

WENDEL ALVES JALES

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SERVIDORES
PÚBLICOS INATIVOS**

Monografia apresentada como requisito para conclusão do curso de Pós-graduação – Direito Tributário: Uma Visão Constitucional – Processo Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão.

Orientadora: Prof. Valéria Zotelli

**SÃO PAULO
2009**

Agradeço a minha esposa, o amor, a compreensão e a paciência a cada minuto de minha ausência. À minha orientadora por guiar-me em mais uma conquista. E ao Coordenador Roque Antonio Carazza pela inesgotável fonte de inspiração, sabedoria e experiência.

Resumo

O estudo presta-se a analisar a incongruência da aplicação do princípio da solidariedade e outras inconstitucionalidades quando do julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre a fixação da contribuição previdenciária dos servidores inativos. Para tanto, parte da abordagem sobre a natureza jurídica dessas contribuições para concluir que tal exação de contribuição não se trata, pois tem características de imposto. Ademais, tal fixação representa notória inconstitucionalidade ao infirmar os princípios constitucionais do tratamento isonômico e da vedação ao confisco.

Palavras-chaves: contribuição social, parafiscal, especial, imposto de renda, retributividade, finalidade, casualidades, parafiscalidade, referibilidade, futuridade, risco social, princípio da solidariedade, da isonomia tributária e da vedação ao confisco.

SUMÁRIO

SUMÁRIO.....	4
INTRODUÇÃO.....	5
1 A PREVIDÊNCIA SOCIAL NO BRASIL.....	8
1.2 Histórico da Previdência Social.....	9
1.2.1 Regime Geral de Previdência Social.....	10
1.2.2 Regime Especial dos Servidores Públicos Civis.....	14
1.3 Estrutura da Previdência Social.....	18
1.3.1 Sistema e dos Regimes de Previdência Social.....	19
1.4 Seguridade Social - Previdência e Assistência Social.....	22
2 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	25
2.1 Classificação das contribuições sociais.....	26
2.2 Conceito.....	27
2.3 Competência.....	30
2.4 Sujeito Ativo.....	32
2.5 Contribuintes e responsáveis.....	32
2.6 Fato gerador ou hipótese de incidência, da base de cálculo e alíquota.....	34
2.7 Modalidade de lançamento.....	36
2.8 Princípios a que estão sujeitas as contribuições sociais previdenciárias.....	37
2.9 Imunidades e isenções.....	37
2.10 Quanto às contribuições sociais de caráter previdenciário.....	38
3. Do julgamento da ADI nº 3105 e instituição da contribuição social dos SERVIDORES PÚBLICOS inativos.....	40
3.1 Do Julgamento da ADI nº 3105 e o princípio da solidariedade social.....	43
3.2 Natureza jurídica tributária das contribuições sociais.....	45
3.2.1 Finalidade e parafiscalidade.....	52
3.2.2 Referibilidade.....	55
3.2.3 Caráter sinalagmático.....	57
3.3 Contribuição social dos servidores públicos inativos.....	58
3.3.1 Natureza jurídica própria de Imposto da Contribuição Previdenciária dos Inativos ..	59
3.3.2 Ofensa ao princípio isonômico.....	60
3.3.3 Ofensa ao princípio da vedação ao confisco.....	63
3.4 Crítica à interpretação do princípio da solidariedade social adotada pela Suprema Corte	65
CONCLUSÃO.....	70
REFERÊNCIAS.....	73
ANEXO I.....	78

INTRODUÇÃO

Em sessão realizada em 18 de agosto de 2004, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição para a Seguridade Social dos servidores públicos aposentados e pensionistas, instituída no art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de abril de 2003. Com um resultado de 7 (sete) votos favoráveis contra 4 (quatro), a excelsa Corte não deferiu as Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas.

Até que a Emenda Constitucional nº 41, de 2003, instituísse a polêmica contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo servidor público, a relação entre o tributo e a solidariedade social não havia sido tocada de forma clara e específica pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105, além dos argumentos de ofensa à garantia da não violação ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal), de violação de cláusulas pétreas, irredutibilidade de vencimentos, os Ministros da excelsa Corte tiveram de decidir se a contribuição previdenciária era inconstitucional por ausência de causa suficiente.

Nesse sentido, quatro dos Ministros da Suprema Corte defenderam a inconstitucionalidade do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, sob argumento de ausência de causa suficiente, vez que instituída contribuição previdenciária em desfavor dos servidores públicos aposentados que já se encontravam na condição de beneficiários do sistema porque haviam contribuído com o custeio de previdência quando estavam na ativa.

Seguindo nesta trilha, a instituição de nova contribuição de previdência somente se justificaria se imposta ao servidor que viesse a receber benefícios futuros (aqui residiria a causa da contribuição, e não de um que já estivesse recebendo os benefícios).

A despeito dos argumentos esposados pelos ilustres Ministros que defendiam a natureza jurídica de contribuição sem causa da nova exação, a maioria dos Ministros considerou a constitucionalidade da contribuição previdenciária em razão da atuação do princípio da solidariedade social, notadamente relevante no âmbito do financiamento da Seguridade Social.

Coube ao insigne Ministro Cezar Peluso a relatoria do voto condutor, que, com fulcro na natureza jurídica *sui generis* das contribuições sociais, associada ao caráter contributivo

solidário do regime de previdência dos servidores públicos, aplicou o princípio da solidariedade para afastar a ofensa a direito adquirido e ato jurídico perfeito e declarar a constitucionalidade da contribuição social previdenciária dos servidores públicos inativos.

A divergência dos votos dos Ministros da excelsa Corte reflete a flagrante controvérsia quanto a natureza jurídica de tributo específico ou não das contribuições sociais, na medida em que alguns doutrinadores sustentam tratar-se de espécie autônoma de tributo, outros defendem tratar-se ora de impostos, ora de taxas; e outros, por fim, defendem que a natureza jurídica das contribuições sociais deve ser estudada à luz de princípios peculiares do direito previdenciário – como solidariedade e automaticidade –, sob pena de prejuízo da própria essência e da finalidade a que se destinam os sistemas previdenciários.

Ao considerar a natureza jurídica das contribuições sociais sob este último ângulo, a maioria dos Ministros defendeu a ponderação ou confrontação do direito adquirido e do ato jurídico perfeito com outros valores igualmente protegidos pela nossa Constituição, dentre os quais, o princípio da solidariedade. De sorte que os fundamentos principiológicos do ordenamento constitucional pátrio apresentam-se de forma flexível a viabilizar toda e qualquer ponderação que se faça necessária entre eles.

Não obstante o valor das razões apresentadas, não são poucos os doutrinadores a defender que a ponderação e confrontação entre valores constitucionalmente reconhecidos e princípios informadores do sistema previdenciário, defendida pelos votos em questão, parte de uma leitura restrita, antes mesmo equivocada, do princípio da solidariedade, além de representar expressa afronta a garantias constitucionais.

Ao que tudo indica, é a partir do estudo da natureza jurídica das contribuições sociais, se tributária, previdenciária ou contribuição *sui generis*, que se sustentam ou não os alicerces que levaram a Suprema Corte à declarar a constitucionalidade das contribuições sociais dos servidores inativos e pensionistas.

Por tais razões, o presente trabalho busca estudar os fundamentos que serviram a justificar a declaração de constitucionalidade das contribuições sociais dos servidores públicos inativos aposentados e pensionistas a partir da análise das peculiaridades do sistema previdenciário brasileiro, de suas fontes de custeio e das características e natureza jurídica das contribuições sociais previdenciárias.

O objeto de estudo será abordado a partir da análise do histórico da previdência social no Brasil, mormente o Regime Próprio de Previdência Social dos servidores públicos. Em um primeiro momento serão analisadas as peculiaridades da previdência social dos servidores públicos. Em segundo lugar, analisar-se-ão as fontes de custeio da Seguridade Social e da Previdência Social, com especial enfoque às contribuições sociais ditas previdenciárias.

Somente em um terceiro momento, passar-se-á ao estudo do julgamento das ADIs 3105 e 3128 em um contexto de análise da corrente doutrinária que defende a natureza jurídica tributária das contribuições e suas implicações quanto à contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas.

Ato contínuo, apresentar-se-á a abordagem da contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos à luz da doutrina que a compreende com natureza jurídica não tributária ou tributária *sui generis*, por integrar, constitucionalmente, o conjunto institucional do próprio vínculo estatutário, sujeita, portanto, a uma disciplina, bem como a um regime de princípios distinto.

Por fim, examinar-se-á o princípio da solidariedade social e o caráter solidário do sistema previdenciário como principal razão de decidir do recente acórdão do Supremo Tribunal Federal que julgou constitucional a contribuição social previdenciária dos inativos.

1 A PREVIDÊNCIA SOCIAL NO BRASIL

A história da Previdência Social no mundo ocidental sempre esteve atrelada ao desenvolvimento do Estado, notadamente do Estado Liberal, com intervenção estatal reduzida ao mínimo necessário, ao Estado Social, com a crescente atuação estatal em benefício dos indivíduos e da coletividade.

No Brasil, a evolução das proteções sociais, dentre elas a previdência social, não foge a tal aspecto. Não obstante a crescente preocupação do Estado com a ordem social, a história do sistema previdenciário brasileiro foi marcada pela divisão entre o Regime Geral de Previdência (RGPS) e os Regimes Especiais (servidores civis e militares), com especial predominância deste em razão daquele, haja vista a política garantista que sempre permeou as relações entre Administração Pública e seus servidores.

1.1 Histórico da Previdência Social

A origem da Previdência Social assenta-se na evolução do Estado Liberal ao Social, com o desenvolvimento do constitucionalismo e a consagração de uma série de princípios anteriores ao ordenamento positivo do Estado¹.

Fixada essa premissa de raciocínio, é fácil notar que, com advento do Estado Liberal Democrático de Direito, o poder estatal passou a atuar debaixo do império da lei e em função da garantia dos direitos fundamentais de primeira dimensão. A intervenção estatal foi limitada ao mínimo possível em consonância com os valores da autonomia da vontade, da segurança jurídica, da liberdade, da vida e da propriedade.

A par disso, entretanto, poucos eram os instrumentos de proteção social, na medida em que ainda incipientes a assistência social privada e pública, a poupança individual, o mutualismo e o seguro privado.

¹ É nesse contexto que uma série de direitos naturais converteram-se em constitucionais e passaram a assumir a posição de direitos fundamentais.

Foi apenas com a Revolução Industrial, o crescimento econômico e a concentração da renda, à custa da exploração do trabalho, que uma série de críticas reformistas ao direito burguês vigente à época começa a surgir.

Como não se ignora, em razão das críticas reformistas, uma nova concepção de direitos fundamentais, influenciada pela eclosão de diversas doutrinas políticas e sociais, surgiu e deu azo a maior intervenção estatal em busca do bem-estar social e da valoração dos direitos sociais.

É nesse contexto que nasce o Estado Social de Direito, cuja primordial função era transferir parte das tarefas sociais da sociedade civil para o Estado. São expressões significativas dessas modificações a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição alemã de Weimar de 1919.²

Cumprir destacar que as preocupações com o bem estar social são ainda mais evidentes com a virada do século XIX ao XX, embora tenha a Segunda Guerra Mundial assumido o papel de impulsionar a formação dos Estados de Bem-Estar Social.

Nesse quadro evolutivo, a concepção clássica que se tem do direito, cujas funções seriam a de garantir as liberdades individuais e a proteção ao patrimônio, transmuda-se em uma nova compreensão do papel estatal e do ordenamento jurídico ao qual se submete.

Se avulta, tão logo e cada vez mais, a atuação do poder estatal em benefício dos indivíduos e da coletividade. É, pois, pela atuação estatal que se acolhem os direitos sociais e culturais como autênticos direitos, como direitos fundamentais, não apenas como disposições programáticas.

1.2 Histórico da Previdência Social no Brasil

O contexto histórico da Previdência Social no Brasil denota que os direitos de segunda geração, dentre os quais o direito previdenciário, nasceram como resultado de obrigações estatais positivas, diante da crescente preocupação do Estado com a Ordem Social.

² No campo previdenciário, as maiores expressões na trilha evolutiva da proteção social estão na Lei Prussiana, de 1810, que previu o seguro doença para os assalariados, assim como a Lei Austríaca, de 1854, englobando os riscos de morte, invalidez e velhice. Já Bismarck, em 1883, foi o primeiro grande governante a instituir um sistema de seguros sociais.

A história do sistema previdenciário brasileiro foi marcada pela nítida divisão entre o Regime Geral da Previdência (RGPS) e os Regimes Especiais (servidores civis e militares), com especial predominância destes até o advento da Emenda Constitucional nº 41, haja vista que o setor público não dispunha de “teto previdenciário” e em alguns casos a aposentadoria implicava mesmo uma promoção do servidor.

1.2.1 Regime Geral de Previdência Social

Assim como na Europa e nos EUA, o surgimento e progresso da assistência social no Brasil estão diretamente relacionados às transformações do Estado.

A partir do século XIX, a assistência social pública brasileira passou a ser vista pelo Estado como uma maneira de minimizar as diferenças impostas pelo regime econômico.

Com a era moderna, as mudanças foram radicais, o conceito de assistência social passou a ter uma abrangência mais ampla e evoluiu até atingir o atual estado da Seguridade Social.

O melhor roteiro de estudo da Previdência Social é o que percorre a evolução do tema à luz dos textos constitucionais.³

A primeira Constituição brasileira, de 1824, foi embebida pelos ideais liberais do século XVIII. Em benefício da liberdade, do individualismo e da defesa da propriedade, o papel do Estado era relegado à mínima intervenção possível. Refletia, portanto, os interesses dos grandes latifundiários escravocratas, sem efetivamente preocupar-se com a assistência social.⁴

Por sua vez, a Constituição de 1891 com inspirações no constitucionalismo americano, cujo modelo federalista se pretendia adotar no Brasil, conservou a tendência liberal e, a despeito da preocupação quanto à organização federativa, pouco, ou quase nada, se fez quanto à ordem econômica e social.

Sobre o tema Feijó Coimbra,

³ No Brasil, a Seguridade Social, constitucionalmente abrigada, vem se aprimorando com a decorrer da história político-social brasileira, no sentido de cobrir todas as necessidades sociais, de previdência, assistência e de saúde do indivíduo. Uma rápida incursão pelas Constituições brasileiras revela-nos tal aprimoramento.

⁴ No período de 1824 a 1891, o Estado ainda mantinha-se praticamente neutro em relação à proteção dos interesses sociais. Apenas determinadas categorias, que exerciam maiores pressões políticas à época, foram privilegiadas e obtiveram benefícios legais mínimos. VIEIRA, Marco André Ramos. **Manual de Direito Previdenciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003, p.5.

Na primeira delas, 1824, inspirada ainda nos ideais de Liberdade, Igualdade e Fraternidade, não se foi além do declarado no art. 17, item XXXI: ' A Constituição também garante socorros públicos ', enunciado por demais vago para exprimir qualquer garantia de proteção. Na de 1891, conseqüente à Proclamação da República, nem mesmo essa garantia se encontra, e só no tocante aos servidores o art. 75 assegura aposentadoria, quando invalidado a serviço do Estado.⁵

Na esfera legislativa, apenas com o término da Primeira Guerra Mundial a Previdência Social passou a ostentar relevância própria.⁶

Convém notar, no entanto, que a Previdência Social brasileira foi criada em um contexto autoritário, com pouca participação dos trabalhadores, vez que tinha perfil contencionista e segmentado, cabendo ao Estado a decisão quanto ao emprego das reservas.

Somente com a Revolução em outubro de 1930, o fim do Estado Liberal-oligárquico e a expansão da indústria no Brasil, a classe operária passou a crescer a taxas expressivas; e o governo de Vargas, de caráter populista, que então se iniciava, implementou uma série de garantias e direitos sociais.⁷

A Constituição de 1934, de nítida influência na Constituição de Weimar, foi pioneira ao promover uma inserção mais significativa dos direitos sociais. Em título próprio, a Carta Magna foi a primeira a tratar da ordem econômica e social, a partir da qual deveria assegurar-se uma existência digna (art. 195) e a instituir a participação tríplice (da União, do empregador e do empregado) no custeio para viabilizar o sistema previdenciário.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, a preocupação com as questões sociais intensificou-se, o que impôs a organização da ordem econômica consoante os princípios da justiça social. Nesse contexto, a Constituição de 1946 inovou ao prever a competência legislativa da União em matéria de Previdência Social, a qual era concorrente, possibilitando aos Estados e aos Municípios a criação de regimes próprios de previdência para seus servidores.⁸

⁵ COIMBRA, J. R. Feijó. **Direito Previdenciário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas, 2001, p.37.

⁶ O Decreto Legislativo nº 4.682, de 1923, é considerado o marco inicial da Previdência Social no Brasil, por ter criado as Caixas de Aposentadorias e Pensões para ferroviários. Era a chamada Lei Eloy Chaves que permitiu a expansão das Caixas de Aposentadorias (CAPS).

⁷ Em 1931, nasce o "Plano da Caixa Geral do Estado", primeiro documento específico que visava à unificação da Previdência Social. A partir de 1933, foram criados Institutos de Aposentadorias e Pensões (IAPS), que acabaram substituindo as Caixas de Aposentadorias em Pensões.

⁸ Em 26 de agosto de 1960, foi criada a Lei nº 3.807, também denominada Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS). Foi o primeiro dispositivo legal a reunir em um único instituto as regras de custeio e benefícios, organizando o sistema de Previdência Social até então existente.

Com o Golpe de 1964, ainda que no quadro de autoritarismo que se vivia, o Decreto-Lei n.º 72, de 21 de novembro de 1966, unificou os institutos de aposentadorias e pensões em um único órgão: o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS). O sistema previdenciário passou a ser público, mas prestado para os particulares, denominado de seguro social.⁹

Durante a década de 1980¹⁰, a economia brasileira vivenciou a pior de suas recessões. Já não fosse drástico o quadro econômico, a ampliação da cobertura previdenciária era constante, assim como eram constantes as fraudes, a sonegação e os rombos à Previdência Social.

A Constituição Federal de 1988 significou uma ampliação das proteções sociais que, associadas à crise financeira internacional, às falhas do sistema - constantes “rombos” e fraudes - bem como à diminuição do emprego, ao envelhecimento da população e ao aumento da informalidade, arrastou o sistema a uma situação nada confortável. Entrementes, doutrinadores apontam como principal razão a justificar a crítica situação financeira da Previdência Social, a malversação dos recursos públicos.

Reinhold Sthephanes comunga com os doutrinadores que entendem pela má gestão dos recursos previdenciários e afirma:

As reservas que deveriam ter-se constituído no período em que o sistema era jovem foram empregadas em outras finalidades – tais como a construção de Brasília, o aumento de capital das estatais, o custeio da implantação do SUS e os encargos previdenciários da União – tornando a questão do financiamento das prestações previdenciárias, no futuro, uma ameaça perturbadora.¹¹

Fio a pavio, é nesse cenário que surge e se desenvolve a tão propalada Reforma da Previdência, discutida desde 1993, a qual culmina na elaboração da eminentemente restritiva Emenda Constitucional n.º 20, cujas principais inovações foram: a) fim das aposentadorias

⁹ A Lei n.º 6.439, de 1º de julho de 1977, instituiu o SINPAS (Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social), com o objetivo específico de reorganização da Previdência Social por meio da criação de sete órgãos com funções específicas.

¹⁰ Até a Constituição de 1988, a Previdência Social era composta por dois regimes: o urbano e o rural. Neste último, não se contribuía diretamente para o sistema e só tinha direito a um salário mínimo; naquele, contribuía-se diretamente, com direito aos distintos benefícios que o sistema proporcionava. Com a Carta Magna e a regulamentação da previdência social por meio da promulgação das Leis n.º 8.212 e 8.213, de 25 de julho de 1991, os dois regimes deixaram de existir, para se falar apenas em um Regime Geral da Previdência Social. Garante-se, ainda, a igualdade de direitos urbanos e rurais, homens e mulheres. Os regimes próprios, tais como o dos funcionários públicos da União, dos militares e dos funcionários públicos dos Estados e Municípios continuaram a existir.

¹¹ *Apud* ROCHA, Daniel Machado da. **O Direito Fundamental à Previdência Social. Na perspectiva dos princípios constitucionais diretivos do sistema previdenciário brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 75.

especiais aos professores universitários, jornalistas e aeronautas; b) fixação de um limite máximo de R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais)¹² para benefícios do regime geral; c) desconstitucionalização da regra de cálculo de valor dos benefícios; d) restrições à acumulação de proventos e aposentadorias; e) aplicação das mesmas regras definidas para os servidores públicos civis aos magistrados, promotores e membros do Tribunal de Contas; f) fim da garantia do segurado contida na Constituição no sentido de que o benefício deve ser calculado com os 36 últimos salários-de-contribuição; e g) a aposentadoria em regime geral de Previdência Social garantida nas seguintes condições: 35 anos de contribuição, se homem, e 30 anos de contribuição, se mulher; bem como – portanto, condições cumulativas -, 65 anos se homem, e 60 anos, se mulher, reduzido em 5 anos os limites para os trabalhadores rurais de ambos os sexos.

É forçoso notar que, embora a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, nasceu com o propósito de reforma do Sistema Previdenciário, com vistas ao seu equilíbrio, não logrou, como não se ignora, modificações significativas.

Sergio Pinto Martins, com a maestria que lhe é peculiar, assevera que,

A Emenda Constitucional nº 20/98, contudo, não trouxe modificações de fundo. Houve uma inquietação muito grande com as mudanças que iriam ocorrer, sem que houvesse uma diretriz fundamental a ser seguida. (...) O projeto estava no Congresso nacional desde 1992, porém nada do que era preciso foi feito, ou seja, aumentar a fiscalização para diminuir a sonegação, combatendo-a; fiscalizar a concessão de benefícios fraudulentos, que continua ocorrendo; desvios de verbas que são direcionados até para amparo de bancos insolventes, mas não para onde deveria. Tais questões não precisam de reforma, mas de vontade. Quem quer fazer faz. Quem não quer pede, reclama.¹³

O autor ressalta que talvez o único ponto de relevo da reforma tenha sido a introdução no sistema transitório da idade mínima para a pessoa se aposentar. De fato, a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, proporcionou uma redução dos direitos previdenciários, associada a um aumento nas exigências para a obtenção de benefícios, sem, contudo, promover o combate à sonegação e à fraude, o melhor gerenciamento dos recursos previdenciários e a eficiência administrativa.

¹²O limite máximo tem por base o valor do salário mínimo vigente à época da implementação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

¹³MARTINS, Sergio Pinto. **Reforma Previdenciária**. São Paulo: Atlas, 2004, p.66.

1.2.2 Regime Especial dos Servidores Públicos Civis

De forma nada análoga ao Regime Geral de Previdência Social, o sistema de aposentadorias no setor público nasceu de uma concepção garantista ao serviço público. Em um sistema pouco contributivo, muito menos solidário, cabia ao servidor uma espécie de garantia ou mesmo prêmio, em virtude da natureza de seu vínculo com a Administração Pública.

No início, apenas algumas classes de servidores possuíam benefícios. Os empregados dos Correios foram os primeiros a serem beneficiados com o direito à aposentadoria prevista pelo Decreto nº 9.912-A, de 1888. Logo após, em 1889, o Decreto nº 10.269 criou o Fundo de Pensões do Povo das Oficinas de Imprensa Nacional. Novas legislações passaram a surgir, cada qual especificando um benefício em favor de determinado grupo de servidores, que contavam com benefícios notadamente melhores que os concedidos aos trabalhadores privados.

As origens constitucionais do sistema de aposentadoria do servidor público remontam à Constituição de 1891, mais especificamente ao art. 75, o qual assegurava aposentadoria ao servidor invalidado, a serviço do Estado.¹⁴

Somente com o advento da Carta Magna de 1988 que a Previdência dos servidores públicos passou a ter critério mais uniforme. Coube ao art. 40 a previsão constitucional da disciplina básica a ser seguida pelos diferentes regimes nas esferas federal, estadual, municipal, autárquica e fundacional.

A despeito das significativas conquistas sociais promovidas pela Constituição de 1988, do ponto de vista da Administração Pública, a existência de importantes equívocos era notória. A principal das críticas resume-se à previsão no *caput* do art. 40 de um regime jurídico único, abrangendo atividades que estão muito longe de representar o núcleo de funções essenciais do Estado.

Deveras, como visto alhures, no Brasil, os trabalhadores são agrupados em dois grandes grupos previdenciários: o regime geral, vinculado à autarquia Instituto Nacional de

¹⁴A Constituição de 1934 tratou da matéria ao garantir aposentadoria integral ao servidor que se tornasse inválido e contasse 30 anos de serviço ou, de forma compulsória, aos 68 anos. Já em 1938, com a criação do Ipase, a categoria dos funcionários públicos é reconhecida como categoria socioprofissional com direito a tratamento preferencial e à parte do sistema geral. Por fim, em 1939 o estatuto prevê a hipótese de aposentadoria aos servidores por tempo de serviço. Pouco foi alterado até a Constituição de 1988. Manteve-se a garantia de aposentadoria ao servidor pelos motivos de invalidez, cumprimento da idade e voluntária. Ressalte-se que as aposentadorias integrais respeitavam o requisito do tempo de serviço.

