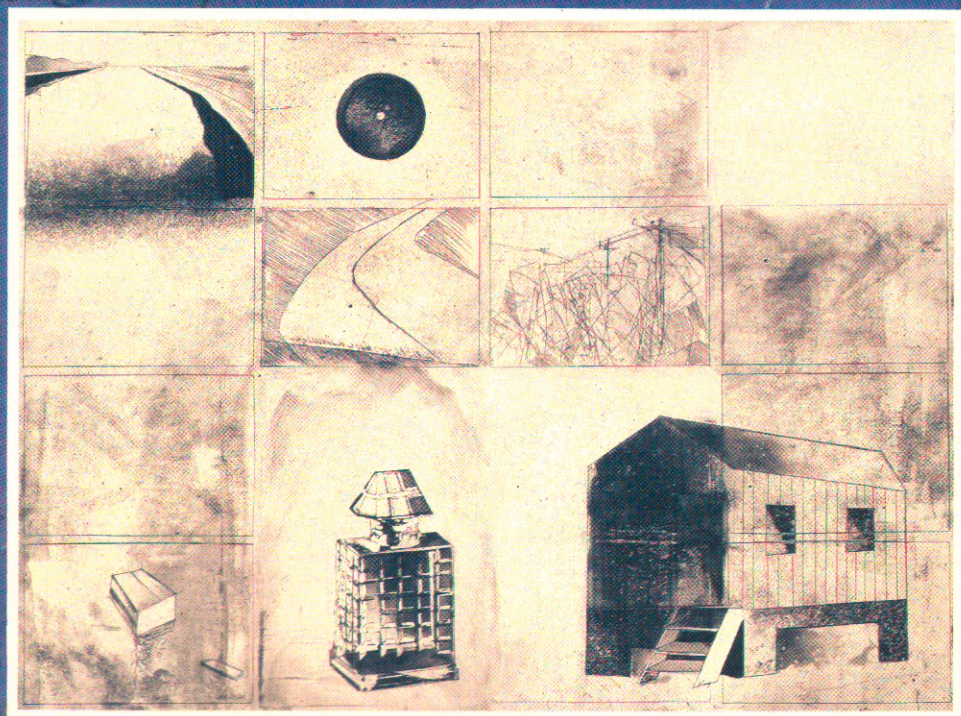


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

45

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JUNHO - 1999)



Evandro Carlos Jardim
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- O ficcionismo do “lucro inflacionário” - *Aroldo Gomes de Mattos* 7
- Remissão tributária - *Carlos Henrique Abrão* 18
- A metamorfose jurídica da contribuição ao “salário-educação” à luz da teoria da recepção - *Edmar Oliveira Andrade Filho* 23
- Contribuição para o SAT - seguro contra acidentes de trabalho: ausência de inconstitucionalidades - *Eduardo Rocha Dias* 46
- Ainda sobre a retenção na fonte da contribuição devida ao INSS pelas empresas cedentes de mão-de-obra: impertinência lógico-jurídica do enquadramento do novo regime como contribuição com base no “faturamento” e a “equidade” do CTN - *Fernando Osorio de Almeida Junior* 55
- Da tributação dos fundos de aposentadoria programada individual - FAPIs - *Luiz Eduardo de Castilho Giroto e Andrea Nogueira de Oliveira Neves* 61
- Considerações sobre a contribuição dos servidores inativos e pensionistas da União - *Marcelo Leonardo Tavares* 70
- A restauração da CPMF e a sua entrada em vigor - *Nelson Monteiro Neto* 75

Pareceres

- A questão do creditamento do ICM pelo diferencial das alíquotas - *Heron Arzua* 78
- Contribuição social dos aposentados - Lei 9.783/99 - inconstitucionalidades - *Hugo de Brito Machado* 85
- Hipótese de imposição do ISS e do ICMS - serviços hospitalares e medicamentos, refeições e honorários médicos - *Ives Gandra da Silva Martins* 96
- A constitucionalidade do salário-educação (L. 4.440/64 e legislação superveniente) - *José Souto Maior Borges* 108
- Da não-incidência do imposto de renda sobre as operações realizadas no curso do processo de falência - *Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho* 123
- Contribuição previdenciária - servidores ativos e inativos da União - direito adquirido, irredutibilidade etc. - *Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social* 156

Contribuição Social dos Aposentados - Lei 9.783/99 - Inconstitucionalidades

Hugo de Brito Machado

A "contribuição" sobre os proventos dos aposentados do serviço público é flagrantemente injusta, e por isto mesmo as normas que a instituíram contrariam flagrantemente o art. 3º, inciso I, da vigente Constituição.

