

CONTRIBUIÇÃO DO SERVIDOR INATIVO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

*Sacha Calmon Navarro COELHO**

Sumário: 1ª PARTE; 1.1. Excertos da Exposição de Motivos. 1.2. A primeira contradita. 1.3. A especificidade das contribuições. 1.4. Os insumos doutrinários do constituinte - A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados. 1.5. A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte. 1.6. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia. 1.7. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional. 1.8. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios. 1.9. Esforços classificatórios, a importância do tema — A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição. 1.10. Primeiras conclusões. 1.11. Ferimentos à isonomia – A natureza de adicional de imposto de renda da projetada contribuição do servidor inativo. 2ª PARTE. 2.1. A colisão da tributação prevista no PEC 40/2003 com os princípios constitucionais. 3ª PARTE. 3. Do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade na formação da norma tributária de qualquer hierarquia. Da falta de motivo para a tributação dos servidores públicos inativos. 3.2. Agora o desmascaramento da “necessidade” de se tributar. 4. CONCLUSÃO.

1ª PARTE

1.1. Excertos da Exposição de Motivos.

Segundo o Relator da PEC nº 40/2003, no concernente à tributação dos inativos, os argumentos em favor da constitucionalidade das propostas do Governo são os que se seguem:

* Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFMG.

“O art. 5º da proposta introduz uma inovação no modelo constitucional vigente em relação aos servidores aposentados de todos os entes federados ao estender-lhes a obrigação de pagamento de contribuição social para custeio do regime previdenciário próprio. Contra a proposta foram levantados argumentos sobre a sua constitucionalidade, os quais passam a ser enfrentados.

(...)

Para alguns, a presente PEC estaria violando o direito adquirido dos servidores aposentados, ao impor-lhes a contribuição quando o direito à aposentação já teria ingressado em seus patrimônios de acordo com as leis vigentes à época. Leis que não previam a contribuição. A proposição atingiria o direito adquirido dos aposentados, e, pois, violaria as garantias individuais previstas no art. 60, § 1º, IV, da CF/88. E, portanto, seria inconstitucional.

(...)

Deixe-se de lado o argumento de Tércio Sampaio Ferraz Jr. (Folha de São Paulo, de 21.04.2003), de que não se pode confundir regime de custeio com regime de aposentadoria. Ou seja, de que o art. 195, II da CF/88 mandaria aplicar as regras do RGPS tão somente aos critérios de aposentação dos servidores, no que couber. Mas não à fonte de custeio dos seus benefícios. Admita-se, por conseguinte, que, o modelo constitucional atual prevê a imunidade de contribuição dos servidores aposentados.

Para que uma emenda constitucional fosse obrigada a manter a atual imunidade, seria preciso que esta regra fosse

um direito ou garantia fundamental. Seria necessário que o regime jurídico de imunidade hoje vigente fosse caracterizável como uma cláusula pétrea. Coisa que ninguém em sã consciência sustenta.

Ocorre que a natureza jurídica da contribuição social para previdência é inequivocamente a de espécie do gênero tributo. Como ensina Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, Editora Malheiros, p. 173):

‘Pode-se dizer que – da noção financeira de contribuição – é universal o asserto no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto e da taxa e que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h.i. típica e exclusiva de imposto) e, doutro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa).’

Ou como pacifica o STF:

‘A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. (ADIn 2010.MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, 12.04.02).’

(...)

Por isso, a imunidade da contribuição previdenciária do aposentado não é garantia individual, não é cláusula pétrea. Inexiste dispositivo constitucional imutável que proíba

a tributação do inativo. O intérprete tem que, a cada tempo, verificar o tratamento conferido pelo modelo constitucional vigente. Que pode ser mudado pelo constituinte derivado. Justamente como propõe a presente PEC que, através do seu art. 5º, modifica o tratamento constitucional da espécie tributária, 'contribuição social' e estende sua incidência ao fato gerador 'recebimento de proventos de aposentadoria e pensões pelo servidor público'. (grifamos)

(...)

Outra objeção levantada contra a presente proposição é a de que, para obedecer à razoabilidade, a contribuição criada para os servidores aposentados deveria obedecer a um critério de retributividade e que esta estaria ausente porque o novo contribuinte não iria receber novo benefício.

Em primeiro lugar, como bem lembra Hugo de Brito Machado (in *Aposentadoria e Direito Adquirido*, mimeo), é razoável admitir que se a contribuição é instituída pela Constituição sem a exigência de retributividade estrita, não haveria problema jurídico porque a natureza jurídica das espécies tributárias é definida a partir da Constituição.

(...)

A vinculação (retributividade) da espécie tributária em foco – contribuição especial – não é estrita e imediata como na taxa. Logo, tratando-se de hipótese de contra-partida mediata, **a instituição da tributação dos atuais servidores inativos pela PEC-40, tem sim, causa suficiente.** Qual seja, a participação solidária de todos os beneficiários do regime previdenciário dos servidores públicos no esforço de sustentação presente e futura.”

Por ora, bastam os argumentos esgrimidos pelo Relator, S. Exa. o Deputado Federal Maurício Rands.

1.2. A primeira contradita.

Antes de firmar a tese da inconstitucionalidade da contribuição social do inativo – insuficiente e vaga a tese da solidariedade, como quer o eminente Relator, com esforço em cita isolada de Hugo de Brito Machado – convém agradecer-lhe a citação que fez de lição de Ataliba. Não se vê como possa ela reforçar o entendimento da relatoria pela constitucionalidade da exação.

A cita que vimos de referir é essa:

“... dizemos verdadeira contribuição o tributo que, no plano ideal das categorias científicas, tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata e indiretamente referida ao obrigado, posição nossa explicitamente acolhida por Gomes de Souza.”

1.3. A especificidade das contribuições

Ora, é precisamente com espeque nas idéias referidas no trecho citado que doravante iremos, primeiramente, contestar a constitucionalidade da contribuição dos servidores públicos para o INSS. Diga-se logo que as contribuições diferentemente dos impostos são causais e finalísticas. Causais por isso que exigem um motivo para a sua instituição, consubstanciado numa atuação do Estado em prol do pagante, atuação esta que pode ser mediata e diferida, até mesmo no caso das contribuições de melhoria, decorrentes de obras públicas em imóveis de particulares. É que nas taxas a atuação estatal é imediata e atual (pela concessão do passaporte: 20 reais; pelo alvará de construção: 800 reais). E, finalísticas, porque ao contrário dos impostos, cuja receita não pode ser vinculada, *a priori*, a um fim especial

(art. 167, IV da CF/88), as contribuições são, necessariamente, vinculadas a um fim predeterminado pela Constituição, constituindo a tredestinação uma anomalia sistêmica.

No caso brasileiro as contribuições são voltadas a três fins ou finalidades, ao teor do art. 149 da Constituição. A contribuição em tela é social e remete-se ao art. 195, II da Lei Maior. Trata-se de uma contribuição pessoal do segurado, pessoa física, para o custeio da previdência social, pelo sistema de repartição simples: todos os que estão em atividade pagam contribuições para que todos que entrem em inatividade recebam, entre outros, os benefícios da aposentadoria ou pensão. Há, pois, causa e finalidade. E a atuação do Estado em prol dos contribuintes pagantes substancia-se, mediatamente, na concessão dos referidos benefícios aos aposentados e pensionistas. A contribuição é retributiva por essa exata razão. É cobrada da classe dos empregados e ela se destina. A personalização dá-se no preciso momento em que o pagante faz jus a atuação estatal pela qual pagou durante o período de atividade.