Seguro Social (INSS), que abriga os trabalhadores privados, e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), aplicável somente aos servidores públicos titulares de cargos efetivos.

A instituição do regime jurídico único para os servidores efetivos, prevista pela Constituição de 1988, promoveu a transformação de milhões de relações trabalhistas mantidas sob a égide da ordem anterior em vínculos institucionais.¹⁵

A principal das críticas assenta-se no fato de que milhões de empregados públicos foram compulsoriamente acolhidos pelos regimes próprios de previdência sem uma correspondente compensação financeira ao INSS.¹⁶

Assevera Celso Antônio Bandeira de Melo,

Na esfera federal o assunto foi decidido pela lei que adotou para todos os servidores públicos da União, o regime estatutário, isto é, de acordo com a terminologia tradicional entre nós, de 'funcionário público'. A mencionada providência inconstitucional causa e causará um rombo de proporções cataclísmicas nos cofres públicos. É que cerca de 80% dos servidores da União estavam sob regime de emprego e não de cargo.¹⁷

Acredita-se que, na ocasião da Constituição de 1988, 230.000¹⁸ (duzentos e trinta mil) servidores celetistas tenham se aposentado quase instantaneamente com a generosa mudança.¹⁹

¹⁵Somente com a Emenda Constitucional nº 19, de 1998 que a previsão constitucional do regime jurídico único foi abolida. Sem significar, contudo, que as legislações dos entes da Federação tenham sido atualizadas. Ressalte-se, por todas, a lei nº 8.112, de 1990, que mantém a mesma configuração desde aquela época: o regime jurídico único ainda hoje é uma realidade na União, por força legal.

¹⁶Em um primeiro momento, a alteração promovida pela recém promulgada Carta era vista como verdadeiro benefício, não só aos servidores, como também a prefeitos e governadores, que deixaram de contribuir para o INSS e ao FGTS. Convém notar, no entanto que, a despeito do lado positivo da transformação, ao aliviar momentaneamente as contas do orçamento fiscal das obrigações tributárias previdenciárias e fundiárias, a previsão provocou verdadeiro rombo aos cofres públicos. Fato é que muitos dos “novos servidores” que ingressaram nos regimes próprios passaram a ser aposentados, com direito aos benefícios previstos, ainda que não tivessem contribuído para tanto.

¹⁷MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 210.

¹⁸ANDRADE, Eli. IÓLA, Gurgel de. Pontos críticos da nova reforma da previdência. *In: Reforma da Previdência em questão*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 107.

¹⁹Ademais, o comando contido no artigo 19 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) concretizou-se como medida populista que efetivou, sem concurso público, um contingente de 313.000 (trezentos e treze mil) servidores, os quais estavam em exercício há mais de cinco anos. (SANTOS, Luiz Alberto dos. **Reforma Administrativa no Contexto da Democracia**: a PEC nº 173/95 e sua adequação ao Estado Brasileiro. Brasília: Diap, 1997, p.16). As “generosidades” administrativas não cessam com a Carta Magna. A Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, em seu título VI, instituiu o Plano de Seguridade Social para o servidor público civil e sua família. O diploma legal viria, portanto, dar norma às garantias constitucionais do artigo 40 da Constituição, além de garantir o regime de seguridade social dos servidores estatutários para os egressos sem a realização de concurso público.

Como é fácil entender, o expressivo ingresso de aposentados sob o regime próprio dos servidores por força da conversão dos seus empregos públicos (celetistas) em cargos públicos, com o advento da Constituição de 1988 e da Lei nº 8.112, de 1990, associado ao caráter não contributivo do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), provocou uma série de intempéries ao equilíbrio atuarial financeiro do sistema.

Nesse contexto, a situação à qual o sistema de Previdência Social dos servidores se submetia era preocupante e insustentável, com déficits constantes e desequilíbrios crescentes, oriundos da falta de uma política adequada de Administração Pública.

Diante da situação econômico-financeira do sistema de previdência, as principais modificações ficaram a cargo da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que modificou o §6º do art. 40 para conferir caráter contributivo aos regimes próprios dos servidores públicos. Os benefícios sociais do servidor público deixaram de ser compreendidos como direitos subjetivos adquiridos em razão do exercício do cargo.

A Emenda Constitucional nº 3, de 1993, por quanto mais, é tida por muitos como o marco inicial que serviu a transmutar o regime previdenciário dos servidores públicos com o manifesto propósito de equiparar ao regime geral de previdência. Sua principal alteração ficou a cargo da instituição do caráter contributivo ao sistema de previdência.

Ressalte-se que, além do estrondoso alargamento do contingente de beneficiados com a instituição do regime único promovida pela Constituição de 1988, muitos foram os fatores que serviram a ditar a transmutação do regime previdenciário, desde os fatores político-legislativos, ao aumento da expectativa de vida do brasileiro e, conseqüentemente, do período de percepção do benefício. Isso sem contar com a constante preocupação com o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, tudo aliado à queda da taxa de natalidade.

Não se pode olvidar que, iniciada com o Plano Real, a necessidade de dar continuidade ao processo de estabilização monetária exigiu constantes esforços para equilibrar as contas fiscais do país. Contemplou-se a adoção de medidas relacionadas à desvinculação das receitas constitucionais, assim como reformas nas áreas tributárias, administrativa e previdenciária.

É neste contexto que, após anos de discussão, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 20, a qual manteve os regimes públicos de repartição,²⁰ diferenciados conforme sejam trabalhadores em geral, servidores públicos civis ou militares.²¹ As principais alterações restringiram-se às medidas de efeito restritivo à concessão de aposentadorias precoces,²² posto que as regras vigentes, antes da Emenda, possibilitaram aposentadorias até mesmo antes dos 50 anos, pela ausência de exigência mínima de contribuição e pela contagem ficta de tempo de serviço.²³

De fato, afora as razões retromencionadas, os constantes “rombos” nos cofres públicos, oriundos de significativas fraudes ao sistema, e a necessidade de se equilibrar as contas estatais justificavam, *per se*, a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, conforme expõe José Tarcizio de Almeida Melo:

Na Exposição de motivos conjunta, que o Ministério da Previdência Social encaminhou ao Congresso Nacional, em justificação da proposta de Emenda Constitucional que pretendia modificar a Previdência Social, foram enfocados os fatos determinantes de uma reforma previdenciária: gestão precária, submetidas a fraudes, sonegação, desperdício, ineficácia e ineficiência; legislação previdenciária vulnerável a contestações judiciais e modelo previdenciário financeira e atuarialmente inviável, e injusto do ponto de vista social.²⁴

À guisa de conclusão, o histórico dos regimes de previdência dos servidores da administração pública é marcado, especialmente após o advento da Constituição de 1934, por uma concepção do Estado garantista ao serviço público.

²⁰As principais modificações ao sistema de benefícios dos servidores foram: a) a mudança do conceito de “tempo de contribuição”, em substituição ao “tempo de serviço”, para fins de acesso aos benefícios; b) a extinção da aposentadoria proporcional, conforme regras de transição idênticas ao do Regime Geral de Previdência Social; c) a aprovação dos limites de idade para aposentadoria por tempo de contribuição, sendo fixados em 55 anos, para as mulheres, e em 60 anos, para os homens e d) a unificação das regras aplicadas ao regime do servidor civil em níveis federal, estadual e municipal.

²¹Os militares não foram afetados pelas reformas introduzidas com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, posto que graças à Emenda Constitucional nº 18, de 6 de fevereiro de 1998, foi-lhes assegurado, constitucionalmente um tratamento diferenciado.

²²No que tange ao Regime dos servidores públicos civis, a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, não logrou êxito na extinção dos direitos considerados como principais fontes de pressão de gastos públicos, dos quais se destacam: direito à integralidade de proventos (aposentadoria igual à remuneração do cargo efetivo) e direito à paridade nos reajustes (garantia aos proventos de mesmo indexador aplicável à remuneração).

²³BARROSO, Luís Roberto. **Parecer sobre a Constitucionalidade e Legitimidade da Reforma da Previdência**. [s.n.]. Rio de Janeiro: 12 jan.2003, p. 34 -35.

²⁴MELO, José Tarcizio de Almeida. **Reformas Administrativa – Previdenciária – do Judiciário**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2000, p. 153.

Nada mais elucidativo do que a constatação de que por mais de seis décadas o regime próprio dos servidores públicos foi não-contributivo ou pouco-contributivo, fato que apenas se alterou com a aprovação das Emendas Constitucionais nº 3, de 1993, e nº 20, de 1998.

Com efeito, com a tendência de desequilíbrio e colapso do sistema, somente com o advento dessas Emendas Constitucionais que o regime eminentemente solidário instituído pela Constituição de 1988 transmutou-se para outro que, como regime contributivo e solidário, adotava a contribuição dos servidores ativos (art. 40, §6º, acrescido pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993), e, depois, para regime predominantemente contributivo, o da Emenda Constitucional nº 20, de 1998.

1.3 Estrutura da Previdência Social no Brasil

A Previdência Social deve ser compreendida como parte da Seguridade Social que tem estrutura, princípios, regras e instituições que visam fixar um sistema de proteção social, com o objetivo de proporcionar meios indispensáveis de subsistência ao segurado e à sua família, diante da ocorrência de algum dos riscos previstos em lei.

Diversos doutrinadores convergem entendimentos quando o assunto é o conteúdo dos conceitos de Previdência Social e Seguridade Social. De caráter puramente ilustrativo, o Ministério da Previdência e Assistência Social conceitua Previdência Social da seguinte forma:

Previdência Social é sinônimo de seguro social. Seu conceito pode, então, ser definido como o seguro que garante a renda do trabalhador e de sua família quando da perda, temporária ou permanente, da capacidade de trabalho em decorrência dos riscos sociais.²⁵

Cumprido frisar que a Previdência Social está inserida em um contexto mais amplo, o da Seguridade Social, a qual contempla, também, a Assistência Social e a Saúde. Neste sentido, enquanto a Previdência se limita à proteção patrimonial do trabalhador, quando da sua

²⁵MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL. Secretaria de Previdência Social. **Previdência e Estabilidade Social**: curso de formadores em Previdência Social. [s.l.], 2001, p. 27.

aposentadoria, a amplitude da Seguridade Social é maior, ou seja, traz benefícios ao cidadão em diversas situações sociais.

As garantias salvaguardadas pela Seguridade Social e pela Previdência encontram sustentação normativa em um conjunto de normas constitucionais e legais.

A Constituição Federal representa, nesse giro, o alicerce sobre o qual a Previdência Social deve se apoiar. A concepção da Previdência Social na Constituição de 1988 representou verdadeira inovação no campo social.

Marco A. Ramos Vieira ressalta que:

Em 05 de outubro de 1988, foi promulgada a atual Constituição Federal, que em relação à Previdência Social inovou ao conceber a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde como espécies cujo gênero é a Seguridade Social. A Constituição de 1988 reservou um capítulo inteiro à Seguridade Social, desvinculou a Ordem Social[...].²⁶

Pode-se aferir que a elevação da Previdência Social no Brasil, como parte integrante da Seguridade Social, à condição de direito fundamental do cidadão procedeu-se com a inclusão do capítulo II, título II, da Carta Magna, que trata dos Direitos e Garantias Fundamentais.²⁷

A referência constitucional à aposentadoria do servidor público aparece, por seu turno, no art. 40 da Carta Magna, em que são fixados os requisitos para a jubilação, a forma de custeio, a integralidade do benefício, a paridade ativo *versus* inativo, a pensão por morte etc.²⁸

1.3.1 Sistema e dos Regimes de Previdência Social no Brasil

A distinção entre “regime” e “sistema” de previdência faz-se necessária em face das diferenças de conteúdo entre elas. O termo Sistema de Previdência Social é mais amplo e evidencia-se em todos os programas e ações da Previdência Social, os quais se concretizam por

²⁶VIEIRA, Marco André Ramos. **Manual de Direito Previdenciário**: teoria, jurisprudência e 400 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 10.

²⁷O art. 6º inclui expressamente a Previdência Social como direito social, ao lado de outros direitos tão importantes como saúde, educação e trabalho.

²⁸Além de elevar a Seguridade Social ao *status* de garantia constitucional, a Constituição de 1988 subdividiu o Sistema Nacional de Previdência Social em dois segmentos: o público e o privado. Coube, então, a duas leis e uma norma infralegal o regramento definitivo da Previdência Social, quais sejam: a Lei nº 8.212, de 1991; a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991 e ao Decreto Presidencial nº 3.048, de 1999.

intermédio de diferentes regimes. Conclui-se, pois, que sistema é gênero, do qual são espécies os diferentes regimes de previdência.

No que tange à distinção entre público e privado, a previdência brasileira se subdivide em quatro regimes: Regime Geral da Previdência Social, Regime Próprio de Previdência Social (regimes próprios dos servidores), Regime da Previdência dos Militares e Regime de Previdência Complementar. Saliente-se que à exceção do Regime de Previdência Complementar, que é privado e facultativo, todos os demais são públicos e compulsórios. Alguns doutrinadores subdividem o Regime de Previdência Complementar em aberto, quando acessível a qualquer cidadão; e fechado, na forma de fundos de pensão de determinadas empresas ou classes de trabalhadores.

Marco André Ramos desenvolve o tema da seguinte forma:

Regime é a forma como o sistema previdenciário se organiza. São regimes de previdência: o Regime Geral de Previdência Social – RGPS, os Regimes Próprios dos Servidores Efetivos, o Regime de Previdência Oficial Complementar e o Regime de Previdência Privada. Pelo art. 9º da Lei nº 8.213/1991, compreende a Previdência Social: o Regime Geral da Previdência Social e o Regime Facultativo Complementar de Previdência Social, este ficou sem efeito em virtude da Emenda Constitucional nº 20/1998, que conferiu nova redação ao art. 201, §7º da CF/1988. Por sua vez, o artigo 6º do Decreto nº 3.048/1999 dita que compreende a Previdência Social: o RGPS e os regimes próprios.²⁹

Repise-se que o incremento da Previdência Complementar, em especial, com o advento da Constituição de 1988, demonstra que os benefícios previdenciários pagos aos segurados do sistema são insuficientes, principalmente quando se considera que o teto salarial concedido é de aproximadamente dez salários mínimos.

Como visto alhures, o Sistema Nacional de Previdência Social foi subdividido pela Constituição de 1988 em dois segmentos: o público³⁰ e o privado.

²⁹VIEIRA, Marco André Ramos. **Manual de Direito Previdenciário**: teoria, jurisprudência e 400 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 10.

³⁰Estão inseridos no Sistema de Previdência público: a) o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), voltado aos trabalhadores da iniciativa privada (urbanos, rurais, empregados, autônomos, empresários etc.), assim como aos empregados públicos regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), aos ocupantes de cargo em comissão, sem vínculo com o Poder Público, aos que cumprem mandato eletivo federal, estadual ou municipal e os demais servidores públicos que não contam com um regime próprio de previdência; b) os regimes próprios da Previdência Social, por meio dos quais se beneficiam os servidores titulares de cargos efetivos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo autarquias e fundações. Esses regimes são regidos pelos arts. 40 e 42 da Constituição Federal; e c) o Regime Facultativo Complementar Público (RFCP) – previsto na redação original da

O Regime Geral da Previdência encontra-se previsto no art. 201 da Constituição Federal de 1988 e teve seu regramento efetivamente definido e consolidado a partir da edição de duas leis e um decreto presidencial³¹, a saber: a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou Lei Orgânica da Seguridade Social; a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, ou Plano de Benefícios da Previdência; e o Decreto Presidencial nº 3.048, de 06 de maio de 1999, ou Regulamento da Previdência Social

O Regime da Previdência do Setor Público é regulado pelo art. 40 da Lei Maior; e, relativamente aos servidores públicos da União, a Lei nº 8.112, de 1990, que criou o Regime Jurídico Único, em seu Título VI, da Seguridade Social do Servidor, artigos 183 a 230.³²

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu um regime único em seu art. 39, com a unificação do regime jurídico de previdência dos Entes Federativos (União, estados, Distrito Federal e municípios) de conteúdo obrigatório para os servidores.³³

No que diz respeito à transição de regimes, a Lei nº 8.212, de 1990, foi responsável pela transferência dos servidores celetistas - participantes do Regime Geral de Previdência - para o regime estatutário de forma automática, o que contribuiu para o desmesurado crescimento das despesas de pessoal dos entes públicos após a Constituição.³⁴

Constituição Federal de 1988, § 7º, art. 201, e na Lei nº 8.213, de 1991, inciso II, art. 9º, tinha por finalidade ampliar os benefícios instituídos pela Lei Orgânica de Previdência Social (Lei nº 3.807, de 1960), porém jamais foi implementado. A Emenda Constitucional nº 20 retirou esse dispositivo da Constituição Federal, restando apenas a possibilidade de sistemas privados de previdência complementar.

³¹A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ou Lei Orgânica da Seguridade Social, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, seu financiamento com todos os seus componentes e desdobramentos, bem como institui o plano de custeio; a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, ou Plano de Benefícios da Previdência, o qual abrange as prestações previdenciárias em geral e as exigências para a sua concessão; e o Decreto Presidencial nº 3.048, de 06 de maio de 1999, ou Regulamento da Previdência Social.

³²A Lei nº 8.112/1990, de certa forma, somente “atualizou” o estatuto de 1952 até então vigente, sendo seguida pelos estados e municípios.

³³Ressalte-se que o art. 231 do Regime Jurídico Único que regia o custeio do plano de Seguridade Social do servidor público foi revogado pela Lei nº 9.783, de 1999, posteriormente revogada pela Lei nº 10.887, de 2004, que passou a disciplinar sobre o tema.

³⁴VIEIRA, Marco André Ramos. **Manual de Direito Previdenciário**: teoria, jurisprudência e 400 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 27.

1.4 Seguridade Social - Previdência e Assistência Social

O discurso do governo sobre a Seguridade Social prende-se a reforçar a constância de déficits do sistema, haja vista a necessidade de argumentação teórica e prática em defesa das reformas pretendidas.

Nesse sentido, são constantes as “confusões” terminológicas entre Assistência Social e Previdência Social, em que se procura apresentar balanços desta, com despesas daquela e vice-versa. O que se tem por verdade é que tais manobras acabam por trazer à baila números favoráveis aos agentes que deles se beneficiam.

Na realidade, o que se verifica os dois campos de ações dos agentes públicos, da Assistência Social e da Previdência Social, são quase que absolutamente independentes, havendo similitudes apenas quanto às fontes de custeio.

A distinção entre as duas áreas de ações tem origem constitucional. Do grupo da Seguridade Social, encontram-se as espécies Previdência Social, Assistência Social e Saúde.³⁵

Das espécies mencionadas, a Saúde é o instrumento constitucional da Seguridade Social com mais disposições programáticas. Não se preconiza um sistema estatizante, nem tampouco privatizante, embora vise a um sistema único em relação à União, aos estados e aos municípios, com a participação da administração e do administrado.³⁶

Ressalte-se que o acesso à saúde é universal, direito fundamental do ser humano e dever do Estado.³⁷ Nesse sentido, as ações que visem à concretização desses direitos podem ser subdividas em ações direitas³⁸ ou indiretas.³⁹

³⁵O legislador constituinte, por sua vez, designou, dentro do capítulo “Da Seguridade Social”, o “Da Saúde” (arts. 196 a 200), “Da Previdência Social” (arts. 201 a 202) e “Da Assistência Social” (arts. 203 e 204), além de estipular em cada capítulo as diretrizes básicas de cada espécie.

³⁶MARTINEZ, Wladimir Novaes. **A Seguridade Social na Constituição Federal**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1992, p.91.

³⁷No que tange à Saúde, a intervenção da Seguridade Social não se limita apenas ao aspecto da assistência médica, mas sobretudo estabelecer um plano de ação social sobre a população que procure reduzir os níveis de morbidade e natalidade gerais, a desnutrição e a subnutrição, bem como doenças infecciosas e parasitárias. Essa linha de diretrizes visa atender ao preceito do art. 196 da Constituição Federal, que prevê a Saúde como direito de todos e dever do Estado.

³⁸Como ações direitas no campo da saúde pública, os benefícios que compõem a Seguridade Social têm por objetivo dispensar a assistência médica à população, com vistas a conservar ou restabelecer o estado de saúde prejudicado por algum acontecimento. São benefícios da Saúde: a) assistência médica geral e especializada; b) hospitalização; c) assistência farmacêutica; d) tratamento odontológico; e e) implantação e renovação de próteses e aparelhos ortopédicos. (RUPRECHT, Alfredo J. **Direito da Seguridade Social**. São Paulo: LTr, 1996, p. 183).

A regulamentação, a fiscalização e o controle da Saúde são de relevância pública, cabendo ao Estado tais funções. Já a execução pode ser feita diretamente pelo Estado, por intermédio de terceiros ou por pessoa física ou jurídica de direito privado.

O financiamento das ações e serviços na área de Saúde encontra-se no orçamento da própria Seguridade Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios; assim como de outras fontes previstas na Constituição Federal (§1º, art. 198).

A Assistência Pública, por sua vez, tem o conceito relacionado ao dever do Estado de dar aos hipossuficientes condições mínimas de sobrevivência. O conjunto de ações dos agentes políticos voltado a proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência, a velhice e a pessoa portadora de deficiência compõem a Assistência Social.⁴⁰

Consoante art. 195 da Constituição Federal, o custeio da Assistência Social é encargo da sociedade de forma direta ou indireta. Grande parte é extraída das contribuições destinadas à Previdência Social. Os benefícios, por sua vez, são os de prestação continuada, destinados às pessoas portadoras de deficiência e ao idoso de 70 anos ou mais; ou eventuais, como os concedidos em razão da natalidade e da morte.⁴¹

Muito embora as diferenças entre as espécies de Seguridade Social sejam claras, tanto em nível normativo, quanto administrativo, o governo constantemente anuncia como gastos da Previdência Social, despesas próprias da Saúde ou da Assistência Social.⁴²

³⁹As ações da Saúde de forma indireta incluem a alimentação, a moradia, o saneamento básico, o trabalho, a renda, a educação, o transporte, o lazer e o acesso aos bens e serviços essenciais, vez que, todas as ações que almejam condições de bem-estar físico, emocional e social, também relacionam-se à saúde.

⁴⁰Nos termos do art. 1º da Lei nº 8.742, de 1993, a Assistência Social é um direito do cidadão e dever do Estado, não contributivo, que visa à concessão de pequenos benefícios segundo ação integrada pública e da sociedade. As ações seguem as normas expedidas pelo Conselho Nacional de Assistência Social. As políticas de Assistência Social são fixadas pela União, pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios em observação aos princípios e às diretrizes relacionados na Constituição Federal, arts. 203 e 204 e na Lei nº 8.742, de 1993.

⁴¹GONÇALVES, Odonel Urbano. **Manual de Direito Previdenciário**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 40-41.

⁴²Apenas a título de ilustração, no ano de 2005, segundo balanço de Receitas e Despesas da Seguridade Social, Saldo Agregado (RGPS + RPPS), as despesas com benefícios previdenciários foram de R\$ 146,84 (cento e quarenta e seis, oitenta e quatro centésimos) bilhões, com benefícios assistenciais de R\$ 1,72 (um, setenta e dois centésimos) bilhões e, por fim, com a Saúde de R\$ 34,52 (trinta e quatro, cinquenta e dois centésimos) bilhões. (ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE AUDITORES FISCAIS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, **Análise da Seguridade Social em 2005**. Dados fornecidos pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Tesouro Nacional, 2005).

Novamente, a aglomeração de despesas das diferentes áreas da Seguridade Social, sem o contraponto nas receitas, deve ser entendida como mais uma manobra no sentido de fazer evidente a existência de suposto déficit no sistema.

2 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As fontes de financiamento da Seguridade Social encontram-se descritas no texto constitucional brasileiro, art. 195⁴³, e destacam-se pelos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e de contribuições sociais.

Sergio Pinto Martins⁴⁴ classifica as fontes de custeio do sistema de Seguridade Social em dois grupos: as fontes diretas, compostas pelas contribuições previstas para o sistema (dos empregadores, dos trabalhadores, sobre a receita de concursos prognósticos e do importador de bens e serviços); e as indiretas, impostos, utilizados nas insuficiências do sistema.⁴⁵

O art.195 da Constituição Federal reza que o financiamento da Seguridade Social é dever imanente a toda a sociedade, de forma direta ou indireta e permite, além das fontes de custeio dos incisos I a IV, a criação de outras fontes, mediante lei complementar, consoante o art. 154, I.⁴⁶

⁴³Art. 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, incidentes sobre:

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

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

⁴⁴MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 21. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 87.