Dita "contribuição" na verdade configura imposto, cuja instituição contraria a Constituição Federal, quer se entenda que se trata de imposto adicional de renda, quer se entenda que se trata de simples elevação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

De tão flagrante o conflito entre as normas instituidoras da questionada "contribuição", nem mesmo para argumentar se pode admitir o contrário. Ainda assim, existem também conflitos entre aquelas normas, e vários outros dispositivos da Constituição, como será demonstrado ao longo deste parecer.

Consulta

O Ministro ..., aposentado do Superior Tribunal de Justiça, dizendo-me pretender ingressar em juízo, juntamente com vários colegas seus, contra a cobrança da contribuição social de que tratam os artigos 1º e 2º, da Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999, consulta-me a respeito da inconstitucionalidade dessa contribuição, formulando-se as seguintes questões:

1) A contribuição social em tela pode ser considerada justa, tendo-se em vista as várias possibilidades de instituição de tributos com os quais pode o governo resolver a questão do déficit da Previdência Social?

2) Tendo-se em vista a determinação do fato gerador da aludida contribuição, qual a sua natureza jurídica? Seria a de um imposto adicional de renda? E sendo assim, sua instituição não estaria em conflito com o art. 154, inciso I, da Constituição Federal?

3) Admitindo-se inexistente o conflito referido na questão anterior, existiria incompatibilidade entre os dispositivos legais que instituíram a contribuição em tela e outros dispositivos da Constituição Federal? Quais e por quê?

Examinei a legislação pertinente e passo a emitir o meu



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Parecer

1. Injustiça e Inconstitucionalidade

1.1. O déficit da Previdência Social

Salvo os casos absolutamente excepcionais, de pessoas que foram favorecidas por leis casuísticas, e nos quais evidentemente não se enquadram os aposentados como Ministro do Superior Tribunal de Justiça, o valor dos proventos da aposentadoria não chega a ser suficiente para que se tenha uma vida digna, com o conforto que ao Estado cumpre assegurar a quantos se dedicaram durante tanto tempo ao serviço público.

Por outro lado, é indubitoso que existem possibilidades várias de instituição de tributos, capazes de reduzir significativamente o déficit público, sendo certo que a eliminação do déficit da Previdência Social se faz possível com a simples entrega, à Previdência, dos valores arrecadados a título de Cofins e CSL.

Com efeito, constitui grave injustiça ao Constituinte de 1988 dizer-se que na Lei Maior que elaboraram não restaram definidos recursos capazes de assegurar os benefícios em cujo estabelecimento foram pródigos. Na verdade, para que todos os benefícios sejam pagos basta que o Tesouro Nacional repasse ao INSS os valores arrecadados a título de Cofins e CSL, vale dizer, dois por cento (agora se está elevando para 3%) da receita bruta, e 10% sobre o lucro de todas as empresas do País.

Para que se tenha idéia do quanto representam tais contribuições basta ver-se que ditas contribuições elevaram as receitas da seguridade social que eram

de cerca de 34% (trinta e quatro por cento) da receita tributária da União, em 1988, para cerca de 148,09% em 1996.¹ E de 1996 até a presente data, esse percentual certamente elevou-se, posto que àquela época várias empresas ainda estavam a discutir em juízo a cobrança daquelas contribuições pelo Tesouro Nacional.

É importante lembrar que a decisão do Supremo Tribunal Federal, que validou a cobrança da Cofins pelo Tesouro Nacional, fundou-se em que este seria mero intermediário, não havendo desvirtuamento da finalidade daquela contribuição, que seria repassada pelo Tesouro ao INSS.

