituição;

2) inválida, porém, por ofensiva à isonomia tributária (art. 150, II, da CF), é a autorização de discriminação perpetrada pelo parágrafo único do art. 4º da EC41, ao dar tratamento diferenciado entre os próprios inativos e pensionistas chamados a custear a Seguridade Social.

Conseqüentemente, mostra-se carente de suporte constitucional o parágrafo único do art. 4º da EC 41/2003, bem como o novo art. 3º-B da Lei 9.783/99, acrescido pelo art. 5º da MP 167, de 19 de fevereiro de 2004, *devendo ser reconhecido o direito de todos os contribuintes inativos e pensionistas a arcar com a exação de acordo com os parâmetros traçados no § 18º do art. 40 da Constituição, ou seja, apenas com base no montante que exceder o valor máximo do benefício pago pelo regime geral de previdência.*