⁴⁵Ressalte-se que não há lei determinando a forma de contribuição dos estados e dos municípios. Em relação à União, esta somente contribuirá supletivamente em caso de insuficiência de recursos para a manutenção do sistema geral. Confira-se o disposto no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 8.112, de 1991. Saliente-se, por fim, que o art. 250 da Constituição Federal, de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998 reza: “Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo Regime Geral de Previdência Social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo”.

⁴⁶O inciso I do art. 154 da Constituição Federal estabelece que a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na própria Constituição. O art. 153 da Constituição Federal, por sua vez, prevê a competência da União para instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (II), sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), sobre os produtos industrializados (IPI), sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores imobiliários (IOF), sobre a propriedade territorial rural (ITR) e sobre as grandes fortunas (IGF).

Carlos Alberto Pereira de Castro⁴⁷ ressalta que a criação de novas fontes serve ao financiamento de novos benefícios e serviços, ou mesmo para manter os já existentes, sendo vedada a criação de benefícios e serviços sem a correspondente fonte de custeio suficiente para atender tais despesas.

Considerada a questão sob este ângulo, infere-se que a principal fonte de custeio da Seguridade Social são as contribuições parafiscais, sociais ou paraestatais. Aliomar Baleeiro assinala que o termo parafiscal surgiu com um documento financeiro denominado “Inventário Schuman”, na França, em 1946, “para designar certas contribuições, cuja atribuição de arrecadação foi cometida pelo Estado a determinadas entidades autônomas, revertendo em seu favor o produto arrecadado, e referenciando-se principalmente às receitas destinadas à Previdência Social”.⁴⁸

Parafiscalidade significa, nesse sentido, uma finança paralela, consubstanciada na formação de receitas decorrentes de contribuições que não se misturam, muito menos se confundem, com a receita geral da Administração Pública.

É nesse esboço que Hugo de Brito Machado⁴⁹ compreende as contribuições de Seguridade Social com nítida função parafiscal, com vistas a suprir de recursos financeiros entidades do poder Público com atribuições específicas, desvinculadas do Tesouro Nacional.

À guisa de conclusão, uma rápida incursão por nosso ordenamento jurídico revela-nos que a principal fonte de financiamento da Seguridade Social repousa nas contribuições sociais, o que justifica, *per se*, o estudo de sua classificação e de sua natureza jurídica.

2.1 Classificação das contribuições sociais

A Constituição Federal disciplina as contribuições sociais, parafiscais ou especiais de forma genérica em seu art. 149, referindo-se de forma expressa às suas três espécies:

⁴⁷CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 198.

⁴⁸*Apud* ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 426.

⁴⁹MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 389.

contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico (interventivas) e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas).⁵⁰

Tendo em vista o escopo do presente trabalho, serão consideradas as características próprias das contribuições sociais ditas previdenciárias, destinadas ao custeio do sistema de Seguridade Social. Naquilo que for relevante ao objeto do presente estudo, far-se-ão referências às contribuições sociais de intervenção do domínio e de interesse de categorias profissionais e econômicas.

2.2 Conceito

As contribuições previdenciárias são espécies do gênero contribuições parafiscais. Constituem-se nas contribuições por parte do empregador e do trabalhador previstas no art. 195, I e II da Constituição Federal, além de representarem a principal fonte de custeio da Seguridade Social em termos financeiros e orçamentários.⁵¹

O art. 195 da Constituição Federal, de 1988, institui o Regime Geral de Previdência, cabendo à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, por meio de lei própria ou de previsão no regime jurídico dos servidores da entidade estatal, instituir cada qual sua normatização orgânica sobre a matéria previdenciária.⁵²

Especificamente quanto aos servidores civis federais, a Lei nº 8.112, de 1991, estabeleceu a concepção de um regime jurídico próprio de previdência, submetido a contribuições próprias. Recentemente, a Lei nº 10.887, de 2004, que revogou a Lei nº 9.783, de 1999, fixou os parâmetros de custeio do Sistema Único de Previdência dos servidores da União.

Nos estudos esposados por Gala Vallejo, as contribuições conceituam-se como “valores com que, a título de obrigações sociais, contribuem os filiados, e os que o Estado estabelece para a manutenção e financiamento dos benefícios que outorga”.⁵³

⁵⁰ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio. *op. cit.* p. 433

⁵¹Repise-se que a menção exclusiva ao empregado do Regime Geral no inciso II, art. 195 da Constituição Federal, de 1988 não indica a exclusão do servidor de regime estatal próprio, posto que esse dispositivo cuida apenas do custeio do Sistema Geral de Previdência.

⁵²CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 2.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p.68 – 69.

⁵³*Apud* CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2004, p. 203.

Hugo de Brito Machado as define como “espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e Seguridade Social”.⁵⁴

Ruprecht, por sua vez, assinala que a “contribuição pode ser definida como uma obrigação legal que se impõe a entidades e indivíduos para que contribuam para as despesas dos regimes de Seguridade Social, com base em determinados critérios legais”.⁵⁵

Geraldo Ataliba as conceitua como “tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediadamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.⁵⁶

A propósito, José Eduardo Soares de Melo, com sua peculiar erudição, com base no conceito do insigne Geraldo Ataliba, assinala que

Embora entenda que ‘nenhum tributo até agora designado contribuição, no Brasil – salvo a de melhoria –, é contribuição verdadeira, no rigoroso significado do conceito’, Ataliba aceita que ‘a Constituição de 1988 resgatou a boa doutrina tradicional e restaurou a certeza quanto à inquestionabilidade de cunho tributário das contribuições (parafiscais ou não)’. Aduz que ‘o uso da expressão ‘contribuição’ induz o prestígio de um mínimo, pelo menos, daqueles elementos que constam da elaboração da Ciência das Finanças. Ou seja, há uma sugestão mínima que indica que as contribuições são tributos que não se confundem com os impostos ou com as taxas, na catadura geral e funcionalidade’.⁵⁷

Convém notar, por demais, que os conceitos de contribuições sociais de previdência denotam um elemento peculiar e importante a essas espécies tributárias. As contribuições sociais são tributos vinculados à atuação indireta do Estado.

Destarte, quanto à atividade estatal vinculada, ressalta Luciano Amaro:

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou parastatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Nesse grupo se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.⁵⁸

⁵⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 389.

⁵⁵RUPRECHT, Alfredo J. **Direito da Seguridade Social**. São Paulo: LTr, 1996, p.96.

⁵⁶ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 152.

⁵⁷MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

⁵⁸AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 84.

Depreende-se que a contribuição previdenciária para a Seguridade Social é uma espécie de contribuição social, cuja receita destina-se ao financiamento das ações na área de previdência, notadamente na concessão de benefícios e pensões.⁵⁹ De sorte que as contribuições sociais caracterizam-se pela correspondente finalidade; são, assim, diferentemente dos impostos, casuais e finalísticas, não pela simples destinação da arrecadação a determinados serviços do Estado, “mas pela finalidade de sua instituição, que induz à idéia de vinculação direta: a) do órgão do Poder Público incumbido de intervenção no domínio econômico; ou b) da entidade gestora de interesses da categoria profissional ou econômica”.⁶⁰

O que se pretende deixar marcado e remarcado é que a análise da natureza jurídica das contribuições necessariamente passa pelo estudo de suas finalidades, vez que

repousando o traço diferenciador destas contribuições as circunstância de estarem, por injunção constitucional, predeterminadas ao cumprimento de uma finalidade (v.g., o atendimento aos interesses de uma categoria profissional), segue-se necessariamente que, em relação a elas, não se aplica a vedação do art. 167, IV, da CF. Noutro dizer, a *regra-matriz constitucional* destas *contribuições* agrega, de modo indissociável, a idéia de *destinação*. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por imperativo da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação destes tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de um atividades mencionadas no art. 149 da CF.(...) Por ai estamos percebendo que a finalidade é o caminho mais seguro para a identificação do regime jurídico das contribuições.⁶¹

Sacha Calmon Navarro Coelho e outros asseveram que as contribuições sociais são casuais,

por isso exigem um motivo para a sua instituição, consubstanciando 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 de passaporte: 20 reais; pelo alvará de construção: 800 reais). E finalística, por que, 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 predestinação uma anomalia sistêmica.⁶²

Os insígnis autores sustentam, por força do art. 149 da Constituição Federal, de 1988, que as contribuições sociais são voltadas a três fins ou finalidades: a contribuição é social e

⁵⁹CASTRO, Carlos Alberto Pereira; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2004. p. 204.

⁶⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 388.

⁶¹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 570 – 572.

⁶²COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 270.

remete-se ao inciso II, art. 195 da Carta Magna; consubstancia-se em uma contribuição pessoal do segurado que, ainda na ativa, é tributado em favor da Seguridade Social em um simples sistema de repartição - as contribuições são pagas por todos os trabalhadores em atividade para quem os quem se encontram na inatividade; e, por fim, “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 razão. É cobrada da classe dos empregados e a ela se destina”.⁶³

2.3 Competência

Adscrevendo as colocações do ilustre mestre Roque Antonio Carrazza, define-se competência tributária pela “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”.⁶⁴

Melhor explicitando, competência tributária é a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas jurídicas de direito público interno para que instituem tributos. Ressalte-se que no ordenamento brasileiro, os tributos, por injunção do princípio da legalidade, são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da Constituição Federal).

No que tange às contribuições sociais, por imposição do art. 149 da Constituição Federal, de 1988, a competência é privativa da União. Todavia, o parágrafo primeiro do referido dispositivo permite que os estados, o Distrito Federal e os municípios instituem “contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”.⁶⁵

Por força do inciso VII, parágrafo único do art. 194 da Constituição Federal, de 1988, a arrecadação das contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social é

⁶³Ibidem, p. 270.

⁶⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.283.

⁶⁵Noutro giro verbal, as contribuições sociais de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico e de seguridade social a serem cobradas de quem não seja servidor do Estado, do Distrito Federal e do Município são privativas da União. Saliente-se que as contribuições de seguridade social são instituídas pela União, mas arrecadas por pessoa distinta de direito público, o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS).

privativa do órgão a quem caiba administrar a seguridade social, ou seja, do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS).⁶⁶

Nada obstante a autonomia orçamentária da Seguridade Social, o Supremo Tribunal Federal⁶⁷ decidiu que a cobrança da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) poderia ser realizada pela União, que agiria como simples intermediária e repassaria os recursos arrecadados ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS). Ocorre que referida decisão acabou por desnaturar essas contribuições que assumiram o tratamento de verdadeiros impostos. A União passou a transferir apenas os recursos necessários para cobrir os déficits orçamentários daquela autarquia.

Sobre o tema, percuente lição de Hugo de Brito Machado:

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. (dados obtidos por balanços gerais da União) E de 1996 até a presente data, esse percentual

⁶⁶O inciso VII, parágrafo único do art. 194 da Constituição Federal, de 1988, sofreu alteração quando do implemento da Emenda Constitucional nº 20, de 1988, e passou a ter a seguinte redação: “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: (...) VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados”. Repise-se, ainda, que as contribuições sociais que financiam o sistema de Seguridade Social não podem constituir receita do Tesouro Nacional, vez que devem entrar diretamente no orçamento da seguridade social. Assim, nos termos do inciso III, §5º do art. 165 da Constituição Federal, de 1988, “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da Administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público” ganhou autonomia.

⁶⁷Em 30 de dezembro de 1991, foi editada a Lei Complementar nº 70 instituindo a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), revogando o inciso I, art. 23, da Lei nº 8.212, de 1991, que tratava do Finsocial, tendo por base de cálculo o faturamento das pessoas jurídicas ou as que a elas se equiparam. O Supremo Tribunal Federal decidiu que não há necessidade de lei complementar para a instituição das contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição Federal, de 1988. O STF ainda considerou irrelevante o fato de a receita arrecadada com a Cofins integrar o orçamento fiscal da União (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno. RE 138284 / CE. Ementa [...] Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, DF, 01 jul 92. DJ de 28.8.92, p. 13456). O STF posicionou-se no sentido de que o fato de a Receita Federal arrecadar e fiscalizar a contribuição social não desnatura a sua finalidade, como se verifica no art. 7º do Código Tributário Nacional, desde que a contribuição se destine ao financiamento da Seguridade Social.

certamente elevou-se, posto que àquela época várias empresas ainda estavam a discutir em juízo a cobrança daquelas contribuições pelo Tesouro Nacional.⁶⁸

Professor Hugo de Brito Machado destaca, posto importantíssimo, que o repasse jamais ocorreu e, não por outra razão, a persistência do déficit da Previdência Social.⁶⁹

A guisa de conclusão, a competência para instituir contribuições sociais, à luz do art. 149 da Constituição Federal, de 1988, é privativa da União, salvo os casos de custeio do regime de previdência dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Ademais, o orçamento da seguridade social não se confunde com o orçamento do Tesouro Nacional, nem sua execução constitui atribuição do Poder Executivo, tendo em vista que a Seguridade Social, nos termos do art. 194 da Constituição Federal há de ser organizada com base em princípios constitucionalmente estabelecidos, dentre os quais a descentralização da gestão administrativa.⁷⁰

2.4 Sujeito Ativo

O art. 119 do Código Tributário Nacional reza que o sujeito ativo é a pessoa jurídica titular da competência para exigir o tributo. Ciente de que a competência para instituir a exação pertence à União (art. 149 e alínea “a”, inciso I do art. 195 da Constituição Federal, de 1988), o sujeito ativo, por delegação legal, é o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS.

Frise-se que a instituição do Instituto Nacional de Seguridade Social como sujeito ativo baseia-se na conjugação do disposto nos arts. 11 e 33, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

2.5 Contribuintes e responsáveis

O art. 121 do Código Tributário Nacional define sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. O inciso

⁶⁸MACHADO, Hugo de Brito. **Parecer de Hugo Machado sobre a contribuição previdenciária dos inativos.** Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/pecas/texto.asp?id=271>>. Acesso em: 20 nov. 2009.

⁶⁹Encontram-se anexos ao presente estudo Balanços da Seguridade Social apurados pela ANFIP, nos anos de 2002 a 2007, que servem a demonstrar o referido posicionamento.

⁷⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 394.

I define contribuinte como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação.⁷¹

Os responsáveis, por sua vez, são aqueles que, sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de disposição expressa em lei.⁷²

Sergio Pinto Martins assim leciona:

“Sujeito passivo, portanto, é o devedor da obrigação tributária ou da contribuição à seguridade social. É a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, que tem a obrigação legal de pagar a contribuição. Verifica-se da definição que o sujeito passivo tanto é pessoa física (empregado, autônomo, empresário), como a pessoa jurídica (empresa) como de direito público (Estados e Municípios que contratam funcionários sob o regime da CLT serão sujeitos passivos da contribuição da seguridade social)”.⁷³

Desse modo, contribuinte é a pessoa diretamente ligada à obrigação de pagar o tributo. Responsável, por sua vez, é aquele que, apesar da falta de ligação material com o evento de que ocorre a tributação, tem a obrigação de pagar o tributo. A apuração dos contribuintes e dos responsáveis pelas contribuições sociais, em verdade, depende do exame das hipóteses de incidência de cada uma dessas contribuições.

Sem embargo da hipótese de incidência tributária das contribuições sociais previdenciárias, a própria Constituição definiu quem são os sujeitos passivos destas, ao instituir, nos termos do art. 195, incisos, I, II e III, que delas podiam ser contribuintes: os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos.⁷⁴

A Emenda Constitucional nº 20, de 1998, ao alterar os incisos I e II do art. 195, promoveu incrível ampliação do âmbito das contribuições de seguridade social, sob o falacioso,⁷⁵ argumento do déficit da previdência.⁷⁶

Por derradeiro, ressalte-se que o art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, dispõe sobre os contribuintes do Regime Geral de Previdência Social. Por outro lado, nos termos no art. 13 da

⁷¹Inciso I, parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional.

⁷²Inciso II, parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional.

⁷³MARTINS, Sergio Pinto Martins. **Direito da Seguridade Social**. 21. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 135.

⁷⁴Quanto ao tema, cumpre destacar que são responsáveis pelas contribuições sociais de previdência a empresa ou entidade equiparada quando da retenção da contribuição dos seus empregados ou servidores respectivamente.

⁷⁵Falacioso, como visto alhures, na medida em que inexistente trespasse dos recursos arrecadados com a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSL) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

⁷⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 397.

referida Lei, os servidores civis ocupantes de cargos efetivos ou militares da União,⁷⁷ dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, bem como os das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social, visto que são amparados por regime próprio de Previdência Social.⁷⁸

Desse modo, nos termos da Lei nº 10.887, de 2004, são contribuintes do Sistema Único de Previdência, os servidores civis da União, cuja relação jurídica estabelecida seja estatutária.

2.6 Fato gerador ou hipótese de incidência, da base de cálculo e alíquota

O fato gerador ou hipótese de incidência surge como elemento essencial da obrigação tributária e, nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional, e é definido como a situação necessária e suficiente à ocorrência dessa obrigação.

Kiyoshi Harada leciona que o fato gerador, além de conter o elemento nuclear ou objetivo, compõe-se de aspectos subjetivo, espacial, temporal e quantitativo. Por elemento objetivo entende-se a descrição abstrata de ato ou fato, de cuja concreção surge a obrigação tributária. O aspecto subjetivo relaciona-se ao sujeito ativo e sujeito passivo na relação jurídica tributária. O aspecto espacial do fato gerador diz respeito ao lugar da concretização do fato qualificado como suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária. O aspecto temporal, por sua vez, corresponde ao momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador. E, por fim, o aspecto quantitativo destaca-se pela base de cálculo e pela alíquota.⁷⁹

As contribuições sociais, por tratar-se de espécie cuja instituição se legitima pela finalidade, onde, na maioria dos casos, o campo material de incidência não se encontra

⁷⁷A matriz constitucional das contribuições dos servidores civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios encontra-se no art. 40 da Carta Magna que assegura a esses servidores “regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo”.

⁷⁸O regime jurídico único de Previdência Social dos servidores civis da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios é regido pela Lei nº 8.112, de 1990 e pela Lei nº 10.887, de 2004. De fato, o §1º do art. 231 da Lei nº 8.112, de 1990 dispõe que a contribuição do servidor, diferenciada em função de remuneração mensal, bem como dos órgãos e das entidades, será fixada em lei. E, nos termos do §2º do art. 231, da Lei nº 8.112, de 1990, o custeio das aposentadorias e pensões é de responsabilidade da União e de seus servidores. (MARTINS, Sergio Pinto Martins. **Direito da Seguridade Social**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 88).

⁷⁹HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 418 - 421.

descrito no texto supremo, têm fato gerador previstos em lei.⁸⁰ Coube ao legislador ordinário fixar as hipóteses de incidência tributária afetas às contribuições sociais quando de suas instituições. De sorte que, o aspecto material, nuclear ou objetivo da hipótese de incidência tributária encontra-se definido no inciso I, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 e consiste na ocorrência de alguma das seguintes situações:

remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados, empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de ajuste salarial, quer dos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo de trabalho ou sentença normativa.⁸¹

No que tange ao regime jurídico dos servidores titulares de cargo efetivo de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, incluídas suas autarquias e fundações, as hipóteses de incidência das contribuições sociais previdenciárias encontram-se dispostas no §1º, art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004, e consubstanciam-se na ocorrência dos vencimentos do cargo efetivo, das vantagens pecuniárias estabelecidas em lei, dos adicionais de caráter individual ou quaisquer vantagens.⁸²

Conforme mencionado, o aspecto espacial do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias diz respeito ao lugar da concretização da hipótese de incidência, o que, no caso em tela, por se tratar de tributo de competência da União, pode ocorrer em todo o território nacional.⁸³

No que tange ao aspecto temporal, a incidência é mensal, dada a expressão “... durante o mês...” do inciso I, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

O aspecto quantitativo diz respeito à base de cálculo e à alíquota de incidência, com diferenças em relação ao contribuinte do Regime Geral de Previdência, ou ao servidor,

⁸⁰SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Contribuições Sociais** In: As contribuições no sistema tributário brasileiro. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003, p. 251.

⁸¹MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 410 – 411.

⁸²Daí excluídas as diárias para viagens, a ajuda de custo em razão de mudança de sede, a indenização de transporte, o salário-família, o auxílio-alimentação, o auxílio-creche, as parcelas remuneratórias pagas em decorrência de local de trabalho, a parcela percebida em decorrência do exercício de cargo ou de função de confiança e o abono de permanência de que tratam o §19 do art. 40 da Constituição Federal, de 1988.

⁸³Frise-se que tanto a Lei nº 8.212, de 1991, quanto a Lei nº 10.887, de 2004, não fazem referência de forma explícita e pormenorizada a este local (aspecto espacial).

contribuinte do Regime Único de Previdência. Àqueles, a base de cálculo encontra-se definida no inciso I, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, por meio da qual a incidência ocorre “sobre o total das remunerações” e a alíquota é regida pelo referido inciso e representa 20% (vinte por cento) do total das remunerações e demais rendimentos, ou seja, sobre a folha de salários. Aos servidores, por sua vez, nos termos do art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004, a base de cálculo do Regime Único de Previdência Social incide sobre a totalidade da base de contribuição disposta no §1º do referido artigo.

Saliente-se que o art. 4º da Lei nº 10.887 explicitamente prevê alíquota de 11% (onze por cento) a incidir sobre a totalidade da base de contribuição dos servidores civis ativos e inativos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

2.7 Modalidade de lançamento

Nos termos do art. 150,⁸⁴ do Código Tributário Nacional, a modalidade de lançamento das contribuições sociais previdenciárias é de lançamento por homologação, tendo em vista que seu fato gerador é dinâmico, ocorrendo ao longo do tempo com razoável rapidez (percepção mensal de rendimentos, vencimentos e demais vantagens).

A modalidade de lançamento por homologação é típica das situações que se lastreiam em ato homologatório da autoridade administrativa acerca da atividade anteriormente exercida pelo sujeito passivo, cuja efetividade pode culminar na antecipação do pagamento do tributo, sob os auspícios de expressa autorização legal.⁸⁵ É exatamente o que ocorre quanto às contribuições sociais previdenciárias, onde o grau de participação do particular nesta espécie de lançamento atinge nível de suficiência capaz de compor a pretensão tributária, limitando-se a autoridade administrativa competente tão-somente a uma atividade de controle a *posteriori* do procedimento de apuração exercido.

⁸⁴“o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁸⁵ROLIM, Aílson Francisco. **Lançamento por homologação: abordagem acerca do "dies a quo" da decadência tributária**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1314>>. Acesso em: 18 de novembro de 2009.

2.8 Princípios a que estão sujeitas as contribuições sociais previdenciárias

Por força do art. 149 da Constituição Federal a instituição das contribuições sociais deve observar as normas gerais do Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade, ressalvado, quanto a este último, o regime especial pertinente às contribuições previdenciárias.

Por aí se vê que as contribuições parafiscais de Seguridade Social estão sujeitas aos princípios da legalidade, da igualdade ou isonomia, da irretroatividade, da vedação ao confisco, da uniformidade, da capacidade contributiva e aos princípios inominados instituídos em lei. Não estão sujeitas, entretanto, ao princípio da anterioridade por força de disposição constitucional expressa no art. 149. Elas somente podem ser cobradas depois de decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou aumentado⁸⁶, enquanto que as demais contribuições estão sujeitas a tal princípio.

2.9 Imunidades e isenções

Define-se imunidade pela não-incidência de impostos prevista na Constituição Federal (art. 150, VI, CF), com a exceção estabelecida no §7º, art. 195 da Carta Magna. Noutro giro, a isenção é a não-incidência, legalmente qualificada, em que uma norma jurídica impede a vigência de outra, reduzindo parcialmente o seu campo de aplicação.⁸⁷

O §7º do art. 195 da Constituição Federal, de 1988 estabelece que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. É evidente a impropriedade técnica do constituinte,

⁸⁶Parágrafo 6º, art. 195 da Constituição Federal, de 1988.

⁸⁷Em breve escorço, a imunidade diferencia-se da isenção pois representa uma não incidência de impostos prevista na CF, enquanto essa significa não incidência de tributos prevista em lei originária editada por quem tem a competência para instituir o tributo (art. 150, VI, c/c art. 151, III, CF). Enquanto a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, a isenção é uma modalidade de exclusão do crédito tributário (art. 175 a 179 do CTN). Por fim, deve-se compreender a imunidade como uma ordem ao legislador ordinário. Já a isenção é uma ordem do legislador ordinário (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 279 – 289).

pois não se trata de isenção, mas de imunidade, vez que prevista na Constituição, enquanto a primeira é determinada na lei ordinária.⁸⁸

A imunidade representa uma limitação do poder tributário do Estado em benefício de certas pessoas, bens ou serviços que são declarados inatingíveis, por força de disposição constitucional. Nestes casos, não há de se falar em crédito tributário, que sequer existe. Já a isenção representa uma hipótese de exclusão do crédito tributário. Esse existe, apenas a lei dispensa o seu pagamento.⁸⁹

Conclui-se, portanto, que a Constituição Federal, no §7º do art. 195, estabelece uma hipótese de imunidade tributária das contribuições de seguridade social em favor das entidades beneficentes de assistência social.