1.4. Os insumos doutrinários do constituinte - A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados

Pois bem, o constituinte de 1988, como de resto ocorreu com a Constituição de 1967, adotou, em sede doutrinária, a teoria jurídica dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal para operar a resolução do problema da repartição das competências tributárias, utilizando-a com grande mestria.

Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não-vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições: os não-vinculados são os impostos. Significa que o *fato jurígeno genérico* das taxas e das contribuições necessariamente implica

uma *atuação do Estado*. No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxas de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte. Nas contribuições previdenciárias é *benefício* à pessoa do contribuinte ou de seus dependentes. O *fato gerador*, como é usual dizer, ou o *fato jurígeno*, como dizemos nós, ou ainda a *hipótese de incidência*, como diz Geraldo Ataliba, implica sempre, inarredavelmente, *uma atuação estatal*. Exatamente por isso as taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias apresentam hipóteses de incidência ou fatos jurígenos que são *fatos do Estado*, sob a forma de *atuações* em prol dos contribuintes.

Com os impostos as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (*lato sensu*). São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, *v.g.*, ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISSQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o “fato gerador” dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, *daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado* (CTN - artigos 16, 77, 78 e 81).

1.5. A teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados enquanto suporte do trabalho do constituinte

Ora, exatamente por ser assim, ou, noutro giro, por ter adotado a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados, pôde o constituinte operar a repartição das competências tributárias do modo como o fez. Assertiva fácil de provar, pois não tendo a Constituição expressado os conceitos de

tributo e *imposto* e tendo apenas se referido às taxas e a contribuições de melhoria, com denúncia de seus respectivos fatos geradores genéricos, decerto inspirou-se nos conceitos do Direito Tributário vigente e subjacente e nas lições da doutrina justrIBUTÁRIA em voga. Os impostos foram atribuídos com exclusividade, uma a um, a cada pessoa política. As taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias não. Nesses casos, o que decide a competência é a atuação da pessoa política envolvida (competência comum).

Isto posto, os princípios gerais plasmados pelo constituinte trazem, *por subsunção*, os insumos da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados, como averbado linhas atrás.

1.6. A redução dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais à tricotomia

Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são tributos. Uns e outras exigem que se lhes examinem os fatos geradores. Só depois desse exame é possível dizer de que espécie se trata. Noutras palavras, tanto uns como outras são *nomes (nomina juris)* consagrados pela tradição. São tributos especiais, sempre foram. Mas qual a razão do específico? Esta especificidade não lhes seria suficiente para autonomizá-los permitindo uma teoria quinquipartida dos tributos?

Creemos que não, e por várias razões.

Os compulsórios são *restituíveis*, e as parafiscais são para fins predeterminados. Nisso o específico de uns e outras.

Em primeiro lugar, a *natureza jurídica da espécie de tributo* é encontrada pela análise do seu fato gerador, pouco importando o *motivo* ou a *finalidade* (elementos acidentais). Então, depois dessa análise, será possível saber se se trata de imposto, de taxa ou de contribuição (na espécie *contribuição* temos duas subespécies: as contribuições para obter benefícios e as contribuições em razão de melhoria).

Em segundo lugar, isto não impede que haja imposto restituível, com regime constitucional próprio, nem obsta a existência de impostos ou taxas afetados a finalidades específicas e administrados por órgãos paraestatais ou autarquias em demanda de fins especiais (contribuições parafiscais) igualmente sujeitadas a normas constitucionais que lhes são específicas.

Mas seria simplório dizer que a questão é de taxionomia. O constituinte utilizou as expressões “empréstimo compulsório” e “contribuições” não apenas por tradição, senão que, também, por razões jurídicas. É evidente que poderia ter usado outra terminologia: impostos restituíveis ou impostos de destinação especial. Não o fez, no entanto. Num ou noutro caso devemos insistir em saber porque ao lado dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria plantou o constituinte estas outras duas expressões. Existiriam razões jurídicas (exigentes de disciplinação própria para estas figuras). São *tributos especiais*. Não há, por exemplo, empréstimo compulsório se não houver: (a) imposto e (b) promessa de restituição. Mais ainda, os *motivos* para instituí-lo são *constitucionais*. Um imposto residual (art. 154, I) não requisita *causa*. O restituível (empréstimo compulsório) a *exige necessariamente*. É dizer, para instituir um imposto residual são necessários apenas o processo e os limites do art. 154, I, da CF. Para instituir o compulsório é necessária, além da *restituição*, a observância dos *motivos constitucionais* que o autorizam (art. 148, I e II). A receita dele advinda é vinculada à despesa (à causa que lhe deu origem). Por outro lado, as contribuições são afetadas a fins predeterminados constitucionalmente. São vinculados a *órgãos e finalidades*. É claro que nem a restituição nem a afetação parafiscal decidem sobre a *natureza jurídica da espécie tributária*. Contudo, estes aspectos constitucionais que vimos de ver conferem *matizes (secundários)* que singularizam para fins de *regulamentação jurídica* os empréstimos compulsórios e as contribuições (sociais, corporativas e interventivas). Assim, uma contribuição social que seja instituída sobre o lucro das empresas (art. 195) ganhando eficácia em 90 dias (art. 195, § 6º)

terá que ser *cobrada, administrada e empregada* pelo INSS nos fins da Constituição. Se for a União o sujeito ativo da obrigação sem previsão de repasse imediato, já não se trata mais de contribuição, mas de imposto residual em *bis in idem*, contra a fórmula do art. 154, I, da CF. É dizer, as licenças da bitributação e da redução da anterioridade foram permitidas na CF em prol da previdência, e não do Fisco Federal.

1.7. Os níveis de análise da questão dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais: o nível da Teoria Geral do Direito e o nível jurídico-constitucional

Em primeiro lugar, relegue-se o “nominalismo”. Não é o nome que confere identidade às coisas. “*Il y a le nom et il y a la chose*”. Importa apreender a ontologia básica do ente sob análise, no caso o *tributo*.

A análise dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais ou ditas parafiscais comporta dois níveis. O primeiro é o nível da *Teoria Geral do Direito Tributário* quanto ao conceito de tributo e de suas espécies. O segundo nível de análise é o jurídico-positivo. Aqui comporta surpreender as disciplinações legais, a partir da Constituição, que regem especificamente os empréstimos compulsórios e as contribuições. Agora note-se: o que do ponto de vista da Teoria Geral do Direito Tributário é *acidental* — restituibilidade e afetação —, do ponto de vista jurídico-positivo é *fundamental*, daí que são plasmadas normas específicas para reger os compulsórios e as parafiscais, em razão justamente das *causas* que justificam a criação dos primeiros e dos *fins* que sustentam a existência das segundas, até porque os impostos não podem ser afetados. Existe proibição constitucional. Os dois planos de análise, embora devam ser feitos separadamente, e o faremos, não são estanques, se tocam e ensejam conclusões de ordem prática, como veremos no momento apropriado. Para logo vamos dar alguns exemplos, aliás já insinuados *retro*.

1º exemplo: há uma regra na Constituição que diz ser *privativa* a competência das pessoas políticas para impor os impostos que lhes foram discriminados. Por isso, a CF, ao permitir à União criar novos impostos (residuais), proíbe que tenham *fato gerador igual* ao de impostos já criados. Se amanhã a União, motivadamente, instituir um empréstimo compulsório cujo fato gerador seja idêntico ao do ICMS, aplica-se o art. 154, I, e declara-se, por essa razão, inconstitucional o empréstimo compulsório, salvo em caso de guerra.

