

Economic Analysis of Law Review

Economia Da Desigualdade e as Imunidades Instituídas pelas Emendas Constitucionais N. 41/2003, 47/2005 E 20/1998 em face do o Princípio da Igualdade Tributária

Economics of Inequality and the Immunities Instituted by Constitutional Amendments N. 41/2003, 47/2005 AND 20/1998 In The Face Of The Principle Of Tax Equality

Marcos Donizeti Sampar ¹
Universidade Católica de Brasília (UCB)

Marcos Aurélio Pereira Valadão ²
Universidade Católica de Brasília (UCB)

RESUMO

A partir de considerações de natureza econômica, baseada na chamada economia da desigualdade, o artigo busca examinar, à luz do princípio constitucional da igualdade tributária, o limite de imunidade instituído pela EC 41/2003, no tocante aos proventos dos inativos do serviço público – RPPS –, em valor absoluto igual ao do regime geral de previdência – RGPS –, de que trata a EC 20/1998 e os reflexos na EC 47/2005, que dobrou o referido limite para os portadores de doença incapacitante. Para tanto, examina-se a natureza tributária contraprestacional da contribuição previdenciária e demonstra-se que a fixação do limite de imunidade em valor absoluto, sem levar em conta as bases de cálculo sobre as quais incidiram as respectivas contribuições, ofende o princípio da igualdade tributária.

Palavras-chave: Desigualdade. Contribuição Social. Imunidade Tributária. Igualdade.

JEL: H21, H22, H23, H29, K34

ABSTRACT

Starting from considerations on economics, based on the so-called inequality economy, this article seeks to examine, in the light of the constitutional principle of tax equality, immunity limit established by EC 41/2003, as regards the proceeds of inactive public service - RPPS - in absolute value equal to the general pension scheme - RGPS - , dealt with the EC 20/1998 and reflections on EC 47/2005, which doubled that threshold for patients with disabling disease. Therefore, the text will verify the reciprocational nature of the social security contributions and seek to demonstrate that the setting of immunity threshold in absolute value, regardless of the tax bases of contributions, is not in line with the principle of tax equality.

Keywords: Inequality. Social Contribution. Tax immunity. Equality.

R: 09/02/18 **A:** 19/02/18 **P:** 31/05/19

¹ E-mail: mdsampar@hotmail.com

² E-mail: valadao@ucb.br

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003, autorizou a instituição de contribuição previdenciária dos inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e fundações, bem assim concedeu imunidade aos benefícios até o limite máximo estabelecido para o regime geral da previdência – RGPS –, fixado à época em R\$ 2.400,00 (em 2018 corresponde a R\$ 5.645,80), valor esse que foi dobrado pela Emenda Constitucional n. 47/2005 para os portadores de doença incapacitante. Além disso, a EC 41/2003 estipulou que os servidores que ingressassem no serviço público após a data de sua regulamentação teriam as aposentadorias calculadas com base nas regras do regime geral. Para efeitos de argumentação utilizar-se-á o valor do teto da aposentadoria do RGPS, que em 2018 corresponde a R\$ 5.645,80.

A constitucionalidade dessa contribuição foi questionada no Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 3105/DF, ajuizada pela CONAMP – Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – e da ADI 3128/DF, requerida pela ANPR – Associação Nacional dos Procuradores da República, tendo o Plenário do STF, por unanimidade, declarado inconstitucionais os limites de imunidade de 50% e 60% estabelecidos para os aposentados e pensionistas em gozo de benefícios por ocasião da publicação da Emenda, sob o fundamento de ofensa ao princípio da igualdade tributária e, por maioria, afastado a alegação de inconstitucionalidade quanto à instituição da contribuição.