José Eduardo Soares de Melo com propriedade que lhe é peculiar assevera que os serviços desenvolvidos pelas entidades beneficentes suplementam as atividades essenciais do Estado no que concerne a assistência média, hospitalar, farmacêutica, dentária e educacional. Dado que invidiosa a insuficiência da Administração Pública, não por outra razão se justifica a imunidade supramencionada.⁹⁰

2.10 Quanto às contribuições sociais de caráter previdenciário

O presente estudo presta-se a analisar a constitucionalidade da fixação de contribuição social previdenciária em desfavor dos servidores públicos civis da União com o advento da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, de sorte que, por força da análise a ser desenvolvida no próximo capítulo deste estudo, impende-se destacar quais são os elementos próprios dessas exações.

Saliente-se, portanto, que as contribuições sociais dos servidores civis da União são de competência exclusiva dessa entidade federal. Por delegação, o sujeito ativo da cobrança é o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS. São contribuintes os servidores públicos civis, obrigados ao pagamento de 11% (onze por cento) sobre o total dos seus vencimentos; e responsáveis, as entidades ou órgãos encarregados da retenção desses recursos. A hipótese de

⁸⁸MARTINS, Sergio Pinto Martins. **Direito da Seguridade Social**. 21. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004, p. 234.

⁸⁹Inciso I, art. 175 do Código Tributário Nacional.

⁹⁰MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 364.

incidência verifica-se na ocorrência de alguma das situações descritas no §1º, art. 4º da Lei nº 10.887, de 2004 em todo território nacional. A base de cálculo é o total dos vencimentos e demais vantagens pecuniárias, salvo as expressamente dispostas em lei.

3. DO JULGAMENTO DA ADI Nº 3105 E INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS INATIVOS

Em 19 de dezembro de 2003, o Congresso Nacional, não obstante as recorrentes críticas, promulgou a Emenda Constitucional nº 41, de 2003, cujo escopo era de modificar os artigos 37, 40, 42, 48, 96, 149 e 201 da Constituição Federal e revogar o inciso IX do §30 do seu art. 142 e os dispositivos da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.⁹¹

Igualmente, em afronta a expressas garantias constitucionais, sob o argumento de justiça social, solidariedade e necessidade de investimentos na área social,⁹² o art. 4º da

⁹¹Dentre as diversas disposições, destaca-se o art. 4º, que assim reza: “Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos.

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

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

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

⁹²Conforme Exposição de Motivos que “à medida que se destinam cada vez mais recursos para o sistema de previdência dos servidores públicos, dada a premente carência de recursos públicos em áreas vitais para o País, seguramente outras áreas, não menos importantes, ficam a descoberto (...) tal situação compromete o espaço fiscal para o financiamento de amplo conjunto de políticas públicas tendentes a orientar o País no sentido de um ambiente que permita construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos”. Também destacou-se o motivo atuarial, asseverando-se que “essas alterações devem ter como escopo dar efetividade ao comando estabelecido pela Constituição – qual seja: que o regime seja contributivo e atuarialmente equilibrado – colaborando para maior equidade social entre os regimes, bem como a redução do desequilíbrio atuarial e, conseqüentemente, da necessidade de financiamento da previdência dos servidores públicos”. *In verbis*: “66. Inúmeras são as razões que determinam a adoção de tal medida, cabendo destacar o fato de a Previdência Social ter, essencialmente, um caráter solidário, exigindo, em razão desta especificidade, que todos aqueles que fazem parte do sistema sejam chamados a contribuir para a cobertura do vultoso desequilíbrio financeiro hoje existente, principalmente pelo fato de muitos dos atuais inativos não terem contribuído para o recebimento dos seus benefícios ou terem contribuído, durante muito tempo, com alíquotas módicas, incidentes sobre o vencimento e não sobre a totalidade da remuneração, e apenas para as pensões, e, em muitos casos, também para o custeio da assistência médica (que é um benefício da seguridade social e não previdenciário); 67. Apenas na história recente a contribuição previdenciária passou a ter alíquotas mais próximas de uma relação contributiva mais adequada e a incidir sobre a totalidade da remuneração, além de ser destinada apenas para custear os benefícios considerados previdenciários; 68. A grande maioria dos atuais servidores aposentados contribuiu, em regra, por pouco tempo, com alíquotas módicas, sobre parte da remuneração e sobre uma remuneração que foi variável durante suas vidas

referida Emenda altera o *caput* do art. 40 da Constituição Federal⁹³, a fim de prever que inativos e pensionistas, ainda que desde já beneficiados, passem a contribuir para o regime de previdência na razão de 11% (onze por cento) sobre os proventos de aposentadoria e pensão.

Com o advento da proposta de Emenda Constitucional nº 41, de 2003, a Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (Conamp) e a Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR) propuseram Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs nº 3105 e 3128, respectivamente) contra a instituição da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas (artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003), sob argumento de ofensa à garantia da não violação ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal), de violação de cláusula pétreas, irredutibilidade de vencimentos, além de se consubstanciar em uma contribuição sem causa.

Em sessão realizada em 18 de agosto de 2004, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição para a Seguridade Social dos servidores públicos aposentados e pensionistas, instituída no art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de abril de 2003. Com um resultado de 7 (sete) votos favoráveis contra 4 (quatro), a excelsa Corte não deferiu as Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas.

no serviço público. Isso porque há significativa diferença entre a remuneração na admissão e aquela em que se dá a aposentadoria em razão dos planos de cargos e salários das diversas carreiras de servidores públicos; 69. Também merece destaque o fato de o Brasil ser um dos poucos países no mundo em que o aposentado recebe proventos superiores à remuneração dos servidores ativos, constituindo, este modelo, um autêntico incentivo para aposentadorias precoces, conforme já mencionamos anteriormente; 70. Essas são as razões que fundamentam a instituição de contribuição previdenciária sobre os proventos dos atuais aposentados e pensionistas ou ainda daqueles que vierem a se aposentar. Além de corrigir distorções históricas, as tentativas de saneamento do elevado e crescente desequilíbrio financeiro dos regimes próprios de previdência serão reforçadas com a contribuição dos inativos, proporcionando a igualdade, não só em relação aos direitos dos atuais servidores, mas também em relação às obrigações; 71. Todavia, considerando a importância da medida em questão, apresenta-se à apreciação de Vossa Excelência, em razão dos interesses sociais que exurgem da questão, que seja oferecida imunidade para os servidores e pensionistas que, à data de promulgação desta Emenda, percebam proventos até o limite de isenção do Imposto de Renda, previsto no art. 153, III, da Constituição Federal. Incluem-se neste grupo de imunidade também aqueles servidores que, à data de promulgação da Emenda, já possuam constituído o direito adquirido de acesso a aposentadoria e pensão conforme as normas ora vigentes. Já para os servidores que venham a aposentar-se e as pensões que venham a gerar-se após a promulgação da Emenda, o limite de imunidade será estendido até o teto de contribuição e benefícios do Regime Geral de Previdência Social, na medida em que estes servidores passam a ter seu benefício calculado de forma mais condizente com princípios previdenciários em função da alteração do § 3º do art. 40, já mencionada acima”.

⁹³Diz o mencionado dispositivo, com redação dada pela Emenda Constitucional em voga: “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.”

Ainda que flagrantes as controvérsias quanto a natureza jurídica de tributo específico ou não das contribuições sociais, na medida em que alguns doutrinadores sustentam tratar-se de espécie autônoma de tributo, outros, contudo, defendem tratar-se ora de impostos, ora de taxas; parte dos doutrinadores, entre eles mais previdenciários do que tributaristas, compreendem que a natureza jurídica das contribuições sociais deve ser estudada à luz de princípios peculiares do direito previdenciário, sob pena de prejuízo da própria essência e da finalidade a que se destinam os sistemas previdenciários.

Para esses doutrinadores, a compulsoriedade das prestações pecuniárias a título de contribuições sociais não pode ser compreendida sob um contexto em que se olvide a aplicação de princípios como da solidariedade e da automaticidade. Nesse diapasão, as contribuições sociais têm natureza jurídica não tributária e qualquer análise de sua natureza que prescindia daqueles princípios atentam contra os fins a que as contribuições se destinam: a promoção do bem-estar social e a redistribuição de renda.

Não obstante o posicionamento majoritário da doutrina quanto à natureza tributária e de espécie autônoma das contribuições sociais, o julgamento da Suprema Corte brasileira sobre a taxação dos inativos prescinde da análise das características dessas exações, depositando em razões principiológicas (princípio da solidariedade) o fundamento para a extensão da tributação aos inativos.

Para doutrinadores tributários, por sua vez, a melhor doutrina acerca da natureza jurídica das contribuições sociais sustenta que essas têm natureza jurídica específica de tributos e, como tais, têm como elementos caracterizadores: a finalidade, a retributividade, a parafiscalidade, a referibilidade, a futuridade, o risco social e o caráter sinalagmático.

Uma vez que a taxação é imposta em face dos proventos dos servidores públicos inativos, constitui-se em verdadeiro *bis in idem*, esbarrando, outrossim, no princípio da vedação ao confisco. Ademais, na medida em que tal exação atinge apenas um grupo específico de pessoas – aposentados e pensionistas do setor público – fere, também, o princípio constitucional tributário da isonomia.

Quer isto significar, por outros torneios, que a malfadada contribuição dos inativos não tem natureza específica de contribuição social por lhe faltar causa ou finalidade que a justifique. Aproxima-se, portanto, quanto à natureza jurídica, ao instituto do imposto. E como imposto, faz-se incidir sobre o mesmo fato gerador do Imposto de Renda, qual seja a simples

aferição da renda, ao patamar de 11% (onze por cento), o que configura verdadeiro *bis in idem* tributário de natureza confiscatória, além de explícito afronte ao princípio da isonomia tributária.

Em outras palavras, é a partir do estudo da natureza jurídica das contribuições sociais, se tributária, previdenciária ou contribuição *sui generis*, que se sustentam ou não os alicerces que levaram a Suprema Corte à declarar a constitucionalidade das contribuições sociais dos inativos e pensionistas.

Não por outra razão, o presente capítulo propõe-se a analisar a corrente doutrinária que defende a natureza jurídica tributária das contribuições e suas implicações quanto à contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas, bem como a abordagem dessa contribuição à luz da doutrina que a compreende com natureza jurídica não tributária ou tributária *sui generis*, por integrar, constitucionalmente, o conjunto institucional do próprio vínculo estatutário, sujeita, portanto, a uma disciplina, bem como a um regime de princípios distinto.

3.1 Do Julgamento da ADI nº 3105 e o princípio da solidariedade social

Até que a Emenda Constitucional nº 41, de 2003, instituísse a polêmica contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo servidor público, a relação entre o tributo e a solidariedade social não havia sido tocada de forma clara e específica pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105, além dos argumentos de ofensa à garantia da não violação ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal), de violação de cláusulas pétreas, irredutibilidade de vencimentos, os Ministros da excelsa Corte tiveram de decidir se a contribuição previdenciária era inconstitucional por ausência de causa suficiente.

O argumento de ausência de causa suficiente, contido dentre outros no Parecer ofertado por José Afonso da Silva, foi utilizado pelos quatro Ministros da Corte que defenderam a inconstitucionalidade da contribuição social dos inativos.

Por esse argumento, a inconstitucionalidade do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, era patente na medida em que instituía contribuição previdenciária em desfavor dos servidores públicos aposentados que já se encontravam na condição de

beneficiários do sistema porque haviam contribuído com o custeio de previdência quando estavam na ativa.

Seguindo nesta trilha, a instituição de nova contribuição de previdência somente se justificaria se imposta ao servidor que viesse a receber benefícios futuros (aqui residiria a causa da contribuição, e não de um que já estivesse recebendo os benefícios). Em outros termos, se o legislador deseja impor nova contribuição, deve também criar um novo benefício que a justifique, sob pena de se ter como caracterizada a cobrança de um novo imposto sobre proventos de aposentadoria e pensão, hipótese que já se configura como fato gerador do imposto sobre a renda.

A despeito dos argumentos esposados pelos ilustres Ministros que defendiam a natureza jurídica de contribuição sem causa da nova exação, a maioria dos Ministros considerou a constitucionalidade da contribuição previdenciária em razão da atuação do princípio da solidariedade social, notadamente relevante no âmbito do financiamento da Seguridade Social.

Coube ao insigne Ministro Cezar Peluso a relatoria do voto condutor, que, com fulcro na natureza jurídica *sui generis* das contribuições sociais,⁹⁴ associada ao caráter contributivo solidário do regime de previdência dos servidores públicos, aplicou o princípio da solidariedade para afastar a ofensa a direito adquirido e ato jurídico perfeito e declarar a constitucionalidade da contribuição social previdenciária dos servidores públicos inativos.

Sobre o voto, assevera Marciano Seabra de Godoi,

Notou o Ministro Peluso que, se por um lado o caráter não exclusivamente contributivo e capitalizador do sistema público de previdência retira dos

⁹⁴A íntegra do voto do Ministro Cezar Peluso destaca da natureza *sui generis* das contribuições sociais com base em precuciente lição de Marco Aurélio Greco: “As contribuições são diferentes de impostos e taxas porque partem de um conceito básico diverso. Ainda que tenham natureza tributária, isto não lhes retira esta diferença. Enquanto o imposto apóia-se no poder de império (o *casus necessitatis*), ou seja, o Estado precisa de determinado montante em dinheiro para atender às despesas relativas ao exercício de suas funções e, para tanto, exerce (nos limites da Constituição) seu poder de império sobre os contribuintes, nas taxas o conceito básico que as informa não é o do puro império, mas o de benefício (que, segundo alguns é formulado a partir de uma noção de “contraprestação” que seria ínsita à figura). Por sua vez, nas contribuições o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade. Em certa medida, esta visão tripartite encontra semelhança com o conceito de exigências gerais, preferências e associativas a que se refere Kruse”. Voto do Ministro Relator Cezar Peluso, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 3105 / DF, Ação Direta de inconstitucionalidade. Relatora: Ministra Ellen Grecie. Relator para Acórdão: Ministro Cezar Peluso. Julgamento:18/08/2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Diário de Justiça:18-02-2005, pp. 00004, Ementa Volume 02180-02 pp. 00123, Revista Tribunal de Justiça Volume 00193-01 pp. 00137).

aposentados o direito de não se sujeitarem à contribuição, é esse caráter não exclusivamente contributivo e catalisador que permite a concessão de benefícios a quem nunca haja contribuído (como ocorria com os servidores públicos da ativa até a EC 3, de 1993), assim como permite a revisão automática proporcional à modificação da remuneração dos servidores, realidades impensáveis num regime estritamente contributivo e catalisador. Também ponderou o Ministro Relator que, no contexto da ‘solidariedade do grupo’, os servidores aposentados antes da edição da EC 41 ‘não estão à margem do grupo socioeconômico conexo à finalidade da previdência social.’⁹⁵

Nesse sentido, cumpre destacar que o Ministro Sepúlveda Pertence já havia sinalizado, quando do julgamento da ADI nº 1441, que a “contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade Social”.⁹⁶

Com efeito, para o insigne Ministro Relator Cezar Peluso, resta indubitável o argumento de que as Emendas Constitucionais sob nºs 03, de 1993, 20, de 1998 e 41, de 2003, serviram à clara transmutação do regime de contribuição para previdência social dos servidores públicos do eminentemente *solidário*, instituído pela Constituição de 1988, ao *contributivo solidário*.

Nesse passo, a Suprema Corte acolheu, por maioria, que a Emenda Constitucional nº 41, de 2003, ao adotar regime contributivo solidário, a partir do qual deixava de ser aplicável o argumento do sinalagma absoluto e estrito entre a contribuição e o benefício futuro, faz justa interpretação do princípio da solidariedade social, a justificar a instituição da indigitada contribuição social previdenciária dos servidores públicos inativos.⁹⁷

3.2 Natureza jurídica tributária das contribuições sociais

Para suprir as necessidades de recursos com o escopo de poder atingir seus objetivos fundamentais, consistentes na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das

⁹⁵GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. In: **Solidariedade Social e Tributação**. Coordenação: Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005, p.166.

⁹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 1441 MC / DF. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Ministro OCTAVIO GALLOTTI. Julgamento: 28/06/1996. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Diário de Justiça 18-10-1996, pp. 39844.

⁹⁷ *Ibidem*, p.166.

desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem-estar da coletividade (§3º, artigo 1º da Constituição Federal), o Estado brasileiro está autorizado pela Constituição Federal de 1988 a fazer uso de tributos.

O conceito de tributo insculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional⁹⁸ se adapta aos traços constitucionais, uma vez que representa simples preceito didático – não é próprio da lei definir, posto que nenhuma lei poderá alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo, por ser um conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”.⁹⁹

Para José Eduardo Soares de Melo, “Tributo é a receita pública derivada, de caráter compulsório, prevista em lei e devida de conformidade com as materialidades e respectivas competências constitucionais e pautada por princípios conformadores de peculiar regime jurídico.”¹⁰⁰

Repise-se que o artigo 4º do Código Tributário Nacional reza 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.

Deveras, a natureza jurídica das contribuições não pode, e não deve, prescindir do critério de análise da hipótese de incidência, na medida em que, os que pretendem demonstrar sua natureza tributária, o fazem pela constatação de todos os elementos próprios da definição de tributos.

Por sua vez, para os que advogam pela natureza não tributária, o objetivo é inverso, ou seja, comprovar que não estão presentes na hipótese de incidência das contribuições os elementos que são próprios dos tributos.¹⁰¹

⁹⁸“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁹⁹ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 32-33.

¹⁰⁰MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 18.

¹⁰¹TOGNETTI, Sylvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social: critérios para a definição de sua natureza jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 86.

Como já analisado anteriormente, 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.

Como não se pode ignorar, todos os tributos têm seus fatos geradores, e em se tratando de contribuições para Seguridade Social, tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, ao delinear o âmbito dessas contribuições, quais as hipóteses de incidências às quais essas se consubstanciam além de suas finalidades.

Para Geraldo Ataliba, a Constituição Federal adota dois critérios para classificar os tributos: o critério da materialidade da hipótese de incidência para os impostos, taxas e contribuições de melhoria; enquanto, para as contribuições, prescreve-lhes os contornos da hipótese de incidência e suas finalidades.

Não se define, ao menos expressamente, o critério da materialidade da hipótese de incidência, vez que a elas a Constituição Federal se refere pela finalidade que podem atender, estando, portanto, sujeitas a uma disciplina *sui generis*, deixando ao legislador ordinário a liberdade no estabelecê-las.¹⁰²

Comunga do mesmo entendimento, notadamente quanto a disciplina *sui generis*, Marco Aurélio Greco, *in verbis*:

Destarte, tanto a obrigação de que é sujeito passivo o empregado como a de que é sujeito passivo o empregador constituem tributo, pois, são obrigações que têm por objeto a transferência compulsória ('ex lege') para os cofres públicos de uma quantia em dinheiro, exigida pelo Estado, com fundamento no seu poder de mando.¹⁰³

Silvania Tognetti acrescenta, contudo, que a análise da hipótese de incidência para verificar a natureza tributária de uma exação resta prejudicada pelo fato de que as contribuições apresentam hipóteses de incidência muito díspares entre si.¹⁰⁴

Roque Antonio Carraza defende que com a só leitura do art. 149 da Constituição Federal, de 1988, "já percebemos que (...) todas elas [*as contribuições*] têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos 'arts. 146, III, e 150, I e III',

¹⁰² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 190-191.

¹⁰³ *Apud* TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Critérios para a Definição de sua Natureza Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 88.

¹⁰⁴ *V.g.* a Contribuição Social sobre o Lucro e as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos, cujas fontes de arrecadação são diversas e envolvem incidências que nada diferem dos impostos.

ambos da CF, fica óbvio que deverão obedecer ao *regime jurídico tributário*, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil”.¹⁰⁵

Adscribe-se às colocações desse lúcido jurista as da insigne Misabel Derzi, para quem o art. 149 “veio espancar definitivamente quaisquer dúvidas em torno da natureza tributária das contribuições”, determinando “de forma expressa e literal que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários – da legalidade e da irretroatividade –, além de todas as normas gerais de direito tributário”.¹⁰⁶

No mesmo sentido, para Sacha Calmon Navarro Coêlho

as sociais, em prol dos diversificados escopos do sistema de Seguridade Social, são as mais importantes, numerosas, e as que mais se aparentam com o feitio ontológico e jurídico-positivo dos impostos. Por causa disso a elas se aplicam com maior intensidade os princípios constitucionais regentes da tributação.¹⁰⁷

Muito embora o tema tenha sido objeto de grandes discussões na doutrina, Wladimir Novaes Martinez sustenta que as contribuições não têm natureza tributária, posto que “persistentes regras universais comuns às espécies tributárias e securitárias e inexistente menção à contribuição social previdenciária no art. 149 da Lei Maior – em face da especificidade da Previdência Social, o aporte ora cogitado econômico-financeiramente é salário socialmente diferido, e juridicamente, exação não-tributária”.¹⁰⁸

Seguindo nesta trilha, Ricardo Lobo Torres sustenta que a compulsoriedade e o lançamento não são elementos específicos do fenômeno tributário, embora lhes sejam indispensáveis. O autor defende que compulsório, além do tributo, é qualquer outro ingresso exigido pelo Estado com base em lei. Ademais, “a atividade vinculada de lançamento das contribuições fiscais, por seu turno, não tem o condão de lhes fixar a natureza tributária, pois qualquer exação criada por lei deve ser acarretada através de atividade administrativa não discricionária”.¹⁰⁹

¹⁰⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 531.

¹⁰⁶DERZI, Misabel Abreu Machado. **Contribuições**. RDtributário 48, p. 222-223.

¹⁰⁷COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 37.

¹⁰⁸MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. Tomo I – Noções de direito previdenciário. São Paulo: LTr, 1997, p.272.

¹⁰⁹TOGNETTI, Sylvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Critérios para a Definição de sua Natureza Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 90.

Com sede nas divergências entre publicistas e previdenciários, a controvérsia quanto à natureza jurídica das contribuições sociais tem incitado estudiosos e contribuído enormemente para a doutrina.

Em sentido contrário à natureza não-tributária das contribuições sociais, Hugo de Brito Machado ilustra que:

É indubitosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário (...).¹¹⁰

José Eduardo Soares de Melo destaca:

A Constituição Federal caracteriza as contribuições como tributos, em razão de sua natureza (receitas derivadas, compulsórias), e por consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, que se encontram esparramados ao longo do discurso constitucional.¹¹¹

Marcus de Oliveira Kaufmann ressalta que não restam dúvidas quanto à natureza tributária das contribuições sociais. Acrescenta, ainda, que tais contribuições constituem-se em espécies específicas de tributos, uma vez que

a elas – embora apenas alguns dispositivos constitucionais do regime próprio tributário destinados a impostos, taxas e contribuições de melhoria sejam destinados – se aplica a construção do que veio a ser considerado como a teoria da parafiscalidade, quase denotando que dois regimes diversos – um tributário, aqui denominado por “topográfico” (advindo do artigo 145, I, II e III da CF), e um outro, da parafiscalidade, entendido como um *plus* ao tributário topográfico, aglutinados em um só, de cunho ainda tributário já que não excludente da definição do artigo 3º do CTN – incidem sobre as contribuições sociais ou parafiscais.¹¹²

É nesse sentido que a parafiscalidade surge como nota característica das contribuições sociais, posto que tais tributos servem ao custeio da Seguridade Social e, primordialmente, ao custeio dos regimes previdenciários.

¹¹⁰MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 389.

¹¹¹MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 66.

¹¹²KAUFMANN, Marcus de Oliveira. A impossibilidade jurídica constitucional e a incongruência sistêmica na instituição de contribuição previdenciária dos inativos pela proposta de emenda à Constituição (PEC) 40/2002. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 29, jul - set, 2003, p.117.

Para tributaristas, comprovada a natureza jurídica tributária das contribuições sociais de caráter previdenciário, impende analisar se essas exações constituem espécie tributária autônoma, ou seja, verificar se são espécie própria de tributos, ou se são impostos ou taxas, a partir da análise de sua hipótese de incidência.

Por força do art. 4º do Código Tributário Nacional, o principal critério de classificação dos tributos é a análise do fato gerador do tributo. Procura-se, assim, verificar se as contribuições possuem uma hipótese de incidência que permite classificá-las como uma espécie tributária autônoma ou se dentro de outra espécie tributária já consagrada.¹¹³

A partir dessa análise, alguns autores defendem que as contribuições, embora com natureza tributária, não constituem espécie autônoma, ora se assemelham aos impostos, ora às taxas.