2º exemplo: esta mesma regra já não se aplica às contribuições sociais do art. 195 da CF. Elas podem incidir sobre *lucro, faturamento, folha de salário*, pouco importando que existam impostos do sistema incidindo sobre *lucro, faturamento e salários*. A CF/88 expressamente permite. Mas se o legislador quiser instituir outras fontes de custeio de índole tributária, incidindo sobre fatos que não sejam lucro, faturamento, folha de salários e receita de prognósticos, a fórmula do art. 154, I, ressurgirá com os seus óbices em defesa da integridade do sistema federativo de repartição de competências tributárias.

O poder de revisão constitucional não pode tudo.

Esta é uma das razões pela qual se não pode criar um adicional sobre a renda e proventos dos aposentados, em *bis in idem* com o imposto de renda, que já pagam como todas as pessoas físicas...

A contribuição dos inativos é uma contribuição nova.

1.8. A classificação jurídica das duas supostas espécies de tributo: contribuições especiais e empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios, tão logo sejam examinados os seus fatos geradores, se apresentam, invariavelmente, como impostos e, freqüentemente como adicionais de impostos. Veja-se a nossa experiência remota e recente. Os adicionais restituíveis colavam-se aos impostos-base.

Mais recentemente tivemos vários “fatos geradores” de impostos (consumo de energia elétrica, de combustíveis, uso de linhas telefônicas - FNT, aquisição de veículos, de passagens aéreas internacionais, aquisição de moedas estrangeiras e assim por diante). Difícil encontrar empréstimo compulsório com feição de taxa. É sempre imposto especial, causal, temporário e restituível.

As contribuições, quando a finalidade não implica uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos). Olhemos as do art. 195 da CF/88: receita bruta (faturamento), pagamento de folhas salariais, lucro, receita de jogos. O que são senão fatos geradores de impostos porque destituídos de qualquer atuação estatal, proporcional, específica, relativa à pessoa do contribuinte? Mas a contribuição previdenciária dos empregados e segurados do INSS são, estas sim, sinalagmáticas. Aí existe contribuição como espécie.

Tributos	Não-Vinculados	Impostos Gerais	
		Impostos Restituíveis	
		Impostos Especiais, Afetados, Finalísticos	
	Vinculados	Taxas	De Polícia
			De Serviços
		Contribuições	De Melhoria
			Previdenciárias

1.9. Esforços classificatórios, a importância do tema — A natureza jurídica específica das contribuições especiais referidas na Constituição

Algumas observações merecem ser feitas para despertar juízos críticos. A esta altura a classificação dos tributos no Direito brasileiro está a exigir que se repensem os critérios classificatórios com dedicação e vontade. De ver o magistério de Ataliba¹:

“Cabe indagar, portanto, em que medida esses princípios foram acolhidos pela Constituição Federal de 1988. Não temos dúvida que, quanto aos impostos, é total a acolhida constitucional ao princípio da capacidade contributiva. Quanto às taxas, diríamos que foi com intensidade média que a Constituição acolheu o princípio da retributividade. Isto é: parece-nos nítido que os serviços públicos ou os atos de polícia (a que se refere o inciso II, do art. 145 da Constituição) não são simples ‘pretextos’ ou ocasiões de tributação (meros pressupostos) mas, mais que isso: uma atuação atual e concreta do Estado é fundamento e, pois, parâmetro da tributação.

Em termos singelos: a taxa, no direito positivo brasileiro, é um tributo remuneratório dos serviços, ou ressarcitório das despesas implicadas pelos atos de polícia individualizáveis. Isso parece resultar evidente não só da implícita encampação da noção financeira do tributo, como do próprio teor do inciso II do art. 145 da Constituição de 1988.

Por último, quanto às contribuições $\frac{3}{4}$ que não a de melhoria $\frac{3}{4}$ diríamos que a intensidade com que se acolheu seu princípio informador foi mais tênue, exatamente porque a

1 Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed. Ed. Malheiros, 1980, p. 172.

Constituição $\frac{3}{4}$ não oferecendo os parâmetros estritos concernentes à hipótese de incidência, como o fez nos casos dos demais tributos e no caso da própria contribuição de melhoria $\frac{3}{4}$ deu ao legislador uma liberdade realmente significativa (quanto à estruturação de sua hipótese de incidência, com as ressalvas que adiante serão expostas).

Daí entendermos que o legislador pode adotar hipótese de incidência tanto de verdadeira contribuição como de imposto, tendo-se por configurada a 'contribuição' $\frac{3}{4}$ para efeitos do regime jurídico derogador $\frac{3}{4}$ com a invocação das finalidades constitucionalmente prestigiadas (dizemos 'verdadeira' contribuição o tributo que, no plano ideal das categorias científicas, tem hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese de incidência consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao obrigado, posição nossa explicitamente acolhida por Gomes de Sousa. (ob. cit., pág. 54), por Sergio De La Garza (*Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, 8ª ed., 1970, pág. 323 e ss.), Hector Villegas (*Curso de Finanzas — Derecho financiero y Tributario*, Depalma, B. Aires, 3ª ed., t. I, pág. 77), Paulo de Barros Carvalho (*Teoria da Norma Tributária*, 2ª ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1981, págs. 109 a 113), Aires Barreto (*Base... p. 75 e segs.*) e outros cientistas.

Já foi visto que o *nomen iuris* é um rótulo que o legislador arbitrariamente apõe aos institutos que cria e modela. Nesse sentido, pode-se dizer que ele é livre para dar qualquer nome aos institutos e pode inclusive $\frac{3}{4}$ como freqüentemente acontece $\frac{3}{4}$ equivocar-se, criando institutos a que atribui designações impróprias.

Por isso, um tributo, designado contribuição, no Brasil (salvo a de melhoria), pode ser efetivamente uma contribuição $\frac{3}{4}$ entendida como espécie de tributo vinculado, dotada de hipótese de incidência típica $\frac{3}{4}$ ou pode ser imposto; quer dizer: o que constitucionalmente é designado por contribuição, no Brasil, pode ser hipótese de incidência de verdadeira contribuição ou de imposto. Neste último caso submete-se ao regime jurídico-constitucional do imposto, conjugado com o regime que expusemos em 79.3 e 86.5.

Diz Wagner Balera: 'Lançando mão de um tributo cuja natureza é de imposto e não de contribuição social $\frac{3}{4}$ o que faz, ao nosso ver, claramente, ao escolher o fato do lucro como hipótese de incidência de um tributo devido pelo empregador $\frac{3}{4}$ o constituinte não está criando um ser de natureza dúplice. Apenas indica que o produto da arrecadação do imposto sobre o lucro terá destinação específica: o custeio da seguridade social.' (*Seguridade Social na Constituição de 1988*, Ed. RT, SP, 1989, pág. 57)". (grifos nossos)

A lição é longa, mas extremamente didática. Põe à calva a existência, no Brasil, de contribuições que são impostos finalísticos (COFINS, PIS *et caterva*) e de contribuições verdadeiras, como é o caso das contribuições dos empregados e dos servidores, proporcionais ao salário percebido, na miranda de mantê-lo ou tê-lo em determinada proporção no momento da aposentação, quando se apresentará a contraprestação do Estado (retribuição). As contribuições dos empregados, em geral, são retributivas e proporcionais aos seus ganhos; não podem sofrer tributação progressiva, pela sua própria natureza e pelas finalidades.