Consulta ao *site* do STF revelou que existem outras três ADIs em tramitação - 3133/DF, 3143/DF e 3184/DF, tendo como Relatora a Min. Cármen Lúcia - as quais, entre outros dispositivos, questionam o disposto no art. 40, § 18º, da CF/88, com redação dada pela EC 41/2003, que trata da aludida imunidade, e aguardam julgamento definitivo.³

Pretende-se no presente estudo demonstrar que, à luz das teorias da desigualdade e diante da natureza jurídica tributária contraprestacional das contribuições previdenciárias, subsistiriam outras violações ao princípio da igualdade tributária na fixação do limite de imunidade do regime público em valor absoluto igual ao do regime geral, sem levar em conta as bases de cálculo sobre as quais incidiram as respectivas contribuições do RPPS, bem assim os seus reflexos nas EC 47/2005 e 20/1998.

2. Economia da Desigualdade e Solidariedade Social

Atualmente muito se discute acerca da denominada Economia da Desigualdade. Trata-se de uma abordagem, pela teoria econômica, das causas, do crescimento e dos efeitos da desigualdade econômica que vem se acentuando de maneira acelerada nas últimas décadas, tanto nos países mais pobres quanto nos países mais desenvolvidos (ATIKINSON, 2015; PIKETTY, 2014, 2015; STIGLITZ, 2013). Diversas consequências nefastas da desigualdade à sociedade podem ser evidenciadas, inclusive no que diz respeito à violência e taxa de homicídio (ver, e.g., OLINI et al., 2018).

³ STF. **Informativo STF**. nº 641. Brasília, 19 a 23 de setembro de 2011. Disponível em: goo.gl/F80TZ. Acesso em 02/06/2018.

Não é caso de se verificarem neste estudo as causas da crescente desigualdade,⁴ mas faz parte do escopo a questão das soluções para o problema, entre as quais se apresentam medidas de natureza tributária, considerando que as contribuições previdenciárias são tributos.

O outro aspecto do tema que se relaciona à economia da desigualdade é a solidariedade social, em virtude de que dentre os sistemas de contribuições previdenciárias, a sustentar pagamentos de pensões e aposentadorias, está presente a chamada solidariedade social e a solidariedade entre gerações⁵.

Deve-se considerar que as normas constitucionais e legais que regulam os sistemas previdenciários têm relação direta com esses aspectos econômicos, os quais devem ser considerados também quando da análise das referidas normas. Isto porque o sistema normativo não é uma criação abstrata sobre uma outra abstração, mas normogeneticamente ligado ao mundo dos fatos sociais e econômicos.

Esses aspectos, no que importa à análise da constitucionalidade das normas em discussão, serão retomados adiante.

3. O Regime de Previdência Pública de Caráter Contributivo na Constituição Federal de 1988

Dispunha o art. 40, da CF/88, com redação dada ao § 6º pela Emenda n. 3, de 1993:

Art. 40. O servidor será aposentado:

...

III – voluntariamente:

a) aos trinta e cinco anos de serviço, se homem, e aos trinta, se mulher, com proventos integrais;

....

§ 6º **As aposentadorias e pensões** dos servidores públicos **serão custeadas** com recursos provenientes da União e das **contribuições dos servidores**, na forma da lei. (grifamos)

⁴ Thomas Piketty demonstrou que a taxa de remuneração do capital (r) que é que rende, em média, o capital durante um ano, sob a forma de lucros, dividendos, juros, aluguéis e outras rendas do capital, em porcentagem de seu valor) é maior que a taxa de crescimento anual da renda e da produção (g), ou seja $r > g$. Como “ g ” representa também a renda do trabalho, e como a renda deste último cresce menos que o rendimento do capital (que está em mãos da minoria da população) a desigualdade tende a crescer (PIKETTY, 2014). Por outro lado a exacerbação desta desigualdade pode levar a diversos problemas que começam a serem mais perceptíveis como o esgarçamento e ameaça às instituições que são os pilares do estado moderno a exemplo dos sistemas democráticos representativos e o “rule of law” (STIGLITZ, 2013).