Alfredo Augusto Becker destaca-se entre os doutrinadores que defendem essa posição ao afirmar:

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.¹¹⁴

Ainda,

A doutrina tem demonstrando 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.¹¹⁵

No mesmo sentido, Roque Antônio Carraza, *in fine*:

Estamos, portanto, em que estas “contribuições” são verdadeiros tributos (embora qualificados pela finalidade que devem alcançar). Podem, pois, revestir

¹¹³TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social**: critérios para a definição de sua natureza jurídica. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 92.

¹¹⁴BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 330.

¹¹⁵*Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 455.

a natureza jurídica de imposto ou taxa, conforme a hipótese de incidência e base de cálculo que tiverem.¹¹⁶

Referidos autores destacam que os impostos são tributos não vinculados a uma atividade estatal. Assim, quando o fato gerador da contribuição independe de qualquer atuação estatal, como ocorre na Cofins (contribuição sobre o faturamento), tal contribuição tem natureza de imposto.

As taxas, por sua vez, são tributos vinculados a uma atuação estatal. Assim, quando o fato gerador da contribuição pressupor uma atividade estatal referente ao contribuinte, como na hipótese da contribuição do empregado ao INSS, em que este, em contrapartida, oferece serviços de previdência e assistência sociais, a espécie será de taxa.¹¹⁷

Contrariamente à posição esposada, outros autores, dentre eles Geraldo Ataliba e Gilberto de Ulhôa Canto, esforçaram-se em demonstrar que há um fato gerador que caracteriza as contribuições. Para esses autores a referibilidade indireta ou mediata, consistente em uma relação entre a atividade a ser custeada com as contribuições e o sujeito passivo, caracterizam as contribuições sociais.

Sobre o tema, cabe colacionar brilhante abordagem de Gilberto Ulhôa Canto, *in fine*:

O que no meu entendimento caracteriza as contribuições sociais é, portanto, a existência de uma relação mediata entre o seu sujeito passivo e a atividade que ela deva custear. Não se trata de identificar essas contribuições apenas pelo destino que se irá dar à receita gerada pela sua cobrança, o que afrontaria ao princípio vadio e teoricamente certíssimo do artigo 4º do CTN. Trata-se, sim, de identificar o tributo, no caso do art. 195, I, pelo fato de o empregador pagar salários a empregados e realizar lucro ou faturamento, o que configura sua relação com a atividade específica estatal que sua arrecadação irá financiar (vinculação mediata, referibilidade).¹¹⁸

Geraldo Ataliba, afastando-se da rígida dicotomia reducionista das contribuições sociais a impostos ou taxas, assevera

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

¹¹⁶CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 361.

¹¹⁷TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Critérios para a Definição de sua Natureza Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 94.

¹¹⁸TOGNETTI, Silvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social. Critérios para a Definição de sua Natureza Jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 94.

estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa). Outro traço essencial da figura da contribuição, que parece ser encampado – pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade – 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.¹¹⁹

O autor, com sua peculiar erudição, revela que, se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa pelo princípio da remuneração, as contribuições são informadas por princípio diverso.

Assim, ao contrário do que ocorre com as taxas, onde basta a ocorrência da atuação estatal para surtir os efeitos jurídicos pretendidos pela norma tributária, a referibilidade¹²⁰ das contribuições sociais é indireta. É, nesse sentido, que se afirma que os sujeitos passivos “serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitante, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como ‘especial’”.¹²¹

3.2.1 Finalidade e parafiscalidade

A parafiscalidade, para Aires Barreto, resulta da conjugação dos seguintes fatores: “(a) atribuição a pessoas diversas do Estado de exações compulsórias, e (b) que os recursos auferidos nessa condição destinem-se especificamente aos fins precípuos dos mesmos órgãos que os arrecadam”.¹²²

As contribuições sociais, dessa forma, são denominadas parafiscais porque não têm por escopo a simples arrecadação; estão, pois, destinadas ao custeio das atividades paralelas da Administração Pública Direta, mais especificamente, da Seguridade Social.

Sobre o tema, Kiyoshi Harada ressalta a vinculação e destinação das contribuições previdenciárias como características que lhe são próprias, vez que a “contribuição

¹¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 171.

¹²⁰ KAUFMANN, Marcus de Oliveira. A impossibilidade jurídica constitucional e a incongruência sistêmica na instituição de contribuição previdenciária dos inativos pela proposta de emenda à Constituição (PEC) 40/2002. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 29, jul - set, 2003, p. 117.

¹²¹ *Ibidem*, p. 171.

¹²² BARRETO, Aires Fernandino. As contribuições no sistema constitucional tributário. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, N 2, São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 26.

previdenciária é tributo vinculado à atuação estatal, isto é, é tributo de natureza intrínseca, que existe em função da necessidade de custear serviços determinados ou benefícios específicos”.¹²³

A destinação das contribuições sociais ou parafiscais é considerada, também, por Luciano Amaro: “há situações em que a destinação do tributo é posta pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária”.¹²⁴

Nesse ínterim, Eurico Marcos Diniz de Santi ilustra que:

se a Constituição, *ex vi* do artigo 167, IV, ressalvada a repartição constitucional, veda expressamente a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, então o artigo 4º, II, do CTN infirma a desimportância da destinação legal, e esse aspecto passa a tornar-se relevante (pelo menos negativamente) para se determinar a espécie tributária. Havendo destinação legal de gravame, de imposto é que não se trata”.¹²⁵

As contribuições sociais são tributos vinculados na medida em que o núcleo da descrição do suposto fático tributário pela norma consiste em uma atividade estatal, presente na prestação social, seja pela assistência social ou saúde, seja em pensões ou benefícios de aposentadoria.

Sacha Calmon Navarro Coelho elucida a finalidade, nas contribuições sociais, presente na atuação estatal, e acrescenta

Resta claro, assim, que a finalidade, nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária. Para que haja uma contribuição especial verdadeira, como subespécie, diversa da contribuição de melhoria, outra subespécie, é necessário que a atuação estatal eleita como fato gerador seja um atuar mediato ou imediato do Poder Público, específico e relativo à pessoa do contribuinte. Esta atuação, de sobredobro, não pode ser obra pública (contribuição de melhoria), nem serviço de utilidade pública (taxa de serviço), nem ato do poder de polícia (taxa de polícia). A vinculação a fato do Estado dá-se precisamente para realçar o caráter sinalagmático da obrigação tributária. A atuação do Estado se dá sempre especificamente, relativamente à pessoa do

¹²³HARADA, Kiyoshi. Tributação dos inativos e pensionistas. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4183>>. Acesso em 18 nov. 2009.

¹²⁴AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n 55, p. 284-285.

¹²⁵SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. Justiça Tributária: I Congresso Internacional de Direito Tributário, p. 139.

contribuinte. Este o fundamento dos tributos vinculados a atuações estatais específicas.¹²⁶

Tem-se, assim, que, ao lado das taxas e contribuições de melhoria, as contribuições sociais ou parafiscais são espécies de tributo vinculado, distintas dos impostos, onde inexistente atividade estatal relacionada, ainda que indiretamente, ao contribuinte.

Ressalte-se, entretanto, que contribuições sociais são exações cujo fim não se encontra em custear funções gerais e indivisíveis do Estado, nem uma utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo, tal como ocorre com as taxas. Assim, a nota de divisibilidade dos serviços prestados pelo Estado não se demonstra relevante na caracterização da figura tributária específica das contribuições sociais.

Luciano Amaro assevera que a “atividade a cuja execução se destina a receita arrecadada não é necessariamente referível ao contribuinte, embora possa sê-lo, em maior ou menor grau, atualmente ou no futuro, efetiva ou eventualmente”.¹²⁷

Percucientes observações do ilustre professor Sacha Calmon Navarro Coelho,

A Constituição de 1988 não se conformou com o seguro social público. Foi mais além. As contribuições sociais (impostos) custeadoras da seguridade (arts. 203, 204) destinam-se a cobrir não só as prestações do seguro social obrigatório de todos aqueles filiados ao sistema previdenciário, mas a saúde e a assistência prestadas de forma universal e indiscriminada a todos os carentes – crianças, velhos, adolescentes, deficientes ou desempregados – que se encontrem em situação de necessidade, independentemente do pagamento de qualquer quota ou tributo específico. Ela deu assim à distributividade e à universalidade próprias do seguro público uma extensão muito maior, apenas conciliável com a idéia de seguridade. Por isso mesmo, impostos finalísticos com o nome de contribuições se fizeram necessários: COFINS, contribuição social sobre o lucro etc.¹²⁸

Por tudo quanto foi até aqui exposto, nas auspiciosas palavras de Diva Malerbi, a “característica diferencial mais marcante das contribuições em relação aos impostos e às taxas reside na circunstância de ser ela – contribuição – necessariamente relacionada com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos (contribuintes) (...)” e que “(...)

¹²⁶COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 451.

¹²⁷AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 84.

¹²⁸*Ibidem*, p.452.

outro elemento normativo previsto na Constituição de 1988 como peculiar às contribuições é a previa, expressa e inequívoca destinação da respectiva receita (...).¹²⁹

Como não se pode ignorar, na análise da natureza jurídica das contribuições sociais, ao contrário dos demais tributos, é relevante não só a finalidade para qual foi ela instituída, como também a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.

3.2.2 Referibilidade

De fato, não se pode olvidar que a simples atuação estatal, nos casos das contribuições sociais, não é suficiente para gerar os efeitos jurídicos pretendidos pela norma tributária, sendo necessário a ocorrência de uma circunstância, de um elemento intermediário a servir como liame entre a atividade do Estado e o contribuinte. Tem-se, pois, a referibilidade indireta.

Marcus de Oliveira Kaufmann define referibilidade indireta como a ligação entre a atuação estatal a um comportamento (verbo+complemento) do contribuinte. Nos casos específicos das taxas, basta a simples ocorrência da atuação estatal para que se verifique o conteúdo material da hipótese de incidência tributária. Não é o que ocorre com as contribuições sociais. Nesses casos, a atuação do Estado, por meio das ações sociais não prescinde de outros elementos, como o risco social e a futuridade. De sorte que o liame entre a atuação estatal e a incidência tributária apenas ocorre quando da presença do risco social inerente à atividade laboral de todo ser humano e da futuridade.¹³⁰

O direito à previdência, garantido pela Lei Maior, no âmbito da Seguridade Social, baseia-se na proteção dos trabalhadores e de seus dependentes contra os chamados riscos sociais, proporcionando condições de manutenção dos beneficiários, sopesando que a materialização de tais riscos acarreta um desfalque patrimonial no conjunto familiar do trabalhador.

¹²⁹Apud MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

¹³⁰KAUFMANN, Marcus de Oliveira. A impossibilidade jurídica constitucional e a incongruência sistêmica na instituição de contribuição previdenciária dos inativos pela proposta de emenda à Constituição (PEC) 40/2002. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 29, jul - set, 2003, p. 117.

Entende-se por risco social a possibilidade de ocorrência de uma contingência (invalidez, morte etc.) à qual estão expostos todos aqueles que exercem uma atividade remunerada, estando vinculada ao significado de ‘risco’ a idéia de que este se projeta no futuro, culminando por conseguinte num evento incerto, inevitável e, em especial, independente da vontade humana.

Nesses termos, há de se compreender risco social e futuridade como elementos essenciais às contribuições sociais previdenciárias, de sorte que esses elementos estão estritamente ligados ao conceito da referibilidade indireta. Assim,

(...) a atividade estatal consistente em desempenhar as tarefas em prol da proteção da sociedade contra os infortúnios periclitativos da vida ou das condições de sobrevivência liga-se ao contribuinte em razão de determinada atividade privada por ele desenvolvida poder gerar riscos que podem, no futuro, requerer a intervenção pública solidária. Eis, assim, a referibilidade indireta causada pela concepção de riscos sociais e de futuridade que estão presentes como elementos intermediários dos tributos vinculados do tipo contribuições sociais ou parafiscais.¹³¹

Ainda sobre futuridade, imperioso ressaltar, desde já, que o dispositivo legal informador do sistema previdenciário deve ser embasado em projeções para o futuro, pois inserida no conjunto a que se destinam as referidas contribuições – angariamento de fundos voltados à cobertura de eventos infortúnios periclitativos da vida – está presente a idéia de finalidade, que por sua vez tem como informador evento futuro, e não evento passado.

Portanto, resta claro que sob o prisma da futuridade, a instituição de pagamentos futuros de contribuição previdenciária, por quem já preencheu os requisitos necessários para a concessão do benefício garantido pelo segurado, constitui flagrante ofensa ao texto constitucional.

Ademais, ressalte-se que a Suprema Corte sempre consignou a total vinculação existente entre a contribuição previdenciária do servidor, exigindo a “necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921)”.¹³²

¹³¹KAUFMANN, Marcus de Oliveira. A impossibilidade jurídica constitucional e a incongruência sistêmica na instituição de contribuição previdenciária dos inativos pela proposta de emenda à Constituição (PEC) 40/2002. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 29, jul - set, 2003, p. 122.

¹³²SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI nº 2010 MC/DF. Ementa:[...] Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 30 set. 99. DJ de 12.04.2002, p. 51.

3.2.3 Caráter sinalagmático

Insta salientar que dentre as características inerentes à contribuição ora tratada, o brilhante professor Sacha Calmon Navarro Coelho ainda ressalta ser referida contribuição sinalagmática, ou seja, possui um signo presuntivo do benefício, uma vez que é paga “justamente para que o pagante possa aposentar-se. Alcançada a aposentadoria, cessa a obrigatoriedade de contribuir”.¹³³

Faltando o benefício específico, essa nova exação tributária perde a característica de contribuição, tendo em vista que o grupo composto pelos aposentados e pensionistas não tem qualquer referibilidade, nem direta nem indireta, para com a atividade estatal para a qual seus integrantes terão de continuar contribuindo, enquadrando-se, assim, na espécie tributária desvinculada da já citada de atuação estatal, qual seja, imposto, com todas as conseqüências daí advindas.

Sobre o tema, elucidativa abordagem do professor Kiyoshi Harada:

Contribuição previdenciária é tributo vinculado à atuação estatal, isto é, é tributo de natureza intrínseca, que existe em função da necessidade de custear serviços determinados ou benefícios específicos. Benefícios específicos pressupõem a existência de uma parcela da população beneficiária, que são os contribuintes. Apenas os servidores exercentes de cargos efetivos são beneficiários da previdência pública, por isso, só eles são seus contribuintes. Se todos forem beneficiários, de contribuição não se tratará, mas de imposto, que é tributo extrínseco para custear serviços genéricos. Daí a proibição de vincular o produto de sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, IV da CF). (...) Se nova contribuição for criada, novo benefício deverá ser outorgado; do contrário, caracterizaria a cobrança de imposto *sui generis*, que teria como fato gerador a percepção de proventos da aposentadoria, que já constitui fato gerador do imposto de renda.¹³⁴

À guisa de conclusão, à luz da doutrina que defende a natureza jurídica tributária das contribuições sociais, a ausência de seu caráter sinalagmático, na falta do benefício específico do servidor contribuinte, desnatura essas exações.

¹³³COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. Contribuição dos inativos – Um bom combate. **Correio Braziliense** de 03.02.1999.

¹³⁴HARADA, Kiyoshi. Tributação dos Inativos e pensionistas. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.aspx?id=4183>>. Acesso em 18 de novembro de 2009.

Não por outra razão, a instituição de nova contribuição social em detrimento de determinada classe de contribuintes apenas se justifica na presença de algum benefício adicional por parte do Estado.

3.3 Contribuição social dos servidores públicos inativos

À luz da melhor doutrina que sustenta e natureza jurídica tributária das contribuições sociais, a alteração do texto constitucional, com o advento do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, notadamente no que tange à taxação dos servidores públicos inativos, com vistas ao custeio do sistema de Previdência Social, traduz-se em uma excrescência jurídica, vez que agride a um só tempo todas as características ínsitas a essas exações, até então aviltadas.

Deveras, a contribuição social dos servidores públicos inativos infirma a **característica finalística da contribuição previdenciária**, ao impor aos aposentados e pensionistas o custeio de algo que já lhes é próprio, ou seja, da própria contribuição, contraprestação estatal que já é recebida, impossível de ser aguardada para o futuro.

Ofende, outrossim, a **característica sinalagmática da contribuição previdenciária**, porquanto exige que aposentados e pensionistas se prestem ao custeio do regime previdenciário de terceiros sem, contudo, qualquer benefício adicional por parte do Estado.

Fere a **característica contributiva da contribuição previdenciária** ao impor a cobrança de novo tributo sem a devida correspondência de novo benefício.

E, por derradeiro, viola a **característica retributiva da contribuição previdenciária**, posto que a contribuição parafiscal visa à aquisição futura de uma contraprestação estatal, o que não se verifica na hipótese de cobrança dos inativos, haja vista ser este beneficiário do seu próprio regime, e não seu contribuinte.

Ao passar ao largo das características próprias às contribuições sociais, o tributo estabelecido em desfavor dos aposentados e pensionistas, inativos do serviço público, assume corpo e forma de imposto, a onerar os proventos por eles percebidos.

3.3.1 Natureza jurídica própria de Imposto da Contribuição Previdenciária dos Inativos

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, ou seja, o fato descrito na lei como necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, sendo este fato, nas contribuições sociais dos servidores inativos, a percepção da renda mensal que consubstancia o benefício da aposentadoria ou da pensão.

Dúvida não há, portanto, de que se trata de um imposto incidente sobre a renda. Mas não é propriamente o imposto de renda previsto no artigo 153, inciso III, da vigente Constituição, porque este já existe, e efetivamente incide sobre os proventos em questão (os benefícios e as pensões).

Seria então essa denominada contribuição previdenciária um outro imposto de renda, do mesmo imposto com alíquota aumentada, ou seria um imposto adicional de renda, criado no exercício, pela União, de sua competência tributária residual?

Ocorre que a vigente Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 não autoriza essa criação, quer seja de outro imposto incidindo sobre a renda, quer seja como elevação da alíquota do Imposto de Renda já existente.

Uma vez imposto e, com o fato de a taxaço da contribuição não recair sobre os aposentados e sim sobre os proventos, conclui-se que seu fato gerador é a percepção dos proventos em si, o que gera uma tributação sobre os rendimentos, que no parecer de José Afonso da Silva quando da análise da contribuição previdenciária em comento configura um

bis in idem, porque os proventos de aposentadoria estão sujeitos ao imposto geral sobre a renda e proventos de qualquer natureza, logo outra incidência com igual natureza constituirá uma duplicação ilegítima. Discriminatória, porque não atende aos princípios da generalidade e da universalidade (artigo 155, §2º, I), já que recai só sobre uma categoria de pessoas.¹³⁵

O tributo previsto no §18 do artigo 40 do texto constitucional é, portanto, verdadeiro imposto de renda devido apenas por uma categoria de pessoas – servidores públicos aposentados e pensionistas – sobre a percepção da renda mensal que consubstancia o benefício da aposentadoria ou da pensão.

¹³⁵SILVA, José Afonso da. **Reforma da Previdência**. Belo Horizonte: Fórum. 2004, p. 406.

Figurada a natureza adicional do imposto de renda, adicional incidente apenas (e exclusivamente) sobre os proventos dos aposentados e pensionistas do serviço público, a primeira inconstitucionalidade da qual padece a instituição da exação em comento é o malferimento ao princípio da isonomia.

3.3.2 Ofensa ao princípio isonômico

A Constituição da República Federativa do Brasil dispõe claramente os conceitos de igualdade ao afirmar que "todos são iguais perante a lei", no *caput* do seu artigo 5º, consagrando a idéia de igualdade na qual a lei deve ser aplicada a todos indistintamente.

A limitação pura e simples ao disposto no *caput* do artigo 5º da Carta Magna brasileira acerca do princípio de igualdade, remeter-nos-ia a uma sociedade retrógrada, na qual a igualdade se resume apenas à declaração na lei, sem qualquer garantia efetiva de que este princípio fosse realizado. Tal fato não ocorre, a Constituição Federal de 1988 atém-se ao princípio da isonomia desde o seu preâmbulo, no qual se instituem a igualdade e a justiça como valores supremos da República brasileira.

Realmente inúmeras são as formas de manifestação constitucional do princípio da igualdade, entre as quais, destacam-se: artigo 5º, I, XXXII; artigo 7º, XXX; artigo 170, VII; artigo 193; artigo 196; artigo 205; entre outras.¹³⁶

Constitucionalmente albergado, o princípio da igualdade destina-se ao cidadão e às instituições que compõem a Administração Pública e, em especial, ao legislador.

Celso Antônio Bandeira de Mello ilustra que:

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 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.

¹³⁶V.g. o inciso IV, artigo 3º da Lei Magna prevê como objetivo da República Federativa brasileira: "promover o bem de todos sem preconceitos, de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação".

III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção ao fator de *discrimen* adotado 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 protegidos constitucionalmente.

V – A interpretação da norma extrai dela distinções, *discrimens*, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita.¹³⁷

À luz do ensinamento do ilustre mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, evidencia-se que o sistema constitucional brasileiro prevê tanto a igualdade perante a lei como a igualdade na lei, de modo que o princípio deve nortear as ações do aplicador da norma, assim como do legislador.

Sobre o tema, colaciona-se passagem do ilustre constitucionalista José Afonso da Silva, *expressis verbis*:

(...) a doutrina como a jurisprudência já firmaram, há muito, a orientação de que a igualdade perante a lei tem o sentido que, no exterior, se dá à expressão igualdade na lei, ou seja: o princípio tem como destinatários tanto o legislador como os aplicadores da lei.¹³⁸

O conteúdo do princípio ora esposado pretende que se impeça qualquer elaboração de normas que vise criar privilégios injustificados ou produzir situações discriminatórias sem qualquer fundamento.

É, portanto, na esteira dessas conclusões, que a observância do princípio em comento se estende à confecção dos dispositivos instituidores das exações, por conseguinte, às contribuições previdenciárias.

Em matéria tributária, a Magna Carta foi expressa e particularizou o princípio isonômico, no inciso II, do artigo 150, *in fine*:

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e ao Município: (EC nº 3/1993 e EC nº 42//2003)

I – (...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

¹³⁷MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 47.

¹³⁸SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218.

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...).

Como visto alhures, os aposentados do Regime Geral da Previdência Social, bem como servidores públicos do Regime Especial, percebem proventos de aposentadoria em razão da mesma raiz constitucional.

Ora, se tanto um regime quanto o outro tem fulcro na Carta Magna, o tratamento desigual aos servidores públicos inativos comparativamente aos aposentados do Regime Geral viola o princípio da isonomia tributária.

De mais a mais, há de se relevar que não se configura em argumento juridicamente válido a constatação de que os proventos de aposentadoria dos servidores inativos são consideravelmente superiores se comparados aos benefícios de aposentadorias pagos pelo Regime Geral.

Porquanto mais, com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, os segurados dos Regimes Especiais, entre os quais servidores públicos, assumiram as mesmas responsabilidades dos segurados do Regime Geral, no que tange à natureza contributiva atuarial.¹³⁹

Essas medidas promoveram alterações no regime de aposentadorias e pensões dos servidores públicos consoante entendimento de que a participação e a responsabilidade desses em relação ao custeio do sistema equipara-se às dos aposentados do Regime Geral de Previdência Social.

Quer isto significar que, no que tange à natureza atuarial, a cada um dos servidores públicos na ativa, assim como aos empregados do Regime Geral, cabe contribuir na medida e na proporção necessárias para a usufruição dos respectivos benefícios.

Ylves José de Miranda Guimarães assevera:

Como corolário da natureza tributária das contribuições em tela, deflui ficarem sujeitas a todos os princípios e normas constitucionais aplicáveis aos tributos, quer expressos, quer implícitos. Assim, afora o princípio de legalidade, com a ressalva acima feita, o que lhes dá um tratamento exclusivo, no tocante a sua

¹³⁹ Acerca do tema, saliente-se que a Emenda Constitucional nº03, de 1993, instituiu o regime contributivo no sistema de Previdência dos servidores públicos e, posteriormente, em 1998, a Emenda Constitucional nº20 modificou o conceito de “tempo de contribuição”, em substituição ao “tempo de serviço”, para fins de acesso aos benefícios, além de extinguir as aposentadorias proporcionais.

natureza de tributo vinculado, estão as contribuições também sujeitas ao princípio de igualdade tributária.¹⁴⁰

No sentido de demonstrar o corolário existente entre o princípio da isonomia insculpido na carta constitucional e a isonomia que deve prevalecer quando da instituição de tributos, brilhante comentário do renomado jurista Roque Antonio Carrazza, *in verbis*:

“A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.”¹⁴¹

Com inteira propriedade, Sacha Calmon Navarro Coelho conclui que:

Tanto a justiça quanto a igualdade rejeitam que duas pessoas, com um mesmo nível de rendimentos do trabalho em atividade ou ao ingressarem na inatividade legal, tenham descontos díspares na fonte, incidindo sobre os rendimentos do trabalho, seja a título de contribuição, seja título de imposto de renda.¹⁴²

Resta claro, por fim, que a instituição da contribuição dos servidores públicos inativos em detrimento de uma classe específica de beneficiários da Seguridade Social representa notória violação ao princípio isonômico.