Ultrapassado o pensamento de Baleeiro sobre as contribuições especiais: imposto ou taxa (pelo caráter retributivo, quando assim fosse). Outro que reduz qualquer espécie tributária a imposto ou taxa é Alfredo Augusto Becker²:

“A doutrina tem demonstrado que as ‘contribuições parafiscais’ não constituem uma natureza jurídica de tributo sui generis, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.

E a ‘contribuição parafiscal’ possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo.”

As opiniões de Becker e Baleeiro, no entanto, não são inteiramente satisfatórias. Duas correntes podem ser apresentadas com presença na doutrina e na jurisprudência.

a) uma que subsume tanto os *empréstimos compulsórios* (tributos causais e restituíveis) quanto as *contribuições parafiscais* ou *especiais* (impostos afetados a finalidades específicas ou finalísticos) nas figuras do imposto ou da taxa (Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, entre outros); e

b) outra que vê as contribuições divididas em duas espécies: contribuições de melhoria e contribuições especiais (Geraldo Ataliba, parcialmente, e Carlos Mário da Silva Velloso, v.g.).

2 Becker, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Ed. Saraiva, p.330.

Geraldo Ataliba, na última edição de seu pequeno grande livro³, desenvolve interessante teorização, afastando-se da rígida dicotomia reducionista das contribuições parafiscais ou especiais a imposto ou taxa. Adotaremos a sua posição, dele:

“Pode-se dizer que $\frac{3}{4}$ da noção financeira de contribuição $\frac{3}{4}$ é universal o asserto no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto e da taxa e que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h. i. típica e exclusiva de imposto) e, doutro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa).

*Outro traço essencial da figura da contribuição, que parece ser encampado $\frac{3}{4}$ pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade $\frac{3}{4}$ está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes). Daí as designações doutrinárias *special assessment*, *contributo speciale*, *tributo speciale*, etc.*

Em outras palavras, se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição $\frac{3}{4}$ tal como universalmente entendida — que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta,

3 Ataliba, Geraldo. Hipótese de incidência Tributária, 5ª ed. Ed. Malheiros, 1980, p. 171.

com uma despesa especial, a elas respeitante, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como 'especial' (na preciosa obra Las Contribuciones Especiales en España, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1975, Madrid ¾ a Dra. Manuela Varga H. arrola autores clássicos que sublinham o cunho especial dos tributos designados contribuições)." (grifos nossos)

Pois bem, os tributos vinculados são:

Taxas:

- pelo exercício regular do poder de polícia;
- pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Contribuições:

- de melhoria, pela realização de obras públicas que beneficiem imóveis de particulares, tendo por base de cálculo o custo;
- especiais retributivas (previdenciárias).

Ex-positis, contribuição social previdenciária, sem retribuição, incidente sobre proventos de servidores públicos é mero imposto sobre a renda, e no caso, injusto, porque discriminatório.

1.10. Primeiras conclusões.

Ao lume das considerações feitas até agora, ressumbra com inteira claridade que os inativos não podem, juridicamente falando, ser sujeitos passivos de contribuição previdenciária de cunho pessoal. Não há motivo para pagá-la. Houve, enquanto estiveram em atividade. Deixou de haver quando alcançaram – ato jurídico perfeito – a aposentação, segundo a legislação vigente à hora em que ocorreu (direito legitimamente adquirido). Por ser

finalística a referida contribuição (e causal), com a aposentação cessou o motivo para pagá-la (pelo alcance do fim, que a legitimava).

Não há falar em solidariedade difusa para justificá-la, a cargo do aposentado. No sistema de repartição simples (pacto de gerações), a solidariedade esteve presente ao tempo em que o aposentado esteve em atividade. Em razão dela, privou-se de parcelas significativas de seus vencimentos, com a finalidade de garantir a todos os aposentados (funcionários que o antecederam) proventos condignos, até que chegasse a sua vez. Reza o art. 194:

“Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I – universalidade da cobertura e do atendimento;

II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV – irredutibilidade do valor dos benefícios;

V – equidade na forma de participação no custeio;

VI – diversidade da base de financiamento;

VII – caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação

dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.”

E o artigo que se lhe segue prevê as fontes de financiamento de seguridade:

“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:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

§ 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

Este artigo não justifica a tributação dos inativos, pela simples remissão ao art. 154, I, e antes pelo contrário, a bloqueia. Qualquer contribuição nova não pode ter fato gerador idêntico a de imposto que já existe. Este artigo, registre-se, é o que abroquela a fórmula da competência residual da União para instituir impostos gerais e contribuições finalísticas novas.

O art. 201 da CF/88 põe em evidência que a solidariedade se dá antes, segundo fórmulas previstas na própria Constituição. Com efeito, a sociedade inteira, incluindo os aposentados, pelo fenômeno da repercussão econômica dos tributos, na qualidade de consumidores finais de bens e serviços, já arcou, regressivamente, com o ônus do PIS, da COFINS, da CPMF, da CSSL, e, da contribuição patronal sobre a folha (art. 195, I). Por aí houve e continuará havendo solidariedade.

Sobremais, teve o aposentado retida na fonte a sua contribuição pessoal para a previdência (art. 195, II). Esta foi a solidariedade que a Constituição dele exigiu. A solidariedade é valor, se desprende da axiologia, mas não pode ser uma espécie de “Abra-te Sésamo”. A solidariedade é valor e norma. O art. 195 explicita as contribuições solidárias. O aposentado exercitou o pacto de solidariedade tal como articulado pelo sistema legal da Constituição.

1.11. Ferimentos à isonomia – A natureza de adicional de imposto de renda da projetada contribuição do servidor inativo

Quando uma contribuição tem por objeto sustentar as aposentadorias existentes, em dado tempo e lugar, à conta dos aposentandos, estabelece-se um pacto entre gerações, uma legitimação pelo fim.

Admitem alguns países até uma remuneração menor na aposentação, porque o aposentado já não tem os gastos com família e manutenção do tempo em que trabalhava, mas tributação específica inexistente. Existirão noutras plagas menores remunerações de aposentadorias, relativamente ao

salário de atividade, disso não se duvida. Dá-se que são muito mais suficientes e dignas do que os proventos vigentes no Brasil, quase na linha do mínimo vital à subsistência do aposentado. Aqui já nos acercamos da incapacidade contributiva, dada a enormidade da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, que o aposentado indiretamente assume, sem falar no imposto de renda, que grava os proventos dos inativos a partir do piso extremamente baixo, levando-se em conta a pequenez do sistema de deduções, que noutras plagas é amplo. Insinua-se sutilmente o princípio do não-confisco.

Quando uma contribuição finalística se desnatura, torna-se um imposto. No caso, vira imposto de renda. Reza o Código Tributário Nacional, no art. 16, que *“o imposto é o tributo cujo fato gerador independe de qualquer atuação estatal específica relativamente à pessoa do obrigado.”*

O funcionário público pagava uma contribuição finalística com o fito de manter funcionando um sistema que lhe permitisse, ao aposentar-se, uma remuneração condizente com o seu *status*. Alcançado o termo *ad quem* do período aquisitivo, o funcionário, em troca, tornava-se aposentado. No momento em que passar a pagar u’a contribuição sem que o Estado lhe dê, em futuridade, coisa alguma em contrapartida, estará a pagar um imposto na fonte com a sua própria renda (os seus proventos). Reza o Código Tributário Nacional:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º. *A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

§ 2º. *Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*”

“Art. 44. *A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*”

“Art. 45. *Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Em verdade, a contribuição dos servidores públicos inativos não passa de um adicional do imposto de renda, que ele já paga, com três agravantes:

a) é pago apenas por uma classe de contribuinte, os funcionários públicos, violando o art. 150, II da CF/88, que prescreve a isonomia na tributação. Os segurados do regime geral são constitucionalmente imunes (art. 195, II).