Tal repasse, porém, jamais ocorreu, e daí decorre a persistência do déficit da Previdência Social, e agora, com a Emenda Constitucional nº 20/98, consagrou-se o propósito do governo de efetivamente não fazer aquele repasse, restando assim concretizado, infelizmente, o prognóstico que fizemos há alguns anos.²

1.2. Outros Tributos

1.2.1. O imposto sobre grandes fortunas

Por outro lado, é incontestável que em nosso sistema constitucional tributário existem possibilidades de criação de tributos, de sorte a reduzir-se ou mesmo excluir-se o déficit público.

Mediante a definição, em lei complementar, do que seja grande fortuna, é possível a instituição do imposto cuja criação está autorizada pela Constituição, desde 1988.³ Aliás, este é um caso

¹ Esses dados eu os extraí dos balanços gerais da União.

² Sustentamos que não ocorreria o repasse e que a arrecadação das ditas contribuições pelo Tesouro Nacional era apenas uma fórmula encontrada pelo governo federal para burlar a partilha constitucional de competências tributárias, em prejuízo dos Estados e dos Municípios, que não participam da arrecadação das mesmas.

³ O art. 153, inciso VII, atribui competência à União para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

raro de não-exercício de competência tributária.

Ressalte-se que existe no Congresso Nacional um projeto de lei, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, instituindo dito imposto. Nada justifica o abandono da idéia por parte do ilustre autor daquele projeto, porque o imposto sobre grandes fortunas é, sem dúvida, um excelente instrumento de justiça fiscal, e nenhum obstáculo encontra em nossa ordem jurídica.

1.2.2. O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários

Outro instrumento de arrecadação que bem poderia auxiliar valiosamente na redução do déficit público é o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, para cuja elevação nem lei seria necessária, posto que já está o Poder Executivo autorizado pela Constituição a fazê-lo.⁴

Para instituir novas hipóteses de incidência desse imposto, com fidelidade absoluta à Constituição, bastaria lei ordinária. Nos termos de como se fez praxe no País, bastaria simples Medida Provisória.

Esse imposto, ressalte-se, onera aqueles que efetivamente lidam com a riqueza nacional. Os grandes capitalistas, nacionais e estrangeiros. Para utilizá-lo, basta *vontade política*.

1.2.3. CPMF progressiva

Outro valioso instrumento de arrecadação, no presente momento, seria a elevação da CPMF, com o estabelecimento de alíquotas progressivas, que incidiriam sobre operações acima de determinados valores, de sorte a atingir so-

mente as transações financeiras com valores elevados, retirando-se riqueza daqueles que realmente a possuem.

Essas alíquotas progressivas poderiam vigorar apenas durante um ou dois exercícios, com a finalidade de reduzir a injustiça quanto aos encargos tributários e ajudar na eliminação do déficit público.

1.3. Necessidade de redistribuição da renda

É indubitoso que estamos diante de imperiosa necessidade de redistribuição da renda nacional, pois uma das críticas mais frequentes ao Brasil, feitas pela comunidade internacional, consiste precisamente em sua distribuição de riqueza, uma das mais injustas do mundo.

Com efeito, já constitui lugar comum, verdadeiro truísmo, afirmar-se, como se tem afirmado insistentemente, que o Brasil é um dos países nos quais existe maior concentração de riqueza.

Será justo, então, onerar os aposentados, para deixar que os abastados, os mais ricos do país, continuem usufruindo rendimentos de capital sem ônus tributário?

1.4. Lei injusta é inconstitucional

Nossa Constituição coloca entre os objetivos fundamentais de nossa República, *construir uma sociedade livre, justa e solidária*.⁵

Será que mediante uma tributação flagrantemente injusta se constrói uma sociedade justa?

A resposta negativa impõe-se a toda evidência, e evidente resta, assim, a inconstitucionalidade da contribuição sobre os proventos dos aposentados,

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso V, e parágrafo 1º.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 3º, inciso I.

quando se deixa livre de tributo, ou submetida a tributação inexpressiva a riqueza gerada pelo capital.