3.3.3 Ofensa ao princípio da vedação ao confisco

Observa-se, por demais, que a elevação da carga tributária imposta aos servidores públicos inativos representa clara ofensa à capacidade contributiva desta classe ao arrepio da norma constitucional de vedação ao confisco em sede tributária.

A propósito do tema, o magistério de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. acrescenta: “todavia o imposto progressivo não pode importar em uma excessiva onerosidade, pena de se entender o imposto como confiscatório”.¹⁴³

¹⁴⁰GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1982, p. 588.

¹⁴¹CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 74.

¹⁴²COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. A tributação dos inativos. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 103, 2004, p. 168.

¹⁴³ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 319.

Com efeito, caracterizadas as contribuições dos inativos como imposto progressivo – informado na capacidade contributiva – fato é que elas incidem exatamente sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda, ou seja, dos proventos oriundos da aposentadoria ou da pensão, esbarrando, assim, na vedação ao confisco.¹⁴⁴

A vedação ao confisco regulada no artigo 150, inc. IV¹⁴⁵ da Constituição Federal, nada mais é que uma proteção ao direito de propriedade, visto que configura limitação à absorção tributária do patrimônio ou da renda. É fato que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, que hoje incide sobre os proventos dos aposentados e pensionistas, tem alíquota total de 27,5% (vinte e sete e cinco décimos por cento).

Como esse novo tributo tem alíquota não inferior a 11% (onze por cento), a incidir sobre a maior parte dos proventos dos aposentados e pensionistas, tem-se uma alíquota total de 38,50% (trinta e oito e cinco décimos por cento) do valor de seus benefícios. Daí o evidente caráter confiscatório dessa nova exação imposta aos servidores públicos inativos. 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.¹⁴⁶

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 o presente momento, vários já foram os acréscimos da carga

¹⁴⁴Há que se destacar, no que tange ao efeito confiscatório, que o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal tem sido no sentido de que, “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União, Federal, no caso), condicionando-se ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI nº 2010 MC/DF. Ementa:[...] Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 30 set. 99. DJ de 12.04.2002, p. 51).

¹⁴⁵“Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e ao Município:

(...)

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco.”

¹⁴⁶CORRÊA, Oscar Dias. **Crise da Constituição, a Constituinte e o Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 107.

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.

3.4 Crítica à interpretação do princípio da solidariedade social adotada pela Suprema Corte

Muito embora os Ministros do Supremo Tribunal Federal que entenderam pela constitucionalidade da taxação dos inativos tenham se apoiado na inoponibilidade da garantia ao direito adquirido ou ato jurídico perfeito a um determinado regime jurídico e no reconhecimento da natureza jurídica tributária da contribuição previdenciária dos inativos, é na solidariedade que os votos mais se aportam.

No entanto, o princípio da solidariedade, quando da fundamentação dos votos favoráveis à instituição da contribuição previdenciária dos inativos, recebeu interpretação diversa da majoritariamente aceita pela doutrina e jurisprudência.

Repise-se que, dentre os votos consignados, o do ilustre Min. Joaquim Barbosa destaca-se por sustentar a ponderação ou confrontação do direito adquirido com outros valores igualmente protegidos pela nossa Constituição, dentre os quais, o princípio da solidariedade.¹⁴⁷ De sorte que os fundamentos principiológicos do ordenamento constitucional pátrio apresentam-se de forma flexível a viabilizar toda e qualquer ponderação que se faça necessária entre eles.¹⁴⁸

Não obstante o valor das razões apresentadas, não são poucos os doutrinadores a defender que a ponderação e confrontação entre valores constitucionalmente reconhecidos e

¹⁴⁷Em voto proferido no julgamento das ADIs 3105 e 3128, o conspícuo Min. Joaquim Barbosa defende a ponderação ou confrontação da garantia do direito adquirido e do ato jurídico perfeito com o princípio da solidariedade. Neste sentido, afirma que “A Constituição de 1988 elegeu como um dos objetivos fundamentais da nossa República Federativa ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais’ (artigo 3º, I e III), além de optar sem sombra de dúvidas por um Estado de bem estar social, calcado no princípio da solidariedade, que, aliás, [...] constitui a pedra de toque de todo o sistema de seguridade social”.

¹⁴⁸No mesmo sentido, voto do ilustre Ministro Gilmar Mendes: “Em suma, o compromisso do contribuinte inativo ou pensionista, ao pagar o específico tributo, é com o sistema como um todo, e não apenas com a sua conta junto ao órgão previdenciário. Daí não haver qualquer incoerência na inclusão dos inativos e pensionistas entre os contribuintes do sistema. Tal fato obviamente sequer desnatura o que é peculiar à contribuição previdenciária, qual seja a vinculação dos seus recursos à manutenção do regime de previdência, com a solvabilidade do sistema e, em última instância, com a capacidade econômica do sistema em honrar os benefícios previdenciários”

princípios informadores do sistema previdenciário, defendida pelos votos em questão, parte de uma leitura restrita, antes mesmo equivocada, do princípio da solidariedade.¹⁴⁹

Kiyoshi Harada desenvolve eminente abordagem acerca do tema, *in fine*:

“A palavra ‘solidária’ foi inserida no bojo do texto constitucional em questão com inversão do valor que ela representa. O sistema previdenciário sempre repousou no princípio da solidariedade, no sentido de que a geração atual, que mantém um vínculo laboral, sustenta a geração antiga, já na inatividade. Os jovens sustentam os idosos e serão, por sua vez, sustentados por outras gerações no futuro. Essa é a ordem natural e lógica, fundada no princípio da solidariedade humana. O contrário representaria um retrocesso à época de César, quando os gladiadores, antes do mortal combate, faziam a saudação ao grande imperador: *moritarum te salutam*”.¹⁵⁰

Sergio Pinto Martins afirma que o argumento do princípio da solidariedade, como tem sido invocado, mostra-se por completo descabido, pois:

Qualquer sistema de seguridade social tem por objetivo que os ativos financiem os inativos. Envolve um sistema de solidariedade entre as pessoas que fazem cotizações mútuas para terem direito a benefícios quando deles necessitarem. (...) A contribuição social exigida não tem essa característica, justamente porque já contribuíram o suficiente para fazer jus ao benefício, do contrário não lhe seria concedido. A contribuição exigida do inativo tem natureza de imposto, porque é geral e não serve para a custear a aposentadoria já obtida do segurado. Descabido o argumento de que deve existir solidariedade dos aposentados com os demais segurados do sistema, pois se a pessoa já recolheu o suficiente para ter direito ao benefício, não há como se solidarizar a outras pessoas para que estas tenham direito ao benefício.¹⁵¹

Defendem, ademais, que infirmar valores e garantias constitucionais assegurados na Carta Magna de 1988, tais como a garantia ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, com fundamento em equivocada leitura do princípio da solidariedade, revela notório retrocesso em matéria de direitos e garantias fundamentais do ser humano.

Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho, em ilustre passagem, nos ensina:

¹⁴⁹Fato é que a instituição da contribuição dos inativos, em nome da solidariedade, fará com que muitos dos servidores permaneçam no serviço público, mesmo após o preenchimento dos requisitos para a concessão do benefício da aposentadoria, com vistas a não redução de sua remuneração, bem como a não incidência da contribuição sobre o provento, o que culminará na não renovação dos quadros de pessoal e na redução da eficiência administrativa. Pergunta-se, assim, aonde reside a solidariedade em tal circunstância?

¹⁵⁰HARADA, Kiyoshi. Contribuição dos inativos e o alcance da decisão do STF. **BDA – Boletim de Direito Administrativo**. Editora NDJ Ltda. nº 12, Ano XX, dezembro de 2004, p.1408.

¹⁵¹MARTINS, Sergio Pinto. **Reforma Previdenciária**. São Paulo: Atlas, 2004, p.131-132.

não deve haver ' desconstitucionalização de matérias ', em que os governantes, em nome da economia, diminuem ou suprimem direitos sociais constitucionalmente assegurados. É a proibição do retrocesso.¹⁵²

Afora a acepção da solidariedade como afeta à contribuição dos ativos em prol dos inativos, doutrina e jurisprudência¹⁵³ recepcionam, também, entendimento complementar acerca da matéria, por meio do qual se destacam a função e desempenho estatal nas áreas de maiores necessidades sociais.

Silvana Conceição Tognetti nos prestigia com seus ensinamentos, *expressis verbis*:

Neste novo conceito, a solidariedade é ampliada para alcançar mais do que o grupo de beneficiados, mas toda a sua sociedade, é a segunda acepção do princípio da solidariedade. É a solidariedade que justifica a manutenção pelo Estado de um sistema de prestações públicas na área de direito social, independentemente de qualquer prestação por parte dos beneficiados. Reconhece-se na sociedade a existência de situações especiais que demandam prestações públicas, exigindo recursos de toda a sociedade para manter tal sistema de proteção.¹⁵⁴

Nesse passo, a solidariedade é invocada como diretriz vocacionada a conferir sustentabilidade ao sistema previdenciário e à Seguridade Social em geral. As contribuições do economicamente ativo aliadas à participação estatal são, pois, manifestações do princípio da solidariedade, que representa nada mais do que a expressão de um critério que já se revelava imanente ao próprio sistema de Seguridade Social e tem fundamento na execução do conjunto integrado de ações na área de Saúde, de Previdência e de Assistência Sociais.¹⁵⁵

O eminente Ministro Carlos Aires Britto sustenta:

É nisto que reside a solidariedade, a sociedade e o Estado se emparceiram para desenvolver ações de seguridade social em benefício dos aposentados e pensionistas. É o que está dizendo o artigo 249. É neste sentido que a sociedade pode ser interpretada. Tanto que a constituição já falava, desde a origem, desde a

¹⁵²CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Ed. Coimbra, 1994, p. 470.

¹⁵³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. ADI nº 2010 MC/DF. Ementa:[...] Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DF, 30 set. 99. DJ de 12.04.2002, p. 51.

¹⁵⁴TOGNETTI, Silvana Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social: Critérios para a definição de sua natureza jurídica**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 161.

¹⁵⁵Daí a exigência do financiamento global pela sociedade, seja por meio de recursos oriundos dos empregadores (entre eles, o Estado), dos segurados (do setor público e privado), mediante pagamento de contribuições sociais, seja mediante recursos públicos (em especial, com a arrecadação das outras contribuições sociais, tais como: Contribuição Sobre o Lucro Líquido – CSLL e COFINS).

redação originária, que a seguridade social resulta de uma ação conjunta da sociedade e do Estado, e nem precisou falar de solidariedade. Era uma solidariedade que já estava implícita, embutida, e somente agora veio a ser explicitada.¹⁵⁶

Comungando do entendimento ora esposado, numa concepção mais objetiva do princípio da solidariedade, Manoel Alonso Olea¹⁵⁷ a identificou como forma de redistribuição da renda, notadamente na redistribuição dos recursos de cada um, assim como os de seus familiares, de forma que durante a vida em atividade possa prover-se para o período de inatividade.

À luz da inteligência por esses doutrinadores proposta, o princípio da solidariedade exterioriza-se basicamente de duas formas: de um lado, evidencia-se no comprometimento de contribuição dos que se encontram na ativa em prol dos inativos; de outro, em uma acepção ampla, no emparelhamento entre sociedade e Estado em benefício das ações próprias da Seguridade Social.

Nesse ínterim, ilustre doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, *in verbis*:

Na verdade, a alusão a um custeio ‘por toda a sociedade’ diz respeito apenas a algumas das contribuições previstas originalmente no próprio artigo 195 e aquelas que venham a ser criadas com base na competência residual nele disciplinada, e não às contribuições como um todo, nem tampouco àquelas atinentes à previdência social dos servidores públicos”.¹⁵⁸

Conquanto mais, a solidariedade incumbe ao servidor da ativa a contribuição previdenciária em nome do sistema como um todo, à sociedade a participação em benefício dos que mais necessitam e, por fim, ao governo, a concreta realização das ações da Seguridade Social.

Por tudo quanto até aqui exposto, pode-se aferir que o princípio da solidariedade social recebeu entendimento diverso pela doutrina majoritária e, muito antes de ser ponderado, negado ou afirmado, deve consubstanciar-se em políticas e ações governamentais que

¹⁵⁶Texto colacionado do voto do insigne Ministro, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 3105 / DF, Ação Direta de inconstitucionalidade. Relatora: Ministra Ellen Greicie. Relator p/ Acórdão: Ministro Cezar Peluso. Julgamento:18/08/2004. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Diário de Justiça:18-02-2005, pp. 00004, Ementa Volume 02180-02 pp. 00123, Revista Tribunal de Justiça Volume 00193-01 pp. 00137).

¹⁵⁷OLEA, Marcelo e Plaza. **Instituciones de Seguridad Social**. Madrid: Ed. Civitas. 1995, p.37

¹⁵⁸MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A contribuição dos inativos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários (IET), Ano VII, nº 38, Jul – Ago, 2004, p. 149.

o justifiquem por parte de todos. Daí, *mister* se faz concluir com Montesquieu, ao afirmar que “a injustiça feita a um só homem é uma ameaça feita a todos”.¹⁵⁹

Não se busca a simples contribuição do Estado, em complemento ao que o servidor já contribui, se bosquejam, primordialmente, a eficiência organizacional, a gestão eficaz dos recursos e a probidade na administração do sistema de previdência, vez que é nesse sentido que se concretiza a solidariedade em sua significação mais vasta.

A despeito de todos os argumentos alinhavados, a decisão do Supremo Tribunal Federal adotou a tese de que solidariedade se resume à inclusão dos inativos no sistema contributivo, como se essa medida fosse a única capaz de fazer frente às investidas que tornam o regime previdenciário deficitário, o que, para a doutrina majoritária, é uma falácia.

¹⁵⁹PÊSSOA, Eduardo. **Pensamentos Eternos**. Rio de Janeiro: Idéia Jurídica, 2001, p.95

CONCLUSÃO

O art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, sob o argumento de justiça social, solidariedade e necessidade de investimentos na área social, alterou o *caput* do art. 40 da Constituição Federal a fim de prever que servidores públicos inativos e pensionistas, ainda que desde já beneficiados, passem a contribuir para o regime de previdência na razão de 11% (onze por cento) sobre os proventos de aposentadoria e pensão.

Como visto alhures, com o advento da proposta de Emenda Constitucional nº 41, de 2003, a Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (Conamp) e a Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR) propuseram Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs nº 3105 e 3128, respectivamente) contra a supramencionada instituição da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas (artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003), sob argumento de ofensa à garantia da não violação ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido (art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal), de violação de cláusula pétreas, irredutibilidade de vencimentos, além de se consubstanciar em uma contribuição sem causa.

Em julgamento realizado em 18 de agosto de 2004, o Supremo Tribunal Federal, com um resultado de 7 (sete) votos favoráveis contra 4 (quatro), indeferiu as Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas e reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição para a Seguridade Social dos servidores públicos aposentados e pensionistas.

Os votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal consolidaram a natureza jurídica tributária da contribuição previdenciária dos inativos para defenderem a inoponibilidade da garantia ao direito adquirido ou ato jurídico perfeito a um determinado regime jurídico e reconhecerem a constitucionalidade da taxaço dos servidores inativos e pensionistas com base no caráter solidário desse regime.

A bem da verdade, cumpre destacar que até a Emenda Constitucional nº 41, de 2003, que instituiu a polêmica contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo servidor público, a relação entre o tributo e a solidariedade social não havia sido tocada de forma clara e específica pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A despeito dos argumentos esposados no terceiro capítulo do presente estudo, os quais apontam a flagrante inconstitucionalidade da referida Emenda ao instituir a contribuição social dos servidores inativos e pensionistas sem causa, a maioria dos Ministros defendeu a ponderação ou confrontação do direito adquirido e do ato jurídico perfeito com outros valores igualmente protegidos pela nossa Constituição, dentre os quais, o princípio da solidariedade. De sorte que os fundamentos principiológicos do ordenamento constitucional pátrio apresentam-se de forma flexível a viabilizar toda e qualquer ponderação que se faça necessária entre eles.

Como é cediço, para a doutrina que compreende as contribuições sociais com natureza jurídica tributária, a inconstitucionalidade do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, é patente na medida em que institui contribuição previdenciária em desfavor dos servidores públicos aposentados que já se encontravam na condição de beneficiários do sistema porque haviam contribuído com o custeio de previdência quando estavam na ativa.

Doutrinadores, dentre eles, Kiyoshi Harada, Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e Roque Antônio Carrazza, ao defenderem a natureza jurídica das contribuições sociais previdenciárias, evidenciam que a exação imposta as servidores públicos inativos agride, a um só tempo, todas as características ínsitas à essas contribuições: a finalidade, a retributividade, a parafiscalidade, a referibilidade, a futuridade, o risco social e o caráter sinalagmático.

Defendem, portanto, que a indigitada contribuição infirma sua característica finalística, ao impor aos aposentados e pensionistas o custeio de algo que já lhes é próprio, ou seja, da própria contribuição, contraprestação estatal que já é recebida, impossível de ser aguardada para o futuro; ofende sua característica sinalagmática, porquanto exige que aposentados e pensionistas se prestem ao custeio do regime previdenciário de terceiros sem, contudo, qualquer benefício adicional por parte do Estado; fere sua característica contributiva ao impor a cobrança de novo tributo sem a devida correspondência de novo benefício; e viola sua característica retributiva, posto que a contribuição parafiscal visa à aquisição futura de uma contraprestação estatal, o que não se verifica na hipótese de cobrança dos inativos, haja vista ser este beneficiário do seu próprio regime, e não seu contribuinte.

Uma vez que a taxação é imposta em face dos proventos dos servidores públicos inativos, constitui-se em verdadeiro *bis in idem*, esbarrando, outrossim, no princípio da vedação ao confisco. Ademais, na medida em que tal exação atinge apenas um grupo específico

de pessoas – aposentados e pensionistas do setor público – fere, também, o princípio constitucional tributário da isonomia.

Não obstante os argumentos realçados por esses doutrinadores e pelos ilustres Ministros que defenderam a natureza jurídica de contribuição sem causa da nova exação, a maioria dos Ministros considerou a constitucionalidade da contribuição previdenciária em razão da atuação do princípio da solidariedade social, notadamente relevante no âmbito do financiamento da Seguridade Social.

Com efeito, o voto condutor, com fulcro na natureza jurídica *sui generis* das contribuições sociais, associada ao caráter contributivo solidário do regime de previdência dos servidores públicos, destacou o princípio da solidariedade para afastar a ofensa a direito adquirido e ato jurídico perfeito e declarar a constitucionalidade da contribuição social previdenciária dos servidores públicos inativos.

A despeito das críticas dos que professam interpretação distinta ao princípio da solidariedade, a Suprema Corte, como base no caráter contributivo solidário do regime de previdência dos servidores públicos afastou o argumento do sinalagma absoluto e estrito entre a contribuição e o benefício futuro.

Fato é que a Excelsa Corte deixou claro que a compulsoriedade das prestações pecuniárias a título de contribuições sociais não pode ser compreendida sob um contexto em que se abstraia a aplicação de princípios como da solidariedade e da automaticidade.

Por fim, como demonstrado, não se deve olvidar da crítica quanto à interpretação reducionista ao princípio da solidariedade adotada pela Suprema Corte com a simples imposição aos servidores inativos do custeio do regime, sem a devida análise do emparelhamento entre sociedade e Estado em benefício das ações próprias da Seguridade Social.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 55.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDRADE, Eli; IÔLA, Gurgel de. Pontos críticos da nova reforma da previdência. *In*: **Reforma da Previdência em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE AUDITORES FISCAIS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, **Análise da Seguridade Social em 2007**.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BARRETO, Aires Fernandino. As contribuições no sistema constitucional tributário. **Caderno de Pesquisas Tributárias, N 2**, São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

BARROSO, Luís Roberto. **Parecer sobre a Constitucionalidade e Legitimidade da Reforma da Previdência**. [s.n.]. Rio de Janeiro: 12.jan.2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira e LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. A tributação dos inativos. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 103, 2004.

_____. Contribuição dos inativos – Um bom combate. **Correio Braziliense** de 03.fev.1999.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 455.

_____. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COIMBRA, J. R. Feijó. **Direito Previdenciário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Edições Trabalhistas, 2001.

CORRÊA, Oscar Dias. **Crise da Constituição, a Constituinte e o Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Contribuições**. RDtributário 48.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e Solidariedade Social. *In: Solidariedade Social e Tributação*. Coordenação: Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005.

GONÇALVES, Odonel Urbano. **Manual de Direito Previdenciário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1982.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

_____. Contribuição dos inativos e o alcance da decisão do STF. **BDA – Boletim de Direito Administrativo**. Editora NDJ Ltda. N. 12, Ano XX, dezembro de 2004.

_____. Tributação dos inativos e pensionistas. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4183>>. Acesso em 18 de novembro de 2009.

KAUFMANN, Marcus de Oliveira. A impossibilidade jurídica constitucional e a incongruência sistêmica na instituição de contribuição previdenciária dos inativos pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 40/2002. **Revista de Direito do Trabalho**, São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 29, jul.-set., 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Parecer de Hugo Machado sobre a contribuição previdenciária dos inativos**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/pecas/texto.asp?id=271>>. Acesso em: 20 de novembro de 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A contribuição dos inativos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários (IET), Ano VII, N. 38, jul.-ago., 2004.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **A Seguridade Social na Constituição Federal**. 2. ed. São Paulo: LTr, 1992.

_____. **Curso de Direito Previdenciário**. Tomo I – Noções de direito previdenciário. São Paulo: LTr, 1997.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MARTINS, Sergio Pinto Martins. **Direito da Seguridade Social**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Reforma Previdenciária**. São Paulo: Atlas, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Tarcízio de Almeida. **Reformas Administrativa – Previdenciária – do Judiciário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL. Secretaria de Previdência Social. **Previdência e Estabilidade Social**: curso de formadores em Previdência Social. [s.l.], 2001.

OLEA, Marcelo e Plaza. **Instituciones de Seguridad Social**. Madrid: Civitas. 1995.

PÊSSOA, Eduardo. **Pensamentos Eternos**. Rio de Janeiro: Idéia Jurídica, 2001.

ROCHA, Daniel Machado da. **O Direito Fundamental à Previdência Social. Na perspectiva dos princípios constitucionais diretivos do sistema previdenciário brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

ROLIM, Aílson Francisco. **Lançamento por homologação**: abordagem acerca do "dies a quo" da decadência tributária. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1314>>. Acesso em: 12 de novembro de 2009.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

RUPRECHT, Alfredo J. **Direito da Seguridade Social**. São Paulo: LTr, 1996.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **As classificações no sistema tributário brasileiro**. Justiça Tributária: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Vitória. Justiça tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Reforma da Previdência**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Contribuições Sociais In**: As contribuições no sistema tributário brasileiro. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2003.

TOGNETTI, Sylvania Conceição. **Contribuições para o financiamento da Seguridade Social**: critérios para a definição de sua natureza jurídica. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VIEIRA, Marco André Ramos. **Manual de Direito Previdenciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

_____. **Manual de Direito Previdenciário**: teoria, jurisprudência e 400 questões. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

ANEXO I

**QUADRO 1 - COM SERVIDORES ATIVOS DA PREVIDÊNCIA, ASSISTÊNCIA E SAÚDE
RECEITAS E DESPESAS DA SEGURIDADE SOCIAL(1)
SALDO COM O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS)**

(R\$ Bilhões)			
I - RECEITAS	2000	2001	2002
RECEITA PREVIDENCIÁRIA LÍQUIDA (2)	55,72	62,49	71,03
OUTRAS RECEITAS DO INSS(3)	0,54	0,62	0,36
MULTAS SOBRE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (4)	0,66	-	-
COFINS	38,63	45,68	51,03
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	8,67	8,97	12,46
CONCURSO DE PROGNÓSTICO	0,47	0,52	1,05
RECEITA PRÓPRIA DO MINISTÉRIO DA SAÚDE	0,57	0,96	0,89
OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (5)	1,05	0,48	0,32
CPMF	14,40	17,16	20,26
TOTAL DAS RECEITAS	120,69	136,88	157,40
II - DESPESAS			
PAGAMENTO TOTAL DE BENEFÍCIOS (6)	68,51	78,70	92,11
1. BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS	64,28	73,89	86,37
* URBANOS	53,86	59,38	69,30
* RURAIS	10,43	14,31	17,07
2. BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS	3,51	4,32	5,08
* RMV	1,50	1,64	1,66
* LOAS	2,01	2,69	3,43
3. EPU - LEGISLAÇÃO ESPECIAL (7)	0,71	0,68	0,66
SAÚDE (8)	20,44	21,11	24,53
ASSISTÊNCIA SOCIAL GERAL	1,02	1,88	0,50
CUSTEIO E PESSOAL DO INSS (9)	4,08	3,50	2,36
OUTRAS AÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL (10)	-	-	2,28
AÇÕES DO FUNDO DE COMBATE À POBREZA (11)	-	0,23	2,66
TOTAL DAS DESPESAS	94,05	105,41	124,44
SALDO FINAL	26,64	31,46	32,96

Fonte: SIAFI e Fluxo de Caixa do INSS (dados de previdência).