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

(...)

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.”

b) o adicional não admite sequer deduções, lesando o princípio da capacidade contributiva e a própria natureza do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sem respeitar o princípio do mínimo vital, uma vez que, como leciona Klaus Tipke, a capacidade contributiva é aferida em relação a todos os impostos juntos.

c) desigualdade os rendimentos do trabalho daqueles outros derivados do capital, ferindo outra vez o princípio da igualdade.

É dizer: têm-se hoje duas faixas de alíquotas: 15% e 27,5%. Fala-se noutra, para logo, de 35%. Todos os rendimentos do capital e do trabalho são tributados, mas somente os funcionários públicos pagarão, sem dedução alguma, um adicional do imposto de renda de 11% (elevadíssimo). Restam feridos, numa só estocada, os princípios da justiça, da capacidade contributiva, do não-confisco, da igualdade e do mínimo vital.

S. Exa. o Relator da PEC nº 40/2003, em lapso mental, chegou à mesma conclusão que ora estamos a construir, a de que a tributação dos inativos como uma suposta contribuição solidária caracteriza na prática e pela lógica principiológica do Direito Tributário, uma tributação sobre a renda e proventos. Confira-se o excerto em que o Relator confessa a tese: “(...) *A presente PEC através do seu art. 5º, modifica o tratamento constitucional da espécie tributação ‘contribuição social’ e estende sua incidência ao fato gerador: ‘recebimento de proventos e pensões pelo servidor público’.*”

Qual é o fato gerador aí mencionado? Receber proventos. Trata-se de imposto e não de contribuição.

2ª PARTE

2.1. A colisão da tributação prevista no PEC 40/2003 com os princípios constitucionais

A jurista brasileira que mais se aprofundou no estudo da isonomia tributária, a par de ser exímia pesquisadora da teoria geral do Direito e da filosofia da Justiça, tem páginas candentes em que situações como a que estamos a expor sofrem duras repreensões. É ver:

“A igualdade, a capacidade contributiva, a pessoalidade e a vedação do confisco não são mais princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. E como direitos e garantias fundamentais são também auto-aplicáveis, efetivos e voltados à concretização do Estado Democrático de Direito. Têm, no Poder Judiciário, não apenas o legislador negativo, mas também o legislador positivo-supletivo, todas as vezes em que a omissão do Poder Legislativo comprometer a plenitude de seu exercício.”
(MISABEL DERZI, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizando o livro de Aliomar Baleeiro – 7ª. edição, Forense, Rio, 1997, p. 521).

E, mais:

“Não pode haver igualdade parcelada, justiça parcelada, pois a Constituição integra as suas partes distintas em um todo harmônico e coerente. Por isso mesmo, generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade.”

“Dê a um menino um chocolate e o fareis rir de alegria; mas para fazê-lo chorar bastará dar simultaneamente dois a seu irmão. Esse menino, que não entende de Códigos, nem de justiça distributiva, nem de ato normativo, gritará entre lágrimas que ‘não é justo’ que ele tenha um só chocolate e seu irmão dois: e a dor da injustiça, em definitivo, terá superado e dominado o prazer do obséquio.

*Do mesmo modo o contribuinte a quem se aplique um imposto, antes de se perguntar se tal imposto é bom ou mau, se é racional ou improdutivo e talvez antes todavia de se perguntar como lhe conviria atuar para satisfazê-lo, considerará a situação relativa dos demais contribuintes e se perguntará se é justo que ele deva pagar esse imposto e que ele deva pagá-lo naquele montante. E se o acha injusto além de certo limite – no foro íntimo de sua consciência ético-jurídica – a dor da injustiça poderá superar, e em muito, à da não-satisfação de outras necessidades materiais que se teria podido atender com o gasto absorvido pelo imposto. Est miser nemo, nisi comparatus”. (Luigi Vittorio Berliri, *El Impuesto Justo*, trad. F. Vicente-Arche Domingo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, pp. 30-31.)” (ob. cit. p. 523/4)*

Por isso, como citado por Misabel Derzi, o Prof. Luigi Vitório Berliri (*El Impuesto justo* – Trad. de F. Vicente Arché Domingo, Madrid, Inst. de Estudios Fiscales, 1986, pp. 30/31), nos agradeceu com a metáfora que se deu transcrita.

*“Toda idéia de igualdade (e de justiça), no Direito, supõe o confronto, a comparação. E é pelo contraste no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça ou de injustiça (V. K. Tipke, *Steuerecht*, 9, Köln; V. Otto Schmidt KG, 1983, p. 19).”*

Este é o ponto Nodal da questão. Mais a frente, mostraremos que a injusta tributação dos inativos do setor público sequer tem justificação racional ou lógica. Por ora continuemos com a importância dos princípios malferidos pelo intento governamental.

(...)

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desiguam”. Esse conceito milenar, difundido entre nós por Rui Barbosa (Oração aos Moços – Escritos e Discursos Seletos, José Aguilar, 1960, p. 685), parte do pressuposto lógico clássico e dedutivo de que os indivíduos podem ser agrupados segundo notas comuns e separados por suas diferenças. Opondo-se ao nominalismo que vê na desigualdade a característica básica do mundo real, ao contrário, o princípio da igualdade admite a comparabilidade entre indivíduos distintos, para agrupá-los segundo suas semelhanças e dessemelhanças. Nos distintos campos do conhecimento (feita abstração da lógica ou da matemática), igualdade e identidade não se confundem.”

(...)

“Com melhor doutrina, para nós, está Norberto Bobbio. Alerta esse autor para o fato de que os clássicos atributos da norma, chamados de generalidade e abstração, ou seja, a evidência de que uma norma se aplica, via de regra, a uma categoria de pessoas e que descreve, abstratamente, fatos (ou situações-tipo) como hipótese de incidência, são imperativos ideológicos e não lógicos. É a lógica jurídica a serviço dos ideais de segurança e igualdade e não o inverso. (V. Teoria della Norma Giuridica, Torino, Giappichelli, p. 57; v. também

Misabel Derzi e Sacha C. N. Coêlho, *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1983, pp. 49-77.).”

(...)

“O princípio da igualdade no conteúdo da lei também dita duas espécies de deveres ao legislador: o dever de não distinguir e o dever de discriminar, que são ângulos de um único dado. Interpenetram-se e conjugam-se.

Sabemos que as pessoas diferem relativamente, cada uma delas sendo uma individualidade. Sem dúvida, o sexo, a raça, a cor, a idade, a origem, as convicções políticas, a crença religiosa e inumeráveis outros fatores podem distinguir cidadão por cidadão. Por essa razão, a Constituição, no art. 3º, IV, e no art. 5º, diz que essas diferenças não ensejam tratamento jurídico desigual, isto é, são diferenças absolutamente irrelevantes, vedando-se a sua consideração a fim de se atribuir aos cidadãos regime jurídico diverso.”

(...)

“Lembre-se o primoroso trabalho de Celso Antônio Bandeira de Mello (*O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1978, p. 45), que formula o conteúdo jurídico da igualdade, fixando as regras que ensejam avaliar aquelas distinções estabelecidas na norma, enfim decidir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das desigualdades eventualmente consideradas pelo legislador. Lista os critérios “para identificação do desrespeito à isonomia”, concluindo:

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando:

I – a norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada;

II – a norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não-residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar o fator ‘tempo’ – que não descansa no objeto como critério diferencial;

III – a norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen dotado, que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados;

IV – a norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente;

V – a interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidas por ela de modo claro, ainda que por via implícita”. (Cf. O Conteúdo..., cit., pp. 55-60.)”