2. Fato Gerador e Natureza Jurídica da Contribuição Social

2.1. O fato gerador do tributo

O *fato gerador* do tributo, isto é, o fato gerador da obrigação tributária principal é “a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência”.⁶ Isto, aliás, nem precisava estar escrito em lei, porque decorre da Teoria Geral do Direito. Como já escrevemos,

“Os *direitos* em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do *direito* ao salário. Do contrato de *compra e venda* nasce para o comprador o *direito* de receber a coisa comprada, e para o vendedor o *direito* de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses *direitos*. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu *fato gerador*”.⁷

Importante, porém, é a identificação do fato gerador de cada tributo, porque daí decorre a distinção entre os diversos tributos, em suas espécies e subespécies.

2.2. Natureza jurídica específica do tributo

O art. 4º do Código Tributário Nacional diz que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato

gerador da respectiva obrigação, e com isto fornece, ou didaticamente explicita, o critério fundamental para a identificação de cada espécie tributária, vale dizer, imposto, taxa e contribuição de melhoria, e ainda das demais espécies de contribuição. Fornece, outrossim, o critério seguro para a identificação de cada imposto, dentro da espécie impostos, de cada taxa, dentro da espécie taxas, e de cada contribuição.

É o fato gerador de cada obrigação tributária que permite a identificação respectiva. Existem, é certo, em nosso sistema jurídico, algumas explicitações que, mal interpretadas, podem conduzir a idéias diversas. Exemplo disto é a norma albergada pela Constituição Federal, a dizer que *as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos*.⁸ Mera explicitação, pois assim seria mesmo sem tal norma.

Algumas lições doutrinárias também podem, se mal entendidas, conduzir ao equívoco de se pensar que a natureza específica do tributo é definida por sua base de cálculo. Todavia, como ensinou Ataliba, “a base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência”.⁹ Assim, como o fato gerador nada mais é do que a concretização da hipótese de incidência, é correto afirmar-se que a base imponible, ou base tributável, nada mais é do que o aspecto mensurável do fato gerador da obrigação tributária.

2.3. O fato gerador da contribuição de seguridade

2.3.1. Núcleo e sujeitos

Todos os tributos têm seus fatos geradores, e

⁶ Código Tributário Nacional, art. 114.

⁷ Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 93.

⁸ Constituição Federal de 1988, art. 145, § 2º.

⁹ Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, 4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1990, p. 108.

“em se tratando de contribuições de seguridade social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, a delinear o âmbito dessas contribuições, quem pode ser colhido pelo legislador como sujeito passivo das mesmas”.¹⁰

O núcleo da contribuição de seguridade social alberga como elemento essencial a condição inerente ao seguro, e este, em face de sua natureza mesma, envolve sempre a possibilidade de auferimento de um prêmio. No caso da seguridade social, esse prêmio é o benefício, com o qual o segurado tem a garantia dos meios de subsistência, em face de eventual invalidez, ou da velhice.

Não é razoável pretender-se que alguém, depois de haver sido satisfeito no benefício a que tem direito, pela seguradora, venha a ser obrigado a pagar a esta, novamente, o mesmo prêmio que havia pago anteriormente.

Por isto é que o núcleo do fato gerador da contribuição de seguridade social alberga, como se disse, aquela condição própria do seguro. No caso pode-se dizer, com rigorosa propriedade, que se trata de um seguro contra a invalidez e a velhice. E assim é que a Constituição, ao definir o âmbito de incidência dessas contribuições, referiu-se ao trabalhador, que está na situação de precisar do seguro, posto que o seu sustento lhe é dado pelo trabalho.

Não se venha argumentar com a alteração que a Emenda Constitucional nº 20/98 introduziu no art. 195 da Constituição Federal de 1988. Como adiante será demonstrado, tal inovação não se aplica a situações pretéritas.