NOTAS:

(1) Receitas e despesas da Seguridade Social, conforme preceitua o artigo 195 da C.F (exclui PIS/PASEP, FAT, juros, amortizações, etc.). Nas receitas das contribuições sociais estão incluídas as de dívida ativa.

(2) Receita líquida = Arrecadação bancária + SIMPLES + REFIS + arrecadação CDP + arrecadação FIES + depósitos judiciais - restituições - transferências a terceiros.

(3) Corresponde a rendimentos financeiros, antecipação de receita e outros, segundo o Fluxo de Caixa do INSS.

(5) Referem-se a contribuições sobre o DPVAT (vai para a saúde), contribuições sobre prêmios prescritos, bens apreendidos (parcela da assistência social).

(6) Referem-se aos benefícios mantidos (previdenciários + assistenciais + legislação especial).

(7) Encargos previdenciários da União: benefícios concedidos através de leis especiais, pagos pelo INSS, com recursos da Seguridade Social, e repassados pelo Tesouro.

(8) Inclui ações de saúde do SUS, saneamento e custeio e ativos do Ministério da Saúde.

(9) Reúne pagamentos realizados a ativos do INSS, bem como despesas operacionais consignadas.

(10) Referem-se a ações prestadas em outros ministérios.

(11) Despesas financiadas pela parcela da CPMF (0,08%) e outras receitas.

**QUADRO 2 - COM ATIVOS DA SEGURIDADE E INATIVOS DA UNIÃO
RECEITAS E DESPESAS DA SEGURIDADE SOCIAL(1)
SALDO COM O REGIME GERAL (INSS) + REGIME PRÓPRIO (UNIÃO)**

(R\$ Bilhões)			
I - RECEITAS	2000	2001	2002
RECEITA PREVIDENCIÁRIA LÍQUIDA (2)	55,72	62,49	71,03
OUTRAS RECEITAS DO INSS (3)	0,54	0,62	0,36
MULTAS SOBRE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (4)	0,66	-	-
COFINS	38,63	45,68	51,03
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	8,67	8,97	12,46
CONCURSO DE PROGNÓSTICO	0,47	0,52	1,05
RECEITAS PRÓPRIAS DO MINISTÉRIO DA SAÚDE	0,57	0,96	0,89
OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (5)	1,05	0,48	0,32
CPMF	14,40	17,16	20,26
CONTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES CIVIS	1,68	1,74	4,42
CONTRIBUIÇÃO DOS MILITARES	0,16	0,64	0,99
CONTRIBUIÇÃO DA UNIÃO (6)	3,36	3,48	8,85
TOTAL DAS RECEITAS	125,89	142,74	171,66
II - DESPESAS			
PAGAMENTO TOTAL DE BENEFÍCIOS (7)	68,51	78,70	92,11
1. BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS	64,28	73,69	86,37
* URBANOS	53,86	59,38	69,30
* RURAIS	10,43	14,31	17,07
2. BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS	3,51	4,32	5,08
* RMV	1,50	1,64	1,66
* LOAS	2,01	2,69	3,43
3. EPU - LEGISLAÇÃO ESPECIAL (8)	0,71	0,68	0,66
SAÚDE (9)	20,44	21,11	24,53
ASSISTÊNCIA SOCIAL GERAL	1,02	1,88	0,35
CUSTEIO E PESSOAL DO INSS (10)	2,88	3,50	2,36
OUTRAS AÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL (11)	-	-	2,28
AÇÕES DO FUNDO DE COMBATE À POBREZA (12)	-	0,23	2,66
EPU - SERVIDORES INATIVOS/PENSIONISTAS (13)	24,99	30,17	32,28
* CIVIS	15,81	19,16	20,14
* MILITARES	9,19	11,01	12,14
TOTAL DAS DESPESAS	117,84	135,58	156,57
SALDO FINAL	8,05	7,16	15,09

Fonte: SIAFI e Fluxo de Caixa do INSS (dados de previdência).

NOTAS:

(1) Exclui a receita da contribuição social do PIS/PASEP e as respectivas despesas vinculadas (transferências FAT/BNDES, benefícios do FAT, seguro desemprego, abono salarial, qualificação profissional e outras do Mtb. Exclui ainda juros e amortizações da dívida. Nas receitas das contribuições sociais estão incluídas as de dívida ativa.

(2) Receita líquida = Arrecadação bancária + SIMPLES + REFIS + arrecadação CDP + arrecadação FIES + depósitos judiciais - restituições - transferências a terceiros.

(3) Corresponde a rendimentos financeiros, antecipação de receitas e outros, segundo o Fluxo de Caixa do INSS.

(4) A partir de 2001, o valor está incluído na receita previdenciária líquida.

(5) DPVAT (parcela do FNS) e contribuições sobre concursos de prognóstico e prêmios prescritos, bens apreendidos (parcela da assist. social).

(6) Contribuição devida e parte não recolhida pela União, como contrapartida da contribuição do servidor civil, correspondente à contribuição patronal (2X1), conforme Lei 9.717/98.

(7) Referem-se aos benefícios mantidos (previdenciários + assistenciais + legislação especial).

(8) Encargos previdenciários da União: benefícios concedidos através de leis especiais, pagos pelo INSS, com recursos da Seguridade Social, e repassados pelo Tesouro.

(10) Reúne pagamentos realizados a ativos do INSS, bem como despesas operacionais consignadas.

(11) Referem-se a ações prestadas em outros ministérios.

(12) Despesas oriundas da alíquota de 0,08% da CPMF e outras receitas.

(13) Inclui transferências para DF e ex-territórios.

QUADRO 9
DESPESAS DO ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - 2002

TIPO DE DESPESA	Dot. Inicial	Créditos adicionais	Empenhos Liquidados (7)
1 - BENEFÍCIOS RGPS (1)	82.706,9	3.862,3	86.000,7
2 - BENEFÍCIOS ASSISTENCIAIS (2)	5.017,0	234,1	5.251,1
3 - AÇÕES DE SAÚDE E SANEAMENTO - Min. Saúde	22.434,3	270,5	21.609,5
4 - AÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - MPAS, atualmente SNAS	896,7	-336,4	498,5
5 - OUTRAS AÇÕES DA SEGURIDADE (3)	5.135,1	-483,7	3.887,0
6 - PESSOAL ATIVO E ENCARGOS (4)	5.371,1	478,6	5.764,5
7 - AÇÕES FUNDO DE AMPARO AO TRABALHADOR (FAT) (5)	11.194,5	1.171,7	12.080,8
8 - AÇÕES DO FUNDO DA POBREZA	1.426,1	1.879,5	2.665,9
9 - ENCARGOS ESPECIAIS (6)	3.064,2	37,6	3.000,5
TOTAL DE DESPESAS	137.245,9	7.114,2	140.758,5

Fonte: SIAFI/Elaboração: Gabinete Deputado Sérgio Miranda

Notas:

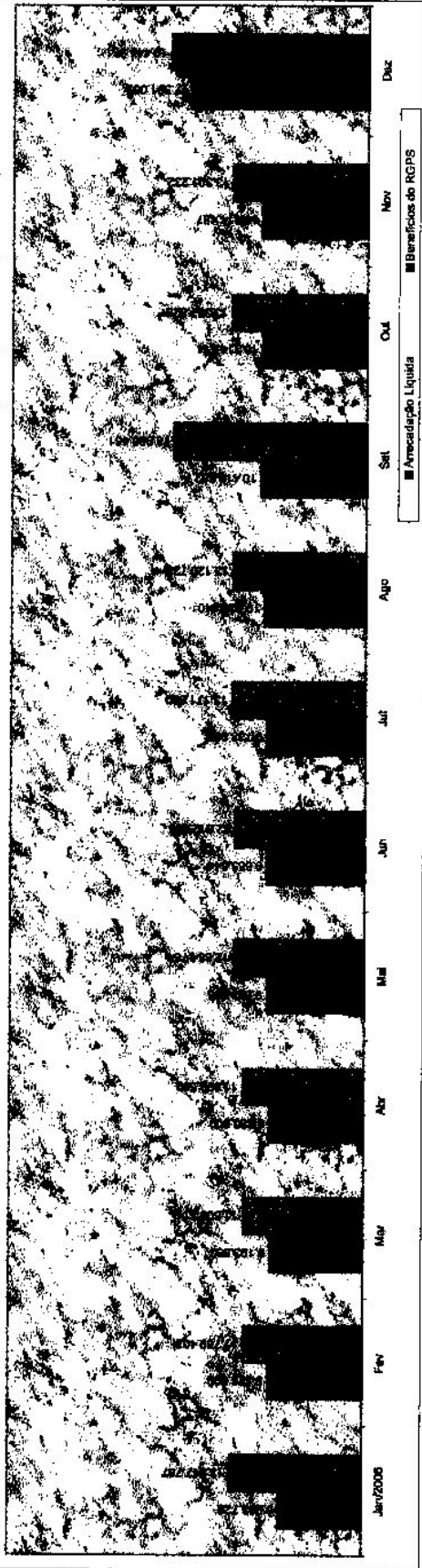
- (1) Somente benefícios previdenciários (exclui Renda Mensal Vitalícia - RMV).
- (2) Inclui RMV e benefícios de prestação continuada da Lei Orgânica de Assistência Social - LOAS.
- (3) Ações da seguridade prestadas por outros órgãos exceto Min. Saúde e MPAS e outras despesas de custeio do MPAS.
- (4) Inclui pessoal ativo do Ministério da Saúde, MPAS, Ministério do Trabalho e hospitais universitários.
- (5) Inclui seguro desemprego, abono salarial, capacitação de pessoal e repasse do BNDES.
- (6) Inclui dívida, precatórios e correção do FGTS.
- (7) O valor total dos empenhos liquidados inclui juros, amortização e repasse BNDES.

24 FLUXO DE CAIXA DO INSS - 2005/2006

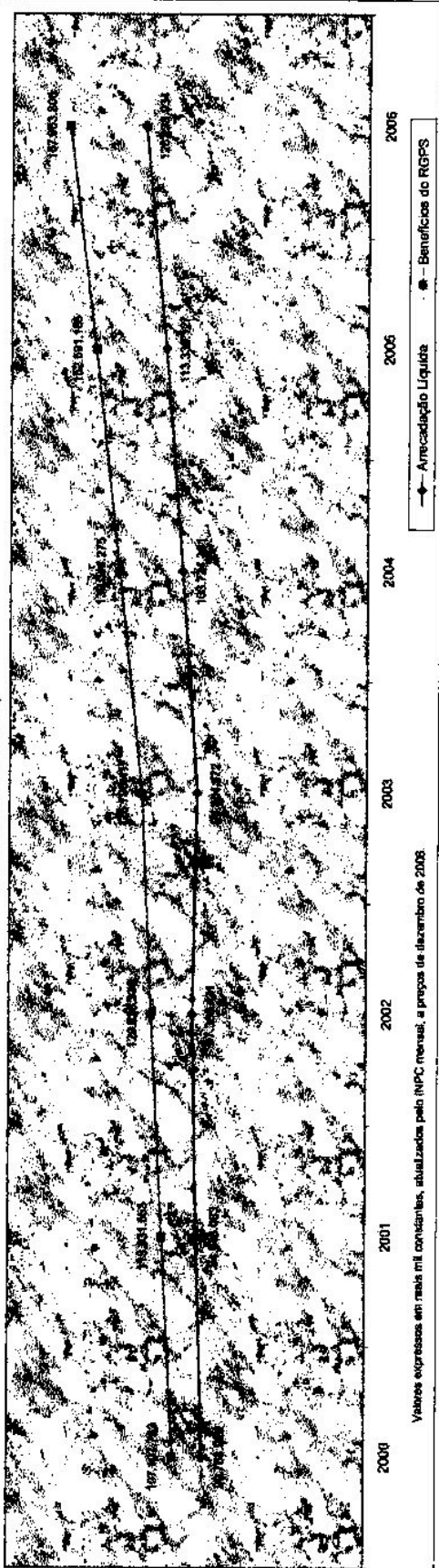
DISCRIMINAÇÃO	R\$ MIL													
	TOTAL 2005	TOTAL 2006	JAN/2006	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
1. SALDO INICIAL	6.354.374	6.375.320	6.375.320	5.672.372	5.945.915	5.827.583	7.074.487	8.037.742	6.734.773	6.330.840	6.303.873	6.008.178	6.387.761	6.810.389
2. RECEBIMENTOS	172.719.836	201.706.076	15.282.180	14.902.472	14.903.720	15.012.460	15.282.184	15.524.117	15.993.452	16.252.928	20.005.982	16.289.281	16.853.811	21.529.036
- Arrecadação Bancária	116.995.656	133.015.292	9.434.828	9.814.407	9.895.873	10.286.783	10.416.548	10.463.843	10.800.885	11.800.195	11.180.195	11.211.720	11.217.916	18.202.279
- Arrecadação SIMPLES (1)	106.014.594	122.917.740	8.721.954	9.115.430	9.284.719	9.246.324	9.563.428	9.640.328	9.995.574	10.234.465	10.208.760	10.208.760	10.183.135	17.160.379
- Arrecadação REPS (2)	5.057.101	8.225.775	581.885	521.987	538.409	585.883	601.730	673.110	688.408	720.859	787.458	797.841	844.212	895.798
- Arrecadação FMS (3)	345.017	325.527	28.850	21.767	25.425	24.333	23.656	28.926	28.074	28.074	28.933	24.829	23.521	25.136
- Arrecadação CDP (4)	6.519	1.140	217	184	156	138	127	128	58	40	32	32	28	28
- Arrecadação PIES (5)	56	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- Depósitos Judiciais	589.788	682.077	78.041	72.273	45.434	21.974	9.331	110.281	74.077	40.887	59.638	58.001	58.740	56.300
- Resarcimento de Arrecadação	1.197.481	1.162.391	31.977	288.328	67.518	100.898	95.787	75.915	53.763	71.047	72.981	61.232	123.021	96.096
- Resoluções de Arrecadação	-57.266	-49.304	-	-30	-348	-478	961	-80	-19	-39.792	-17	-115	-7.133	-580
- Rendimentos Financeiros	207.882	240.146	-4.640	-19.213	35.208	-23.383	-26.515	-14.894	-20.817	-19.833	-13.303	-28.862	-18.508	-20.993
- Remuneração s/ Arrecad. Bancária	187.214	-2.340	13.896	102.784	114.314	-17.399	-26.830	-31.423	17.783	1.217	-87.178	-28.791	-10.338	-87.847
- Rendimentos Aplicações Financeiras	2.540	2.347	144	110	420	96	328	118	96	164	260	292	195	165
- Outras	687.828	1.371.298	42.228	102.884	113.894	17.495	-28.978	-21.539	17.887	1.052	-87.438	-27.083	-10.504	-63.001
2.4 Antecipação de Receita (Tesouro Nacional)	10.398.838	-537.808	-7.841.071	-4.769.333	3.009.037	3.541.872	-279.037	-1.364.801	1.411.801	9.923.399	1.488.234	-4.877.572	5.359.604	-2.849.042
2.5 Transferências de União	48.552.487	67.530.478	13.878.000	9.127.287	1.264.880	1.869.478	5.245.801	8.395.332	3.608.828	1.805.798	7.368.575	8.728.828	2.044.733	5.368.742
- Recursos Ordinários	112.922	957.864	604	13.352	37.520	8.857	4.260	2.288	1.112	2.221	4.289	8.437	420.072	489.588
- Concursos e Prognósticos	32.296	82.080	-	12.622	11.817	8.487	6.000	28.000	600	4.000	9.800	3.000	1.000	1.834
- Operações de Crédito Externa	1.788	11.448	-	109	2.487	808	1.488	1.896	834	1.996	934	1.101	1.993	584
- Contribuição Social sobre o Lucro	130.283	619.441	7.522	32.555	19.186	21.817	20.400	12.767	12.534	36.857	23.628	38.562	9.483	384.422
- COFINS e Contribuição do Plano de Seguridade Social/ Servidor	25.193.727	42.801.423	11.515.224	7.475.233	468.181	747.876	3.988.788	1.647.836	1.507.807	530.822	5.941.938	8.316.815	298.849	354.954
- Contribuição Previdenciária s/ Mov. Financeira	5.821.819	6.572.519	1.504.051	175.818	171.981	188.938	207.856	238.364	147.847	147.847	288.726	274.918	216.823	242.474
- Contribuição Social sobre o Lucro - Contrapartida	4.068.101	3.986.554	-	-	-	-	-	3.400.000	770.817	150	150	-	-	-
- Devolução do PSS / PASEP / Outros	8.872	3.977	-	-	-	-	-	500	1.050	-	-	-	311	0
- COFINS - EPU	2.003	19	1	3	1	1	10	3	1	-	-	-	0	0
- COFINS - EPU	798.995	827.500	-	30.300	58.000	51.000	60.400	60.800	54.500	67.500	65.000	51.000	59.500	81.000
- COFINS/SAOAS	9.361.487	12.087.954	851.405	1.231.100	483.000	981.700	978.000	1.040.840	1.020.925	1.026.176	1.033.188	1.032.000	1.040.110	1.350.550
3. PAGAMENTOS	171.798.982	200.510.323	19.331.237	14.228.839	14.922.052	14.385.577	15.918.913	15.827.066	16.027.285	15.929.895	21.981.837	16.288.768	16.322.183	22.828.972
3.1 Pagamentos do INSS	184.277.121	178.705.304	15.100.138	13.837.833	14.201.748	13.880.799	14.205.438	15.297.335	15.688.084	15.297.335	18.189.451	21.221.344	15.518.794	23.116.798
3.1.1 - Total de Benefícios (2)	158.703.282	177.917.923	13.954.748	12.863.753	12.724.975	12.811.245	13.948.562	13.882.911	14.249.275	14.202.030	20.179.707	14.525.387	14.479.195	20.854.388
3.1.1.1 - Total de Benefícios Pagos (a + b)	168.009.681	177.917.923	13.954.748	12.863.753	12.724.975	12.811.245	13.948.562	13.882.911	14.249.275	14.202.030	20.183.080	14.438.944	14.388.835	20.982.413
a) Benefícios do RGPS	148.010.130	165.985.300	13.047.787	11.759.402	11.808.314	11.980.890	12.864.784	12.812.383	13.171.880	13.120.728	18.988.481	13.357.825	13.381.232	19.446.981
- Sentenças Judiciais TRF	141.922.029	161.273.633	11.543.868	11.425.279	11.627.181	11.713.165	12.646.485	12.555.378	12.859.943	12.924.803	18.840.573	13.048.184	13.060.528	19.150.440
- Sentenças Judiciais INSS	4.088.101	3.089.554	1.504.051	331.851	175.918	171.981	188.938	207.856	238.364	147.847	288.726	274.918	216.823	242.474
- Benefícios não Previdenciários	9.999.482	12.332.823	908.858	903.751	918.081	920.655	1.061.768	1.080.527	1.077.415	1.060.156	1.097.528	1.081.119	1.087.602	1.138.452
- Encargos Previdenciários da União - EPU	746.385	803.788	56.078	51.245	56.882	52.084	61.908	65.549	55.545	61.770	70.828	51.044	52.454	79.292
- LOAS e RMV	9.253.087	11.638.854	850.880	852.506	862.189	898.591	1.010.180	1.014.978	1.021.871	1.028.386	1.028.800	1.030.075	1.035.148	1.087.180
b) Benefícios devidos	-893.671	-877.380	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.1.2 - Benefícios devidos	4.540.515	5.872.814	494.417	415.628	411.981	411.384	379.994	465.200	538.880	447.914	574.334	477.160	504.802	683.381
3.1.3 Passivo	3.727.019	7.224.829	650.974	458.254	1.085.132	468.200	478.882	517.854	511.179	540.853	563.030	565.380	625.117	786.904
3.1.4 Custeio	7.521.471	9.458.086	1.231.089	891.787	720.323	694.177	713.479	739.950	780.544	780.544	780.342	803.429	811.214	1.004.429
3.2 Transferências e Terceiros	-37.576.033	-42.066.104	-4.844.888	-2.440.783	-2.311.458	-2.809.890	-3.311.458	-3.437.881	-3.109.339	-3.437.881	-5.508.589	-3.043.211	-2.868.746	-2.834.898
3.3 Passivo	-47.975.493	-54.381.728	-6.781.017	-3.344.544	-3.520.345	-4.373.354	-4.237.364	-4.515.283	-4.126.430	-4.884.127	-4.126.430	-3.874.348	-3.171.348	-3.171.348
3.4 Custeio	821.048	1.248.183	-663.047	273.642	-18.331	1.146.884	-238.726	-102.068	-433.832	-2.282.933	-1.975.995	-90.417	-2.331.829	-1.987.916
3.5 Saldo Final	6.276.328	6.375.320	6.375.320	5.672.372	5.945.915	5.827.583	7.074.487	8.037.742	6.734.773	6.330.840	6.303.873	6.008.178	6.387.761	6.810.389

Fonte: Divisão de Programação Financeira do INSS.
 (1) Ressonância por União. (2) Inclui valores de benefícios devidos.
 Nota: A soma Transferências e Terceiros é igual a soma dos Benefícios de natureza ao SENAR, SENAI, SESI, etc.
 Os valores relativos a Sentenças Judiciais - INSS, até dezembro/2006, foram apropriados na rubrica Benefícios - INSS.
 Arrecadação Líquida compreende a Recolhimento Próprio menos Transferências e Terceiros.
 Os valores de Benefícios Previdenciários incluem: provisionamento de multa, empresas convencionais, benefícios no exterior, COMPREVE, vantagens judiciais, reembolso de estêno-família e manutenção e PCR (quasitos).
 Dados preliminares, sujeitos a alterações.

EVOLUÇÃO MENSAL DA ARRECAÇÃO LÍQUIDA E DA DESPESA COM BENEFÍCIOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS) - 2006 (EM R\$ MIL)



EVOLUÇÃO ANUAL DA ARRECAÇÃO LÍQUIDA E DA DESPESA COM BENEFÍCIOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS) - 2000 A 2006 (EM R\$ MIL CONSTANTES)



Valores expressos em mil constantes, atualizados pelo IPC mensal, a preços de dezembro de 2006.