(...)

“No Direito Tributário, o grande critério de comparação, que direciona as normas, especialmente aquelas relativas a impostos, é a capacidade econômica, expressamente adotado no art. 145, § 1º. Ressurgiu, portanto, o sentido do art. 202 da

Constituição Federal de 1946, que tinha permanecido meramente implícito na Constituição de 1967/69. Pensamos como Alberto Xavier (cf. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, São Paulo, Ed. RT, 1978, p. 45), Aliomar Baleeiro (Cf. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 3ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1974, p. 254) e Geraldo Ataliba (Cf. “Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário”, in Revista Jurídica Lemi, Lemi, 155:33, nov. 1980) e outros que, mesmo no silêncio do Texto Constitucional anterior, o princípio da capacidade econômica se impunha por ser exigência e decorrência lógica da isonomia.

Universalmente a igualdade é aceita como regra de tratamento igual de direitos e deveres dos cidadãos (cf. Uckmar, op. cit., 116). Ora, o tributo é um dever cuja característica é ser econômica, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos e importe em sacrifício igual a todos os cidadãos.”

(...)

“O que há de comum entre ambos – o princípio que veda o confisco e o princípio da igualdade – é que se assentam na capacidade econômica do contribuinte. O art. 145, § 1º, obriga à pessoalidade e à proporcionalidade na graduação, vinculando-se à igualdade tributária. O princípio da isonomia, expresso no artigo citado (art. 145, § 1º), pressupõe a comparabilidade, manda tratar igualmente os seres de idêntica capacidade contributiva, encaixando-se à perfeição no conceito de igualdade formal.

(ob. Cit, passim)

Após tais ensinamentos, não vemos como será possível corrigir eventuais distorções ocorridas no passado, desigualando no presente, contribuintes de idêntica capacidade contributiva. Tampouco a razão de estado é suficiente para tão brutal desigualação. As dificuldades financeiras do Estado – que estão na gestão do serviço da dívida e não no sistema de seguridade – não autorizam atentados à justiça fiscal e a isonomia. Será porventura justo que duas pessoas aposentadas que tenham proventos, digamos, R\$ 1.800,00 (Hum mil e oitocentos reais), recolham igual imposto de renda, mas uma delas pague um adicional de 11%, somente por ostentar a qualidade de ex-servidor público? Essa *accidentalía* é fundante o suficiente para desigualar contribuintes? Parece-nos até que ocorre o contrário. O funcionário público esteve sob regime de tempo integral e dedicação exclusiva a serviço do Estado, com vencimentos fixos, diferentemente daqueles submetidos ao regime geral, que apesar de poderem ganhar ilimitadamente, sempre contribuíram para o INSS em valores pequenos, jamais superiores a 1 (um) salário mínimo (teto de contribuição). O servidor sempre recolheu sem limite, e ultimamente com 11% de seus vencimentos.

Cabe indagar, pelo prisma da justiça, se duas pessoas que percebem proventos iguais devem pagar de modo díspar. Uma delas é tributada – igual à capacidade contributiva relativa aos proventos – com um adicional de 11% (onze por cento).

Se a resposta for positiva, cabe indagar o que é possível argüir para justificar a disparidade, sob pena de entronização do desvalor do injusto.

Será a aposentadoria integral do funcionário? Mas nesse caso, a integralidade do salário empata em valor com a outra aposentadoria não integral, sendo irrelevante o argumento. Vale a capacidade contributiva.

Porventura, será porque o funcionário público contribuiu por tempo menor, embora em quantia maior, ultimamente com 11% (onze por cento),

sem limite? Dá-se que o imposto de renda ou sobre proventos de qualquer natureza não se presta a corrigir eventuais distorções pretéritas, admitindo-se que existam, só para argumentar. O Imposto de Renda deve atingir, em dado momento, de igual modo, rendas iguais. É o que prescreve, com todas as letras, o artigo 150, II, da Constituição Federal, “*verbis*”:

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

(...)

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(omissis)

Este dispositivo é uma cláusula pétrea ao lume do “*caput*”. Trata-se do irreformável princípio da isonomia a permear a Constituição inteira, somente contornável se a PEC 40/2003 trouxesse os critérios que justificassem a sua quebra. Aliás, não apenas o relator da PEC, em sua exposição de motivos, se traiu ao declarar como fato gerador da “contribuição” o fato de “perceber o funcionário público proventos da aposentadoria”, que é precisamente o fato gerador do imposto de renda.

O limite fixado pelo legislador da reforma como o piso para o início do pagamento da “contribuição” é o próprio piso do imposto de renda, abaixo do qual está o “mínimo vital” à sobrevivência do pagante do ponto de vista legal, ou seja, R\$ 1.058,00 (Hum mil e cinqüenta e oito reais).

O princípio do não confisco é convocado – além dos que prescrevem igualdade e capacidade contributiva – quando alguém, no limite do mínimo vital, já submetido a uma alíquota de 15% (quinze por cento), vê-se acrescido de um adicional de 11% (onze por cento) só por ser funcionário público aposentado, enquanto seu semelhante que não ostenta tal título, fica restrito à alíquota geral de 15%.

A pergunta que grita e não se cala é: por quê?

Nada na PEC 40/2003, absolutamente nada, justifica a desigualação. Ninguém objetaria que altos salários ou proventos elevados devessem se submeter a uma alíquota de 35% (projetada), com a condição de que valesse para todos em idêntica situação.

Nem se diga, derradeiramente, que a solidariedade justificaria a sobretaxação. Nesse caso, a solidariedade, *“totum e totalitur”*, obrigaria a todos ao mesmo sacrifício e não apenas uma “classe”. O argumento tanto vale para o adicional do imposto de renda, ora sob crivo, como para a eufemística “contribuição solidária” para o custeio da seguridade.

Por oportuno, todos os empregadores, empresários, como Olavo Setúbal e Ermírio de Moraes são aposentados pelo INSS. No entanto, estão desobrigados do odioso adicional de 11%.

Estranha solidariedade esta que se ceva nas turvas águas da desigualdade, para eleger como vítima sacrificial uma categoria de pessoas cuja única sina foi a de servir ao Estado e, nesta condição, expiar os pecados da dívida pública asfixiante.

Estamos em face da iniquidade fiscal. Danem-se os servidores aposentados, salve-se o fisco. Esta é a questão.

3ª PARTE

3. Do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade na formação da norma tributária de qualquer hierarquia. Da falta de motivo para a tributação dos servidores públicos inativos

3.1. Segundo Ruy Barbosa,

“O cidadão que a lei aposentou, jubilou ou reformou assim como a que ela conferiu uma pensão, não recebe nesse benefício a paga de serviços que esteja prestando mas a retribuição de serviços que já prestou e cujas contas se liquidaram.”

“O aposentado, o jubilado, o reformado, o pensionista do Tesouro, são credores da Nação, por títulos definitivos, perenes e irretratáveis.” (Obras completas)

Agora reduz-se o teto para as aposentadorias e promete-se uma previdência complementar.