⁵ No que diz respeito à solidariedade entre gerações é interessante verificar o tratamento que Piketty dá ao papel do imposto sobre heranças e sobre o capital como forma de amenizar o crescimento da desigualdade, não havendo um tratamento da tributação a título de contribuição social com base no rendimento do trabalho com este objetivo (PIKETTY, 2014, esp. p. 510-513). Sobre a outros aspectos da solidariedade intergeracional, ver Victor Domingues (2010).

Nota-se que a Emenda n. 3/1993 estabeleceu o regime contributivo obrigatório para os servidores federais e determinou que as contribuições arrecadadas seriam destinadas exclusivamente ao custeio da previdência, bem assim que deveria a União também participar com recursos orçamentários. No tocante à União, a EC 3/93 não dispôs que as aposentadorias “poderão” ser custeadas, tendo sido expressa em dizer “serão custeadas”, de forma que não deixou ao legislador ordinário qualquer margem de discricionariedade quanto ao regime e à cobrança das aludidas contribuições. No tocante às demais pessoas políticas, o sistema contributivo era opcional até o advento da EC 41/2003, que deu nova redação ao § 1º, do art. 149, da CF/88, para tornar também obrigatório tal regime contributivo no âmbito dos demais Entes da Federação.

3.1. A Natureza Jurídica das Contribuições Previdenciárias

As espécies tributárias previstas genericamente na CF/88 são impostos (art. 145, I), taxas (art. 145, II), contribuições de melhoria (art. 145, III), empréstimos compulsórios (art. 148), contribuição para a iluminação pública (149-A), contribuição de intervenção do domínio econômico (art. 149, *caput*); contribuição no interesse de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, *caput*) e contribuições sociais (art. 149, *caput*). Entre as contribuições sociais se encontram as previdenciárias, que são objeto do presente estudo. As contribuições previdenciárias não devem (e não podem) ser usadas para outros fins senão o custeio do pagamento de aposentadorias e pensões de natureza previdenciária.

Isto porque as contribuições previdenciárias caracterizam-se pela sua finalidade constitucional de custear exclusivamente as aposentadorias e pensões, daí decorrendo, por consequência, a sua natureza eminentemente contraprestacional direta, não a desfigurando o fato de União também concorrer para o custeio mediante recursos orçamentários.

Veja-se, nesse sentido, a lição de Antônio Carlos Rodrigues do Amaral:

Outro aspecto relevante a promover o destaque entre as espécies, repousa no fato de que, por sua plena vinculação à Seguridade Social, deriva um inequívoco caráter contraprestacional, a se projetar na aplicação dos recursos nas áreas de saúde, previdência ou assistência social. Contraprestação direta ocorrerá, por exemplo, relativamente às contribuições sociais que se destinem à previdência social, na medida em que o contribuinte trabalhador – ou seus dependentes – dela participará, ao menos teoricamente, através de aposentadoria ou pensão. (AMARAL, 1992, p. 369),

Sacha Calmon Navarro Coêlho não discrepa desse entendimento:

As contribuições especiais que, voltadas a benefícios e a contrapartidas do Estado, tais como serviços médicos, aposentadorias e pensões, são sinalagmáticas, visam a financiar, para certos grupos de pessoas, iniciativas, atividades e funções que, em última análise, *retornam em prol dos membros do grupo individualizadamente*. São retornos pré-fixados e pré-direcionados aos seus beneficiários. Não ocorre, como nos impostos, um retorno geral e impessoal. Nas taxas, o caráter sinalagmático é imediato: “toma lá, dá cá” – pelo alvará: 20 reais; pela certidão: 3 reais; pela fiscalização sanitária na carga: 40 reais; pela coleta diária do lixo: 20 reais por mês e assim por diante. Na contribuição de melhoria pelo custo, também é assim: “aqui está a obra e seu custo, a sua parcela é de 20 reais”. Nas contribuições especiais, previdenciárias, igualmente, paga-se um tanto agora para ter a proteção e o benefício que se fizerem necessários, mediatamente. (COÊLHO, 2003, p. 387/388).