2.3.2. O sujeito passivo da contribuição de seguridade

Assim, nos exatos termos do art. 195, da Constituição Federal de 1988, somente podem ser colhidos pelo legislador como sujeitos passivos da contribuição de seguridade social, no que importa ao assunto em exame, os trabalhadores.

A este propósito, já escrevemos:

“Trabalhador é todo aquele que presta serviços, seja a empregador, seja a pessoa com a qual não mantém vínculo empregatício. Por isto mesmo o trabalhador autônomo e o avulso são contribuintes da Previdência Social. Em relação a ele a Constituição não definiu o suporte para a exigência da contribuição, mas é razoável entender-se que esta há de incidir sobre a remuneração percebida em razão de seu trabalho. Não pode a contribuição cobrada do trabalhador ter base em qualquer outra coisa que não seja essa remuneração, posto que é ela que o qualifica como trabalhador”.¹¹

O aposentado evidentemente não presta serviços. Não é trabalhador, portanto, e assim não pode ser qualificado como sujeito passivo de contribuição de seguridade social.

Mesmo em face da redação dada ao art. 195, inciso II, da Constituição, pela Emenda 20/98, que se refere agora ao trabalhador e demais segurados da previdência social, não há como se possa incluir o aposentado como sujeito passivo da contribuição de seguridade, pois na verdade ele não é *segurado*, mas *beneficiário* da seguridade social.

¹⁰ Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 319.

¹¹ Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 1998, p. 319.

Nem é trabalhador, posto que já não trabalha. Nem é segurado, posto que não mais está na condição de precisar do benefício da aposentadoria, da qual já está a desfrutar.

Resta por ser definida, portanto, a verdadeira natureza jurídica da questionada contribuição. É o que se vai agora fazer.

2.4. Imposto adicional de renda.

Inconstitucionalidade

2.4.1. A natureza jurídica de imposto

Já sabemos, e acima foi dito, que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la, a) a denominação e demais características formais adotadas pela lei, e b) a destinação legal do produto de sua arrecadação.¹²

Não importa, portanto, para sabermos a natureza jurídica da contribuição de que se cuida, o nome "contribuição", nem o destino que seja dado ao produto de sua arrecadação, embora as contribuições de seguridade social somente possam como tal ser consideradas se tiverem como sujeito ativo a Seguridade, constitucionalmente tornada autárquica.

Importa o fato descrito na lei como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária. E esse fato, no caso, é a percepção da renda mensal que consubstancia o benefício da aposentadoria.

Dúvida não há, portanto, de que se trata de um imposto sobre a renda. Esta, sua natureza jurídica, indiscutivelmente. Mas não é propriamente o imposto de renda previsto no art. 153, inciso III, da vigente Constituição, porque esse já existe, e incide sobre os proventos em questão.

Seria então esse mesmo imposto de renda, com alíquota aumentada. Ou então seria um imposto adicional de renda, criado no exercício, pela União Federal, de sua competência tributária residual. Ocorre que a vigente Constituição não autoriza essa criação, seja como imposto adicional de renda, seja como elevação da alíquota do imposto de renda já existente.

É o que se passa a demonstrar.

2.4.2. Impostos da competência residual

A vigente Constituição atribui à União competência residual, ao dizer que esta pode instituir impostos não previstos no artigo em que arrola aqueles de sua competência. Estabelece, porém, limitações a essa competência residual. Exige seja a mesma exercida mediante lei complementar, e que os impostos residuais sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles já atribuídos a cada uma das três entidades integrantes da Federação.

No caso de que se cuida, a *contribuição* questionada não foi instituída por lei complementar, inobservada estando, pois, a primeira exigência.