A UNAFISCO de São Paulo alerta-nos:

“Com bastante assombro, para dizer o mínimo, assistimos a construção de ‘alternativas’ à privatização da Previdência Social que, mais recentemente, comparecem ao debate como a possibilidade de construção de um fundo de pensão público. A entrega de capitais estatais ou a renúncia de atuação em espaços outrora considerados típicos do Estado são apenas formas diversas de um mesmo processo: o de redução do Estado e de privatização dos recursos públicos que alguns estudiosos convencionam chamar projeto neoliberal. A instituição de Previdência Complementar para os Servidores Públicos – federais, estaduais, municipais e do Distrito Federal

– ajusta-se com perfeição à lógica do capital de apropriar-se continuamente de novos espaços da vida social e das relações humanas e transformá-los em mercadorias. Os fundos de pensão pretendem substituir os princípios de solidariedade, consciência e pertencimento de classe por aplicações rentáveis ao capital especulativo, como se a solidariedade de classe pudesse metamorfosear-se em uma ‘solidariedade monetária’ capitalizada por meio de ações empresariais no frenético mundo das bolsas de valores.”

Mas nem isso está claro. Os fundos abertos é que se apresentarão para faturar os salários mais altos dos funcionários dos três Poderes.

Querem fazer parecer inevitável a tributação dos aposentados, como forma de equilibrar o sistema, uma mentira de duas faces. Por primeiro, a receita será pífia, cerca de R\$ 1.8 bilhões, se tanto. Por segundo, o sistema, longe de ser deficitário e solidariamente superavitário, porém é continuamente tredestinado pela União Federal, que arrecada para si o PIS, a COFINS, a CSSL e parte da CPMF. Mostrado esse defeito, deixa de existir medida, razoabilidade e proporcionalidade na proposta do Governo, danando-a.

Cabe ao Supremo sopesar os princípios e valores constitucionais em relação às normas infraconstitucionais, a partir da racionalidade e dos princípios operacionais da proporcionalidade e da razoabilidade. Justiça fiscal, igualdade, não-confisco, preservação do mínimo vital, capacidade contributiva, são princípios que as emendas constitucionais não podem desconhecer e estão sob a permanente fiscalização do Supremo Tribunal Federal. Haverá necessidade de lesionar tais princípios com a polêmica e desnecessária tributação dos inativos do serviço público? Iremos demonstrar que a seguridade é superavitária e que o STF pode e deve controlar a tentativa de tributá-los, às luzes dos ensinamentos de Misabel Derzi e Gomes Canotilho (*Apud* Sacha Calmon. “Curso de Direito Tributário”, 6ª edição, Forense, Rio, p. 181).

*“É patente que uma interpretação constitucional, não raramente, coloca em confronto mais de um princípio. O sopesamento entre princípios diferentes e de igual nível de que nos fala Dworkin (cf. *A Matter of Principle*, Cambridge, Harvard University Press, 1985), tem de ser feito sem alijamento de nenhum deles, mas à luz de uma acomodação razoável de ambos.*

De certa forma, nosso Supremo Tribunal Federal é mais livre do que a Corte alemã para a ‘construção’ de tais teorias, naturalmente adaptadas à nossa realidade. Basta considerar que a Constituição de 1988 concede aos direitos fundamentais do contribuinte eficácia imediata e atribui ao Poder Judiciário a função não apenas de coibir as inconstitucionalidades dos atos do Executivo e do Legislativo, como também as omissões que impeçam o exercício desses mesmos direitos e garantias; mas, além disso, inexistente lei infraconstitucional regulando a atividade e a natureza dos atos do Supremo Tribunal Federal, o qual pode interpretar e reinterpretar suas funções e limites a partir apenas do Texto Fundamental. Tudo haverá de depender da ‘vontade de constituição’, como alerta Konrad Hesse, para que se implementem os desígnios nela contidos.

A esse respeito, leciona Gomes Canotilho:

‘... marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve dizer-se que hoje não há normas constitucionais programáticas. Existem, é certo, normas-fim, normas-tarefa, normas-programa que ‘impõem uma atividade’ e dirigem materialmente a concretização constitucional. O sentido destas normas não é, porém, o que lhes assinalava tradicionalmente a doutrina: ‘simples programas’, ‘exortações

morais', 'declarações', 'sentenças políticas', 'aforismos políticos', 'promessas', 'apelos ao legislador', 'programas futuros', juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às 'normas programáticas' é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição.

(...)

1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional).

2) Como diretivas materiais permanentes, elas vinculam positivamente todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição).

3) Como limites negativos, justificam a eventual censura sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam'. (Nota 17, ainda de Gomes Canotilho: ... em sentido convergente, Jorge Miranda, Manual II, p. 533. No Direito brasileiro, cf. Eros R. Grau, "A Constituição Brasileira e as Normas Programáticas", Rev. de Dir. Constitucional e Ciência Política, nº 4, p. 45; Celso Ribeiro Bastos, Curso de Direito Constitucional, cit. pp. 120 e segs.; José Afonso da Silva, Direito Constitucional Positivo, cit., pp. 82 e segs.) (Cf. op. cit., pp. 189/190)."

3.2. Agora o desmascaramento da "necessidade" de se tributar

Para se verificar se o sistema é superavitário ou deficitário, deve-se comparar todas as receitas da Seguridade Social com todas as despesas da Previdência, Saúde e Assistência Social. Vejamos os números de 2002, que demonstram que a Seguridade Social é superavitária:

RECEITAS E DESPESAS DA SEGURIDADE SOCIAL
(em R\$ milhões) - 2002

**TOTAL DE RECEITAS EXCLUSIVAS DO
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL ... 171.906,00**

CONTRIBUIÇÕES 170.065,00

Contribuição previdenciária inss **70.921,40**

Cofins 51.030,60

CPMF 20.264,70

PIS/PASEP 12.590,20

CSLL 12.457,80

Contribuições correção do FGTS 1.425,80

Outras contribuições sociais 1.374,70

RECEITAS PRÓPRIAS 1.840,00

**DESPESAS DO ORÇAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL 123.115,1**

Benefícios assistenciais LOA e RMV 5.010,5

Benefícios Regime Geral de Previdência 72.437,4

Ações de saúde e saneamento 20.157,6

Ações de assistência social 350,4

Outras ações da seguridade 2.892,7

Despesa pessoal MS e MPAS e

Assistência a servidores 5.692,6

Ações do FAT 11.951,6

Ações do Fundo da pobreza 2.130,0

Dívidas e precatórios da Seguridade

(inclui correção FGTS) 2.492,3

**SUPERÁVIT DO ORÇAMENTO
DA SEGURIDADE 48.790,9**

Fonte: Orçamento da União

Muitas estatísticas demonstram a existência de *déficit* porque não tomam o conjunto de receitas previstas na Constituição Federal para o financiamento da Seguridade Social.

Ainda que consideremos a previdência dos servidores públicos civis e militares, haverá superávit na Seguridade Social, superior a R\$ 22 bilhões, conforme quadro abaixo:

**RESULTADO DA SEGURIDADE SOCIAL ACRESCIDO
DOS REGIMES PRÓPRIOS
(R\$ milhões) - 2002**

SUPERÁVIT DO ORÇAMENTO DA

SEGURIDADE SOCIAL 48.790,9

REGIMES PRÓPRIOS DE SERVIDORES E MILITARES

RECEITAS 5.419,3

Contribuição servidores 4.424,1

Contribuição Militares 995,2

DESPESAS 31.914,9

Aposentadoria e pensões de servidores 19.772,6

Aposentadoria e pensões de militares 12.142,3

**Resultado da Seguridade Social acrescido dos
regimes próprios**

Receitas 177.325,3

Despesas 155.030,0

RESULTADO FINAL – SUPERÁVIT 22.295,3

Fonte: Orçamento da União

Exemplo de comparações distorcidas é o propalado *déficit* de R\$ 17 bi do Regime Geral de Previdência Social, que engloba os trabalhadores do setor privado em 2002, amplamente divulgado pela imprensa. Trata-se de mera falácia, facilmente desmontada com argumentos do próprio Governo, pois, dos R\$ 17 bi, R\$ 15 bi se referem à aposentadoria rural e renda mensal vitalícia, que beneficiam milhões de brasileiros que nunca contribuíram – ou não puderam comprovar contribuição – para a Previdência, materializando uma distribuição de renda sem precedentes.