Registre-se que no julgamento das ADIs 3105/DF e 3.128/DF, o próprio Supremo Tribunal Federal reafirmou tal natureza da contribuição previdenciária, consoante se pode observar de excerto do voto-vista condutor da decisão:

A previdência social, como conjunto de prestações sociais (art. 7º, XXIV), exerce relevante papel no cumprimento desses objetivos e, nos claros termos do art. 195, caput, deve ser financiada por toda a sociedade, de forma equitativa (art. 194, § único, IV). De modo que, quando o sujeito passivo paga a contribuição previdenciária, não está apenas subvencionando, em parte, a própria aposentadoria, senão concorrendo também, como membro da sociedade, para a alimentação do sistema, só cuja subsistência, aliás, permitirá que, preenchidas as condições, venha a receber proventos vitalícios ao aposentar-se.

Não quero com isso, é óbvio, sugerir que o valor da contribuição seja de todo alheio à dimensão do benefício, pois o caráter contributivo, o equilíbrio atuarial, a regra de contrapartida e a equidade na repartição dos custos do sistema impedem se exijam do sujeito passivo valores desarrazoados ou desproporcionais ao benefício por receber, enfim de qualquer modo confiscatórios. Os limites estão postos no sistema e devem ser analisados em conjunto.⁶ (Girifoi-se).

3.2. Os Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária

É sabido que o nascimento da obrigação tributária pressupõe o acontecimento no mundo fático daquela situação descrita hipoteticamente na norma de incidência. A doutrina denomina de aspectos ou critérios da hipótese de incidência, a qual, nada obstante una e incindível, pode ser estudada separadamente. Nesse sentido, a norma de incidência haverá de estabelecer os aspectos material (fato ou situação), pessoal (sujeitos ativo e passivo), temporal (momento em ocorrerá o fato gerador), espacial (local do fato) e quantitativo (dimensão econômica do fato).

Interessa no presente trabalho mais diretamente o exame do aspecto quantitativo, especificamente a base de cálculo. Segundo a lição de Rubens Gomes de Souza, citado por Gilberto de Ulhôa Canto, referindo-se à base de cálculo do tributo como “o critério adotado pela lei tributária para efetuar a valoração do pressuposto de fato, isto é, para avaliar em termos de dinheiro a situação material ou jurídica que dá lugar à incidência do imposto” (CANTO, 1991, p. 289).

Paulo de Barros Carvalho aponta três funções da base de cálculo: I) medir as proporções reais do fato II) compor a específica determinação da dívida e III) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Acerca dessa última função, leciona:

Abundam motivos para que recebamos com prudência e certa desconfiança o texto cru do nosso direito positivo. As elaborações da Ciência, todavia, encontram na base de cálculo índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei, surpreendendo o núcleo lídimo da incidência jurídica. (CARVALHO, 2002, p. 327/328).

⁶ STF. ADI 3105-8/DF, dec. 18/08/2004, Relator para Acórdão: Min. Cezar Peluso, disponível em <goo.gl/nvCcmx>, acesso em 03/01/2018.

3.3. A Hipótese de Incidência da Contribuição Previdenciária na CF/88

Retorne-se ao art. 40, *caput*, inciso III, “a”, e seu § 6º, da CF/88, este com redação dada pela EC 3/1993. O exame dos referidos dispositivos constitucionais permite ao intérprete identificar perfeitamente os aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência da contribuição previdenciária do regime público. Ora, se tal contribuição destina-se ao custeio das aposentadorias e se a Carta Magna assegura que o benefício corresponderá à remuneração integral do servidor, decorre que o aspecto material haverá de ser a percepção dessa remuneração, bem assim que a base de cálculo legítima deverá guardar congruência com o montante dessa remuneração.

Nesse contexto, no âmbito da União, a contribuição do servidor público é cobrada mediante a aplicação da alíquota de 11% sobre a remuneração integral, na forma da Lei n. 10.887, de 2004, cabendo assinalar que os servidores que ingressaram no serviço público após a regulamentação da EC 41/2003 têm a sua contribuição calculada não mais sobre a remuneração integral, mas sobre uma base de cálculo limitada a R\$ 5.645,80, que corresponde ao limite máximo de benefícios do regime geral de previdência.