E a segunda, também, está flagrantemente desobedecida. O malsinado imposto, criado com o nome de contribuição, tem o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Por outro lado, os impostos da competência residual devem ser partilhados com os Estados, aos quais pertencem vinte por cento da respectiva arrecadação. Aliás, talvez por isto mesmo tenha a União preferido, em vez de sim-

¹² Código Tributário Nacional, art. 4º, incisos I e II.

plesmente elevar a alíquota do imposto de renda, ou de criar esse imposto com a referência expressa a sua competência residual. Tal propósito inconfessável já foi notado pelo Mestre Baleeiro, que afirmou a invalidade desse expediente, asseverando:

“Não poderia ter efetividade, nem sobrevivência, o sistema tributário nacional instituído pela Constituição com evidentes e confessados propósitos políticos, como a implantação do regime federativo, se fosse lícito ao legislador iludi-lo, pela troca dos nomes de cada tributo para a invasão do campo tributário reservado a competência diversa”.¹³

Resta, ainda, demonstrar que o imposto em tela, criado com o nome de contribuição, também não pode ser considerado como simples aumento de alíquota do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

2.5. Tributo com efeito de confisco

Realmente, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, que hoje incide sobre os proventos dos aposentados, tem alíquota total de 27,5% (vinte e sete e meio por cento). Como esse novo tributo tem alíquota que vai até 25% (vinte e cinco por cento) alíquota essa que incide sobre a maior parte dos proventos dos consulentes, tem-se uma alíquota total em torno de 50% (cinquenta por cento) do valor de seus proventos.

Assim, está evidente o seu caráter confiscatório.

Sobre o assunto, já escrevemos:

“Colocando entre as limitações ao poder de tributar a utilização do tributo com efeito de confisco, a Consti-

tuição em vigor evitou controvérsias a respeito da questão de saber se a garantia do direito de propriedade estaria, ou não, preservada, pelo fato de serem os tributos instituídos por lei. E da questão de saber se a adoção do regime da livre empresa implica realmente, como sustentamos, uma implícita proibição ao tributo confiscatório.

Assim, o tributo com efeito de confisco, no regime da vigente Constituição, está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade (art. 5º, item XXII), e ao regime econômico prevalente (art. 170, itens II e IV). O disposto em seu art. 150, item IV, não permite dúvidas a este respeito.

É certo que o significado da expressão *tributo com efeito de confisco* é extremamente problemático. Isto, porém, não invalida o dispositivo constitucional, sendo importante observarmos que inúmeros outros dispositivos, da Constituição e das leis, albergam conceitos igualmente vagos, sendo a respectiva interpretação, por isto mesmo, problemática. Não obstante, vários dos dispositivos onde residem conceitos vagos já foram aplicados e produziram resultados práticos consideráveis. Assim, por exemplo, aquele que estabelece deviam ser as desapropriações precedidas de *justa indenização*.

De todo modo, mesmo em face das dificuldades de interpretação resultantes da indefinição do que seja um tributo *com efeito de confisco*, o preceito constitucional demonstra um rumo a ser seguido pela tributação no Brasil. Ela deve ser um instrumento

¹³ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 63.

pelo qual o Estado há de obter os meios financeiros para o atendimento de seus gastos. Nunca, porém, um instrumento de extinção da propriedade privada. Essa diretriz servirá de bússola para o hermenêuta, especialmente para o juiz.

Merece destaque, a propósito, a manifestação do ilustre Ministro Oscar Dias Corrêa, segundo a qual os contribuintes, no Brasil, já estão no limite da capacidade contributiva, não sendo aconselhável onerá-los ainda mais. (A Crise da Constituição, a Constituinte e o Supremo Tribunal Federal, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986, p. 107). Resta aguardar o entendimento que ao preceito constitucional dará o Judiciário, a quem a final caberá dizer, em cada caso, se o tributo tem, ou não, o efeito de confisco".¹⁴

É escudado dizer-se que entre a data em que se deu a manifestação do Ministro Oscar Dias Corrêa, acima transcrita, asseverando estarem os contribuintes brasileiros no limite de sua capacidade contributiva, e a presente data, vários já foram os acréscimos da carga tributária, em todos os sentidos, de sorte que não se pode ter dúvida quanto ao caráter confiscatório desse imposto disfarçado com o nome de contribuição.

3. Outras Inconstitucionalidades

3.1. Irredutibilidade dos proventos

Além das inconstitucionalidades acima apontadas, o imposto em questão ofende o princípio da irredutibilidade dos proventos, consubstanciado no art. 95, III, c/c 93, inciso VI, e ainda, em definitivo, o art. 194, inciso IV.