Segundo o próprio Ministério da Previdência, no Informe de Previdência Social, órgão oficial do MPAS, vol. 13, nº 12, dezembro de 2001:

“O déficit da previdência brasileira é socialmente justificável porque apresenta uma série de componentes ‘não atuariais’, entre os quais estão as transferências de renda aos trabalhadores e empresas rurais, aos empregados de micro e pequenas empresas, às entidades filantrópicas e aos empregados domésticos. As transferências feitas pelo sistema previdenciário são responsáveis pela diminuição em 11,3 pontos percentuais do nível de pobreza e constituem um dos pilares da ordem social e econômica do país.”

A mesma grande mídia que cria alardes em torno do falacioso *déficit* da Previdência cala-se e não denuncia o rombo que a questionável dívida pública tem provocado nas contas nacionais.

O pagamento de juros e amortização da dívida pública interna e externa tem consumido a maior parcela da arrecadação federal a cada ano. Temos batido sucessivos recordes de arrecadação, mas todo o esforço da sociedade tem sido destinado aos compromissos com a dívida, que não pára de crescer. Atualmente, 40% de todos os tributos arrecadados estão sendo destinados ao pagamento dos juros da dívida interna, conforme tabela ao lado:

**PAGAMENTOS DE JUROS DA DÍVIDA INTERNA
UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS**

ANO	PIB (R\$ milhões)	Arrecadação de tributos do governo (R\$ milhões)	Juros Nominais (R\$ milhões)	Particip. (%) dos juros na arrecadação	Particip. (%) dos Juros no PIB	Juros pagos em dinheiro vivo Superávit Primário (R\$ milhões)	Dívida Interna Federal
1995	658.141	187.403	48.750	26,01	7,41	1.723	118.940
1996	778.820	218.559	45.001	20,59	5,78	740	176.210
1997	870.743	252.813	44.923	17,77	5,16	8.310	255.500
1998	913.735	271.752	72.596	26,71	7,94	106	324.000
1999	960.858	308.915	127.245	41,19	13,24	31.087	415.000
2000	1.086.700	358.017	87.442	24,42	8,05	38.122	516.100
2001	1.184.000	406.865	105.625	25,96	8,92	43.655	624.100
2002	1.337.652	476.570	190.640	40,00	14,25	52.364	687.300
TOTAL	7.790.649	2.480.89	722.222	29,11	9,27	158.007	

Fonte: Banco Central e Receita Federal

Nos últimos 8 anos, quase 30% dos tributos arrecadados, ou quase 10% do PIB (toda riqueza produzida no País) foram transferidos dos mais pobres (que são os que mais pagam os impostos no Brasil) para os mais ricos – principalmente os banqueiros, grandes empresas e especuladores do mercado financeiro, que são os que recebem os juros da dívida. Apesar disto, a dívida não parou de crescer.

O crescimento descontrolado da dívida pública torna o País cada vez mais dependente e vulnerável, sujeito às imposições e exigências do FMI, como a produção de superávits primários cada vez maiores e o drástico enxugamento dos gastos públicos.

4. CONCLUSÃO

Inexistem fundamentos técnicos, éticos e jurídicos para a tributação dos inativos do serviço público federal, a partir de uma contribuição social, cuja materialidade é de um adicional de imposto de renda.

RESUMO:

Concluindo que “inexistem fundamentos técnicos, éticos e jurídicos para a tributação dos inativos do serviço público a partir de uma contribuição social” o presente artigo aprofunda os estudos pelos prismas destes diversos aspectos. Sua análise inicia-se pela exposição de motivos da PEC nº.40 / 2003 afirmando que tal imunidade não é garantia individual na cláusula pétreia pela inexistência de dispositivo constitucional que proíba tal contribuição. É modificado o tratamento de “contribuição social” como fato gerador do recebimento de provimentos de aposentadoria e posses. Do mesmo modo alega que a contribuição assim criada deve obedecer a razoabilidade. Aprofunda o estudo das especificidades das contribuições, a teoria dos fatos geradores vinculados e não-vinculados, trata das questões dos empréstimos compulsórios e das contribuições parafiscais e oferece quadro sobre a classificação jurídica, tratando-os como não vinculados e vinculados. Entre os não vinculados, inclui Impostos Gerais, Impostos Restituíveis e Impostos Especiais, Afetados e Finalísticos. Nos vinculados, inclui Taxas (de Polícia e de Serviços) e Contribuições (de Melhoria e Previdenciárias).

Como primeiras conclusões afirma que os “inativos não podem, juridicamente falando, ser sujeitos de contribuição previdenciária de cunho pessoal” e que fere a isonomia da natureza de adicional do Imposto de Renda projetada para a contribuição do servidor inativo. A seguir, demonstra a forma pela qual essa tributação é feita em colisão com os princípios constitucionais da igualdade da capacidade contributiva e da pessoalidade. Aprofundando considerações sobre os princípios da razoabilidade e da

proporcionalidade verifica a falta de motivo para a tributação dos servidores inativos, baseando-se especialmente em citação de Rui Barbosa, além de posição dos mais destacados constitucionalistas. Aplica-se, então, o que chamou de “desmascaramento” da “necessidade” de se tributa, analisando números oficiais e denunciando distorções utilizadas para chegar a tais resultados.

ABSTRAT:

The article concludes that “there is no technical, ethical and juridical basis for the taxation of those inactive from the public service based on a social contribution”, the present text deepens the studies from the point of view of these several aspects. The article’s analysis begins by the motives exposition of the PEC (Constitutional Amendment Proposal) n.40 / 2003, and asserts that such immunity is not an individual warranty in the petrous clause by the inexistence of constitutional provision that forbids that taxation. The dealing of “social contribution” as a generator fact of provision receiving from retirement and property is changed. In the same way the article assigns that the contribution created must obey reasonableness. The work deepens the study of the specificities of the contributions, the theory of the entailed and not entailed generator facts and deals with the question of the compulsory loans, the parafiscal contributions and offers a juridical classification chart about them, treating them as entailed and not entailed. Among the not entailed the study includes General Taxes, Restorable Taxes and Special Affected an Finalistic Taxes. At the entailed are included Taxes (Police and Services) and Contributions (Improvement and Social Welfare).

As first’s conclusions, the author asserts that “the inactive civil servants can’t be, in juridical terms, passive subjects of Social Welfare contribution of personal character” and that it harms the isonomy of the additional nature of the Income Tax projected for rhe inactive civil servant’s contribution. Next, he demonstrates the manner in which this taxation is

made against the constitutional principles of equality, contributive capacity and individuality. Deepening the considerations about the principles of reasonableness and proportionality, the author verifies the lack of motive for the taxation of the inactive civil servants based especially on a Rui Barbosa's quote, besides positions of the most outstanding constitutionalists. He applies then, what he called, "unmasking" of the "necessity" of taxation, analyzing official numbers and denouncing the distortions used to come up with those results.