Receitas e despesas da Seguridade Social em 2005

R\$ milhões	
1 - Receitas de Contribuições Sociais	275.170,0
<i>Receita Previdenciária Líquida</i>	<i>108.434,0</i>
<i>COFINS</i>	<i>86.855,4</i>
<i>CPMF</i>	<i>29.001,2</i>
<i>CSLL</i>	<i>25.048,5</i>
<i>PIS/PASEP</i>	<i>21.382,5</i>
<i>Concursos de Prognósticos</i>	<i>1.564,3</i>
<i>Contribuições para correção FGTS</i>	<i>2.884,1</i>
2 - Recursos Próprios dos Órgãos da Seguridade	1.882,4
<i>Ministério da Previdência Social</i>	<i>797,6</i>
<i>Ministério da Saúde</i>	<i>987,4</i>
<i>Ministério do Desenvolvimento Social</i>	<i>97,4</i>
3 - Contrapartida devida do Orçamento Fiscal para EPU - Benefícios de Legislação Especial	1.052,0
1 - Benefícios Previdenciários	146.839,7
<i>Benefícios previdenciários urbanos</i>	<i>119.649,9</i>
<i>Benefícios previdenciários rurais</i>	<i>27.189,8</i>
2 - Benefícios Assistenciais	9.335,1
<i>Benefícios assistenciais - LOAS</i>	<i>7.540,0</i>
<i>Benefícios assistenciais - RMV</i>	<i>1.795,1</i>
3 - Ações e serviços de Saúde e demais despesas do MS	34.517,4
4 - Ações de assistência social e demais despesas do MDS	1.715,8
5 - Benefícios de transferência de renda	6.768,9
6 - Custeio e Pessoal ativo do MPS e INSS	3.404,1
7 - Outras ações (executadas na Educação, Justiça, Agricultura, Integração, Defesa e outros órgãos)	2.489,4
8 - Benefícios e outras ações do FAT	11.921,6
9 - Complementação FGTS	3.178,0
10 - EPU - Benefícios de Legislação Especial	1.052,0
Resultado (Receita Total - Despesa Total)	56.882,4

Quantidades de Benefícios emitidos - 2002 a 2005

Espécies	2002	2003	2004	2005
	17.742	18.432	19.228	20.048
Aposentadorias	11.592	11.951	12.378	12.832
Idade	5.838	6.045	6.309	6.566
Invalidez	2.312	2.384	2.462	2.595
Pensão por morte	5.261	5.402	5.552	5.704
Auxílio-Doença	731	932	1.229	1.442
Salário maternidade	140	126	44	41
Outros	18	21	24	29
Acidentários	706	723	746	757
Aposentadorias	120	127	133	140
Pensão por morte	130	130	130	130
Auxílio-Doença	98	107	124	130
Auxílio-Acidente	261	264	266	267
Auxílio-Suplementar	97	95	93	90
LOAS	1.455	1.631	1.899	2.174
Idoso	532	628	821	1.003
Portador de deficiência	924	1.004	1.078	1.171
RMV	706	640	578	522
Idoso	252	221	193	168
Invalidez	454	419	385	354

Fonte: MPS: Boletins Estatísticos da Previdência Social

**Geração de emprego formal e registros em ação
fiscal – 1995 a 2005**

1995	-209.742	ND
1996	-274.580	268.558
1997	-39.863	321.609
1998	-584.395	281.274
1999	-197.751	249.795
2000	650.348	525.253
2001	581.222	516.548
2002	752.361	555.454
2003	632.450	534.125
2004	1.507.963	708.957
2005	1.253.798	746.272

Fonte: MTE

Taxa de variação da ocupação e do rendimento - 2003 a 2005

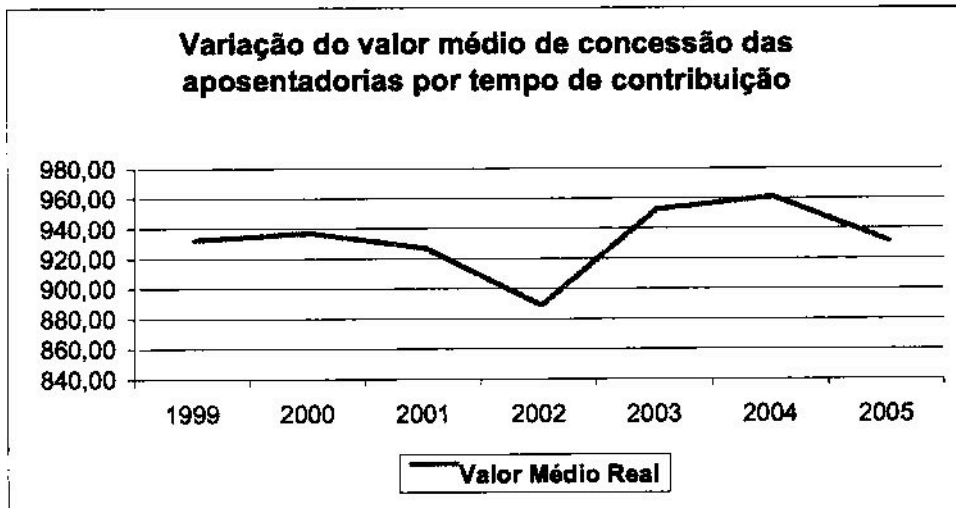
Variação da ocupação	2003	4,7	-0,1			
	2004	3,2	1,6			8,4
	2005	3,0	2,9			5,0
Variação do rendimento	2003	-12,9	-7,2			-1,7
	2004	-0,7	-1,9			-0,2
	2005	2,0	4,0			-0,1
Obs: média das variações mensais						
					5,0	1,8

Fonte: IPEA: boletim mercado de trabalho

(valores atualizados pelo INPC a preços de Dez/2005)

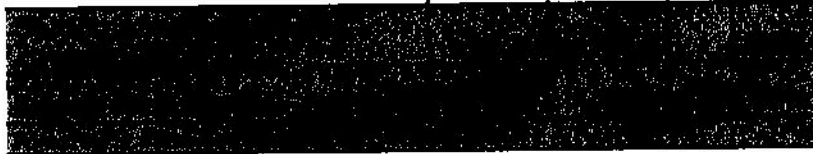
1999	3.283	569,53	926,48	-
2000	3.351	602,64	931,26	0,52
2001	3.391	652,29	921,04	-1,10
2002	3.500	717,44	882,90	-4,14
2003	3.556	849,06	946,61	7,22
2004	3.662	909,26	955,18	0,90
2005	3.702	925,70	925,70	-3,09

Fonte: MPS. Elaboração ANFIP



**Receitas da arrecadação previdenciária e despesas com benefícios do
RGPS, 2004 e 2005**

	R\$ bilhões		
	2004	2005	Variação %
Arrecadação previdenciária líquida	93,77	108,43	15,60%
Despesa com benefícios do RGPS	125,75	146,01	16,10%
Pagamento de sentenças judiciais	3,02	4,09	35,40%
Restituições de benefícios não Desembolsados	0,68	3,89	472,10%
Despesa real com benefícios do exercício	122,05	138,03	13,10%



**Receitas realizadas do Orçamento da Seguridade Social em 2005, incluindo
as contribuições dos regimes próprios**

Receita de Contribuições Sociais	275.170,00
Receita Previdenciária Líquida	108.434,00
COFINS	86.855,40
CPMF	29.001,20
CSLL	25.048,50
PIS/PASEP	21.382,50
Concursos de Prognósticos	1.564,30
Contribuições para correção do FGTS	2.884,10
Recursos Próprios dos Órgãos da Seguridade	1.882,40
Ministério da Previdência Social	797,6
Ministério da Saúde	987,4
Ministério do Desenvolvimento Social	97,4
Contrapartida devida do Orçamento Fiscal para EPU - Benefícios de	1.052,00
Cont. servidores ativos, inativos e pensionistas	4.188,90
Contribuição da União – relativa aos servidores	8.377,90
Contribuição dos Militares (pensões)	1.061,40
Saúde militar	420,4

**Despesas liquidadas da Seguridade Social em 2005, incluindo as relativas
aos Regimes Próprios, e apuração do Resultado**

1- Benefícios Previdenciários	146.839,70
<i>Benefícios previdenciários urbanos</i>	119.649,90
<i>Benefícios previdenciários rurais</i>	27.189,80
2- Benefícios Assistenciais	9.335,10
<i>Benefícios assistenciais - LOAS</i>	7.540,00
<i>Benefícios assistenciais - RMV</i>	1.795,10
3- Ações e serviços de Saúde e demais despesas do MS	34.517,40
4- Ações de assistência social e demais despesas do MDS	1.715,80
5- Benefícios de transferência de renda	6.768,90
6- Custeio e Pessoal ativo MPS e INSS	3.404,10
7- Outras ações (executadas na Educação, Justiça, Agricultura, Integração, Defesa e outros órgãos)	2.489,40
8 - Benefícios e outras ações do FAT	11.921,60
9- Complementação FGTS	3.178,00
10- EPU - Benefícios de Legislação Especial	1.052,00
EPU – Servidores Civis	26.116,00
EPU – Militares	14.745,80
EPU – Transferências (DF, RJ e ex-territórios)	1.700,90
Resultado (Receita Total – Despesa Total)	28.368,30

Fonte: SIAFI e MPS

Desvios da receita de contribuições sociais via DRU - fontes selecionadas em 2005

COFINS	17.371
CPMF	4.578
CSLL	4.990
PIS/PASEP	4.268
Outras contribuições sociais	922

Fonte: SIAFI

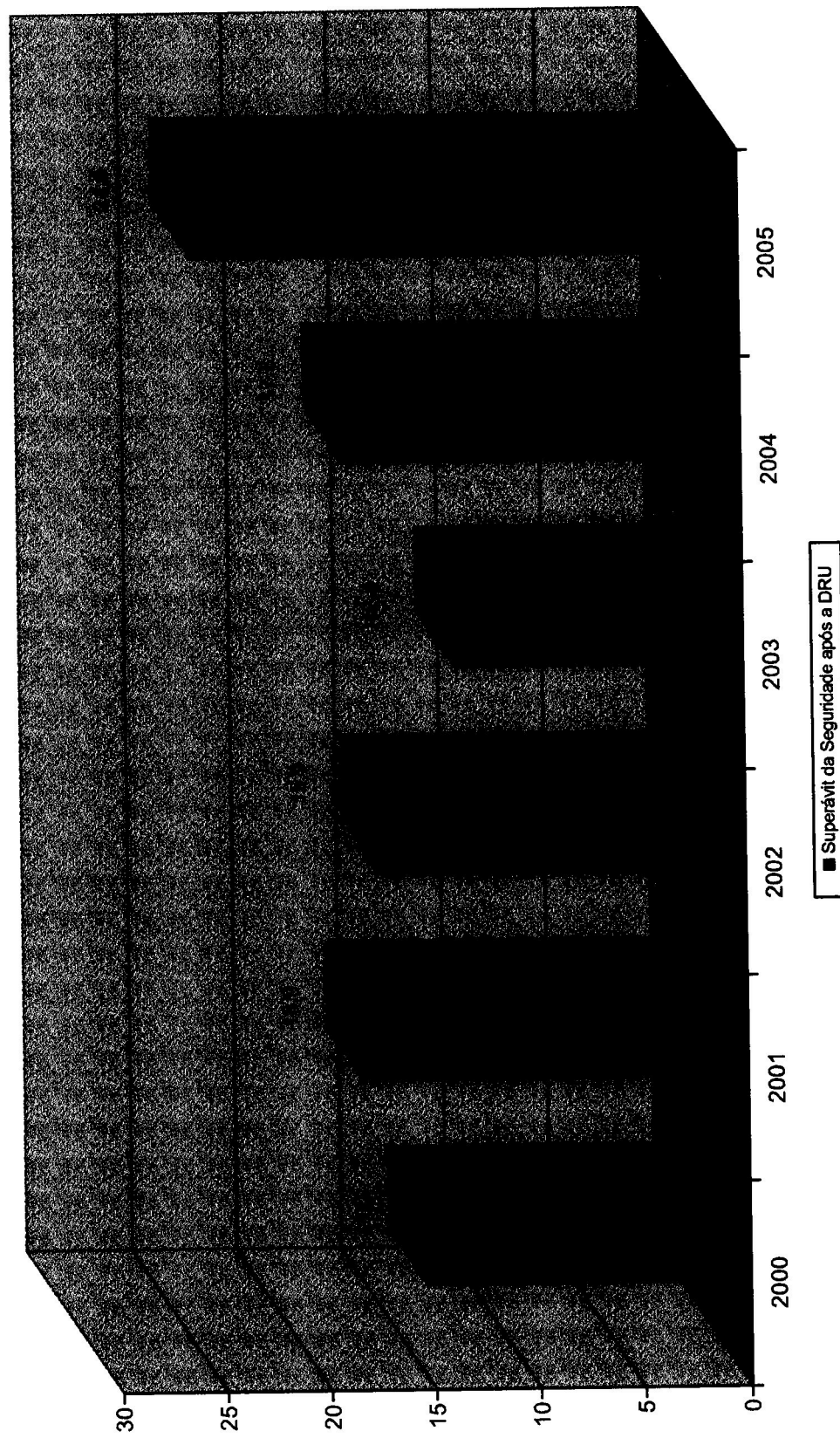
Apenas as principais contribuições sociais, não computadas as desvinculações das contribuições de servidores e militares para os regimes próprios.

Resultado da Seguridade Social após a perda de receitas provocada pela DRU

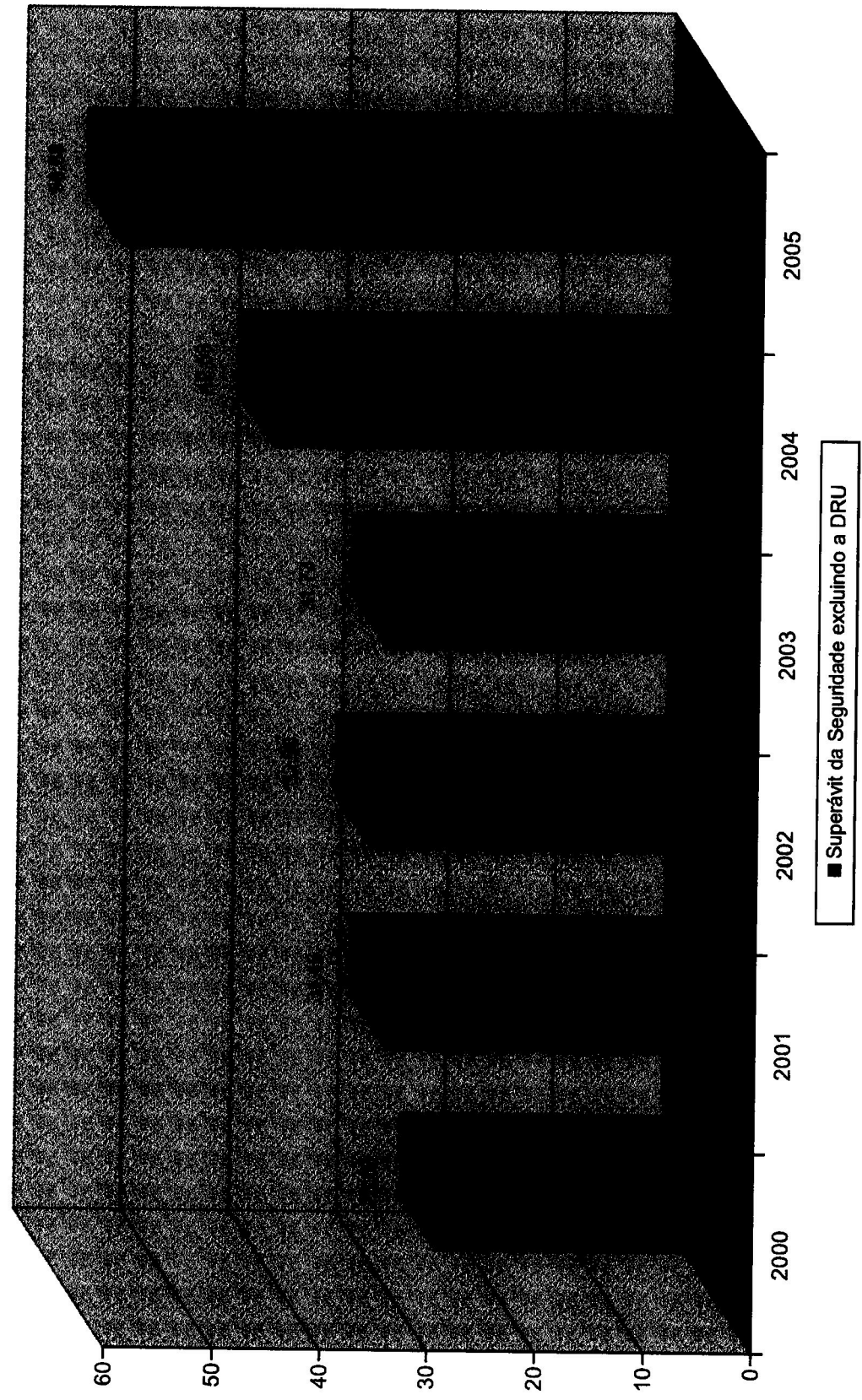
Receitas desviadas pela DRU	32.129,00
Despesa Total da Seguridade Social	221.222,00

Fonte: SIAFI e MPS

**Gráfico 4 - Evolução do Superávit da Seguridade Social - após a DRU
(R\$ bilhões)**



Evolução do Superávit da Seguridade Social - excluindo a DRU (em R\$ bilhões)



**Saldo de disponibilidades existentes ao final do exercício na Conta Única
do Tesouro - 2004 e 2005**

	R\$ milhões		
Contribuições Previdenciárias	407,4	3.941,40	3.533,90
COFINS	464,2	2.285,10	1.821,00
CPMF	645,6	1.335,30	689,7
CSLL	627,1	2.212,90	1.585,80
Concursos de Prognósticos	1.328,20	1.544,00	215,8
Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza	2.186,40	2.822,70	636,3
	5.658,90		
Recursos Ordinários (uso livre)	27.434,90	40.593,50	
Outros recursos	144.969,10	187.854,30	42.885,20

Fonte: SIAFI

Nota: O saldo de disponibilidades já desconta todos os valores que estão associados a despesas realizadas ou indicadas para pagamento futuro. A disponibilidade cresce com a realização da receita ou cancelamento da despesa. É acumulado ao final de cada exercício, e diminui com o empenho da despesa.

Evolução do Resultado da Ação Fiscal - RAF- (R\$ bilhões)

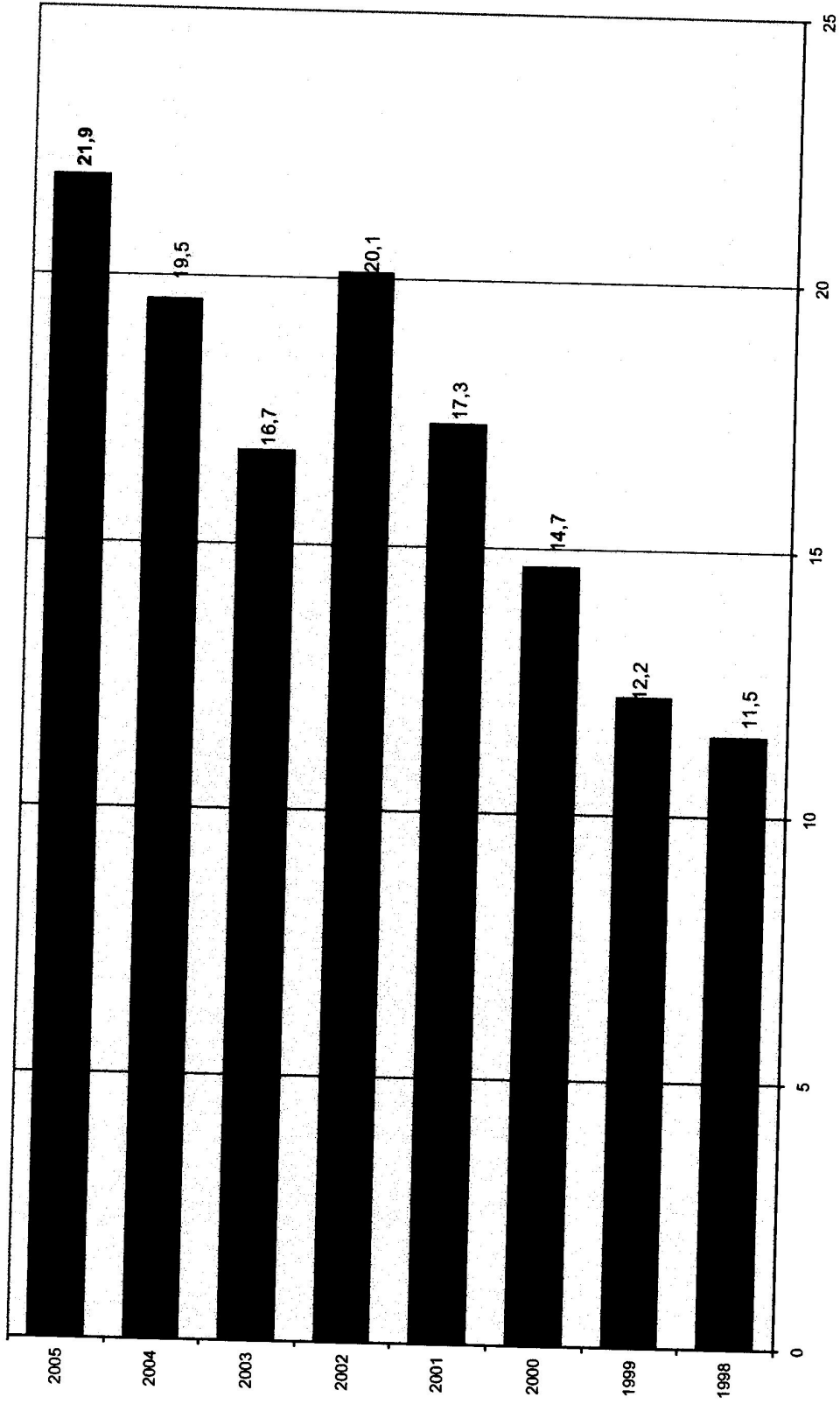


Tabela 1

Resultado do Orçamento da Seguridade Social: receitas e despesas - RGPS - 2005 a 2007
em milhões de reais correntes e em percentual do PIB

Receitas realizadas	Acumulado no exercício			% PIB		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007
1. Receitas de Contribuições Sociais	279.962,9	301.331,9	342.298,8	13,04	12,92	13,38
Receita Previdenciária Líquida (1)	108.434,1	123.520,2	140.411,8	5,05	5,29	5,49
Cofins	89.597,5	90.340,7	101.835,1	4,17	3,87	3,98
CPMF	29.120,3	31.996,3	36.382,2	1,36	1,37	1,42
CSLL	26.232,0	27.265,7	33.638,6	1,22	1,17	1,31
PIS/PASEP	22.083,3	23.815,0	26.121,0	1,03	1,02	1,02
Contribuições para correção do FGTS	2.907,7	2.858,1	2.005,7	0,14	0,12	0,08
Concursos de prognósticos e outras contribuições	1.588,1	1.536,1	1.904,3	0,07	0,07	0,07
2. Receitas próprias dos Órgãos e entidades da Seguridade	2.177,9	2.649,5	3.374,9	0,10	0,11	0,13
Ministério do Desenvolvimento Social	97,4	109,6	64,5	0,00	0,00	0,00
Ministério da Previdência Social	797,6	731,8	963,2	0,04	0,03	0,04
Ministério da Saúde	1.016,0	1.535,8	2.043,0	0,05	0,07	0,08
Taxas de Órgãos e entidades	266,9	272,2	304,2	0,01	0,01	0,01
3. Contrapartida do Orçamento Fiscal para EPU - Benefícios de Legislação Especial	1.052,0	1.220,8	1.613,1	0,05	0,05	0,06
Despesas liquidadas	Acumulado no exercício			% PIB		
	2005	2006	2007	2005	2006	2007
1. Benefícios Previdenciários	146.839,7	165.585,3	185.293,5	6,84	7,10	7,24
Previdenciários urbanos	115.298,1	128.904,7	143.478,8	5,37	5,53	5,61
Previdenciários rurais	27.189,8	32.368,9	36.682,9	1,27	1,39	1,43
Pagamentos Judiciais	4.351,8	4.311,7	5.131,8	0,20	0,18	0,20
2. Benefícios Assistenciais	9.335,2	11.570,7	13.468,3	0,43	0,50	0,53
Assistenciais - LOAS	7.540,0	9.678,7	11.566,5	0,35	0,41	0,45
Assistenciais - RMV	1.795,2	1.892,0	1.901,8	0,08	0,08	0,07
3. Outros Benefícios Assistenciais - Transferências de Renda	6.784,6	7.800,9	8.943,1	0,32	0,33	0,35
4. EPU - Benefícios de Legislação Especial	1.052,0	1.220,8	1.613,1	0,05	0,05	0,06
5. Ações de Saúde: pessoal ativo e demais despesas do MS	34.517,1	40.745,9	45.797,2	1,61	1,75	1,79
6. Assistência social: pessoal ativo e outras despesas MDS	1.700,0	2.183,0	2.302,3	0,08	0,09	0,09
7. Pessoal ativo e demais despesas do MPS	3.404,3	4.547,8	4.782,1	0,16	0,19	0,19
8. Outras ações da Seguridade Social	1.781,4	2.065,4	3.525,1	0,08	0,09	0,14
9. Benefícios do FAT	11.374,5	14.904,0	17.951,4	0,53	0,64	0,70
10. Outras ações do FAT	546,9	683,6	685,0	0,03	0,03	0,03
11. Complementação do FGTS e outras ações	3.177,9	3.001,9	1.988,0	0,15	0,13	0,08
Resultado (Receita Total - Despesa Total)	62.679,2	50.892,9	60.927,6	2,92	2,18	2,38

Fonte: Para receitas e despesas previdenciárias, SPS/MPS; para os demais, SIAFI. Elaboração ANFIP e Fundação ANFIP
 Nota: (1) Receita Previdenciária Líquida corresponde a Receitas Previdenciárias Próprias deduzidas as transferências a terceiros.
 Obs: 1) Para as receitas, os valores líquidos efetivamente arrecadados; para as despesas, valores liquidados; para receitas e despesas previdenciárias, valores do fluxo de caixa; 2) A execução das despesas previdenciárias em 2007 inclui R\$ 2,7 bilhões em pagamentos de benefícios antecipados de janeiro de 2008; 3) Os cálculos do PIB consideram a nova metodologia do SCN - Sistema de Contas Nacionais - do IBGE; 4) Foram feitas reclassificações em 2005 e 2006 para adequação aos dados de 2007.