Realmente, o art. 93, inciso VI, garante aos magistrados aposentadoria com proventos integrais, e proventos dos quais se retira vinte e cinco por cento evidentemente já não são integrais.

Flagrante é também a violação do art. 95, inciso III, que garante a irredutibilidade dos subsídios, com as ressalvas que aponta, entre as quais não está a possibilidade de criação de tributos, sejam quais forem, sobre os mesmos.

Mais flagrante, ainda, é a violação do art. 194, parágrafo único, inciso IV, que estabelece expressamente a *irredutibilidade do valor dos benefícios*. Regra que diz respeito a toda a seguridade social, até por uma questão de justiça, e de lógica jurídica. O benefício, em qualquer caso, não pode ter o seu valor reduzido, porque ele é fruto de fatos e de contribuições que se consumaram, que integram o passado, e cuja preservação se impõe como garantia da segurança jurídica.

3.2. Isonomia

A própria Emenda 20/98 estabelece que *não incidem contribuições sobre o valor da aposentadoria* concedida pelo regime geral da previdência. E não existe razão jurídica válida para justificar a discriminação. Nada justifica a tributação dos proventos de quem se aposenta por outros regimes previdenciários, porquanto a natureza jurídica da aposentadoria, e dos proventos dela decorrentes, é exatamente a mesma.

Violam, pois, as normas instituídas da questionada contribuição sobre os proventos dos consulentes, também o art. 5º, da vigente Constituição.

¹⁴ Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988, 3ª edição, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994, pp. 97/98.

3.3. *Eqüidade no custeio*

As normas instituidoras do tributo em questão ofendem, ainda, claramente, o disposto no art. 194, parágrafo único, inciso V, da vigente Constituição, que assevera dever ser a seguridade social organizada com base em princípios, entre os quais a *eqüidade na forma de participação no custeio*.

É da maior evidência que a contribuição de vinte e cinco por cento, a incidir sobre os proventos de quem já não vai mais desfrutar do mais importante benefício da seguridade, que é a aposentadoria, viola frontal e indiscutivelmente o princípio da eqüidade. Quem já está aposentado já cumpriu com todos os seus deveres, segundo as leis então vigentes, para com a seguridade social. A imposição desse ônus adicional viola a eqüidade; é injusto e inaceitável sob todos os aspectos.

3.4. *Direito adquirido e ato jurídico perfeito*

A contribuição em questão viola, ainda, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

Quem completou todas as condições para aposentar-se tem o direito de obter sua aposentadoria segundo as leis então vigentes. Nenhuma alteração subsequente das leis pode alcançar os direitos do aposentado, que foram gerados em decorrência de fatos que se encontram, todos, no passado.

Realmente, nada precisa fazer mais o aposentado para ter direito aos respectivos proventos. Estes são frutos de atos e fatos do passado. São simples efeitos das leis anteriores à aposentação.

Por outro lado, o ato de aposentação, praticado com fundamento nas leis então vigentes, tornou-se perfeito e acabado, de sorte que leis posteriores não o podem validamente atingir.

Os proventos da aposentadoria, dizem a doutrina e a jurisprudência, neste ponto absolutamente pacífica, são estabelecidos com base na lei vigente na data em que o interessado completou as condições exigidas para aposentar-se. Qualquer lei posterior que os altere estará atingindo, ao arrepio da Constituição, o ato concessivo da aposentadoria, perfeito e acabado.

4. **Direito Adquirido e Emenda à Constituição**

4.1. *Direito adquirido contra emendas*

Para quem tenha elementar noção da diferença que existe entre o *poder constituinte* e o *poder reformador*, matéria hoje bem elaborada pelos cultores da Teoria Geral do Estado, e do Direito Constitucional, dificuldade não existirá para demonstrar-se que a Emenda à Constituição, obra deste último, há de respeitar as denominadas cláusulas de imodificabilidade.

Em nossa Constituição, os direitos fundamentais consubstanciam cláusula de imodificabilidade, de sorte que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, constituindo, como constituem, direitos fundamentais, não podem ser atingidos por emendas à Constituição.

De todo modo, ainda que assim não fosse, no presente caso a própria Emenda 20 preservou o respeito aos direitos adquiridos dos servidores públicos ao regime jurídico de suas aposentadorias, vigente na data de sua publicação.

4.2. *Direito adquirido na Emenda 20*

Não se venha argumentar com o advento da Emenda Constitucional nº 20, que teria autorizado a instituição da questionada contribuição.

Na verdade tal Emenda não contempla dita autorização. Alterou, é certo, a

redação do art. 195, inciso II. Onde constava a expressão: “dos trabalhadores”, fez constar: “do trabalhador e dos demais segurados da previdência social...”

Estariam os aposentados albergados pela expressão “demais segurados” da previdência social?

A resposta encontra-se no art. 12, da Lei nº 8.212/91, que define os segurados, referindo-se aos que o são como empregador (inciso I), como empregado doméstico (inciso II), como empresário (inciso III), como trabalhador autônomo (inciso IV), como equiparado a trabalhador autônomo (inciso V), como trabalhador avulso (inciso VI), e como segurado especial (inciso VII). Em nenhuma dessas categorias está ou pode ser incluído o aposentado.

Em todas as categorias está presente, como condição integrativa da qualidade de segurado, o exercício de atividade. O aposentado, portanto, não se pode enquadrar em nenhuma delas.

Aliás, para reforçar essa idéia, o § 4º, do referido art. 12, diz que o aposentado que estiver exercendo, ou voltar a exercer atividade..., numa clara alusão ao exercício de atividade como condição definidora da condição de segurado.

Ressalte, outrossim, que a própria Emenda 20 é expressa ao assegurar o direito adquirido, ao estabelecer, em seu art. 3º, que

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

5. Natureza Punitiva

Ressalte-se, finalmente, que a contribuição de que se cuida a rigor reveste a natureza de verdadeira sanção, e assim de nenhum modo pode ser admitida, porque o aposentado nenhum ilícito cometeu.

Com efeito, a Lei nº 9.783, de 28 de janeiro de 1999, estabelece

“Art. 4º O servidor público civil ativo que permanecer em atividade após completar as exigências para a aposentadoria voluntária integral nas condições previstas no art. 40 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, ou nas condições previstas no art. 8º da referida Emenda, fará jus à isenção da contribuição previdenciária até a data da publicação da concessão de sua aposentadoria, voluntária ou compulsória.”

Na verdade, nenhum ônus pode ser atribuído a quem exerce regularmente os seus direitos. Assim, a contribuição de que se cuida passou a ser uma punição para quem se aposenta, como se o aposentar-se fosse algo ilícito.

6. As Respostas

Em face de todas estas considerações, respondemos:

1) A contribuição social em tela pode ser considerada *justa*, tendo-se em vista as várias possibilidades de instituição de tributos com os quais pode o governo resolver a questão do *déficit* da Previdência Social?

Não. Dita contribuição é flagrantemente Injusta, e por isto mesmo as normas que a instituíram contrariam flagrantemente o art. 3º, inciso I, da vigente Constituição.

2) Tendo-se em vista a determinação do fato gerador da aludida contribuição, qual a sua natureza jurídica? Seria a de um imposto adicional de renda? E sendo assim, sua instituição não estaria em conflito com o art. 154, inciso I, da Constituição Federal?

A “contribuição” de que se cuida na verdade configura imposto, cuja instituição contraria a Constituição Federal, quer se entenda que se trata de imposto adicional de renda, quer se entenda que se trata de simples elevação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

3) Admitindo-se inexistente o conflito referido na questão anterior, existiria incompatibilidade entre os dispositivos legais que instituíram a contribuição em tela e outros dispositivos da Constituição Federal? Quais e por quê?

De tão flagrante o conflito entre as normas instituidoras da questionada “contribuição”, nem mesmo para argumentar se pode admitir o contrário. Ainda assim, existem também conflitos entre aquelas normas, e vários outros dispositivos da Constituição, como demonstrado ao longo deste parecer.