3.4. A Influência que o Valor do Benefício Assegurado Constitucionalmente Exerce sobre a Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias

A influência que o valor do benefício assegurado constitucionalmente exerce sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias do servidor público pode ser demonstrada como segue.

Poderia o legislador, sem violar o princípio da igualdade, estipular um valor fixo para a contribuição dos servidores? Para responder adequadamente essa pergunta é necessário examinar se a Lei Maior continua a assegurar aposentadoria integral a todos os servidores e aí ter-se-ia: a.1) Se a resposta for negativa, não haverá ofensa ao princípio da igualdade tributária, pois todos contribuem com valores absolutos iguais e auferem proventos em valores absolutos iguais, havendo, assim, correlação lógica entre a contribuição paga e o benefício recebido; a.2) Se a resposta for positiva, não haveria violação ao princípio da isonomia apenas entre aqueles servidores cuja remuneração fosse idêntica. Entre servidores e/ou grupos de servidores com remunerações distintas entre si, a ofensa ao princípio da isonomia seria flagrante, uma vez que a aposentadoria com proventos integrais (valores absolutos distintos) teria sido custeada a partir de contribuições de valores absolutos iguais, não havendo, à evidência, correlação lógica entre o valor da contribuição e o benefício.

Tome-se outro exemplo: haveria violação ao princípio da isonomia se a norma limitasse o valor do benefício de aposentadoria a R\$ 5.645,80 indistintamente a todos os servidores e cobrasse a contribuição tendo por base de cálculo o montante integral da remuneração? Obviamente, a resposta será positiva.

Como se percebe, a observância do princípio da igualdade exige que a base de cálculo das contribuições seja sempre ajustada proporcionalmente ao valor do benefício assegurado. Nesse sentido, a Lei n. 10.887, de 2004, já referida, no tocante aos servidores que ingressaram no serviço público após a regulamentação da EC 41/2003, promoveu a adequação da base de cálculo da contribuição ao valor do benefício assegurado. Isso porque, obviamente, não haveria lógica alguma em continuar a cobrar a contribuição dos servidores tendo por base de cálculo o montante integral da remuneração e, em contrapartida, assegurar o benefício da aposentadoria limitado a R\$ 5.645,80. Tal inconstitucionalidade é evidente e mesmo o senso comum reconheceria e repeliria essa discriminação sem grandes dificuldades.

Considere-se, agora, a seguinte questão: poderia o legislador limitar a base de cálculo da contribuição de todos os servidores a R\$ 5.645,80 e, em contrapartida assegurar remuneração integral para todos? Haveria, à evidência, flagrante inconstitucionalidade aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que aqueles que auferem remuneração acima do limite receberiam benefício em valores superiores sem que, para isso, houvessem contribuído na mesma proporção dos proventos recebidos. Aqui, igualmente, mesmo o senso comum rejeitaria a discriminação feita pelo legislador.

O exame dessas situações hipotéticas nos permite uma conclusão irrefutável: para que não haja violação ao princípio da isonomia, a base de cálculo da contribuição haverá sempre de guardar uma correlação lógica com o valor do benefício constitucionalmente assegurado.

3.5. O Valor do Benefício de Aposentadoria como Referencial Constitucional para a Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária

Considerando o regime vigente até a EC 41/2003 para os servidores públicos, a Constituição não somente assegurava o benefício de aposentadoria, mas ia além – e isso é fundamental – quantificava-o em dinheiro ao estipular que o servidor terá direito a proventos integrais correspondentes a última remuneração da ativa. Com essa estipulação, a Constituição amarrava por completo e de forma definitiva a base de cálculo sobre a qual deverão ser calculadas as contribuições durante todo o período aquisitivo ao valor do benefício de aposentadoria.

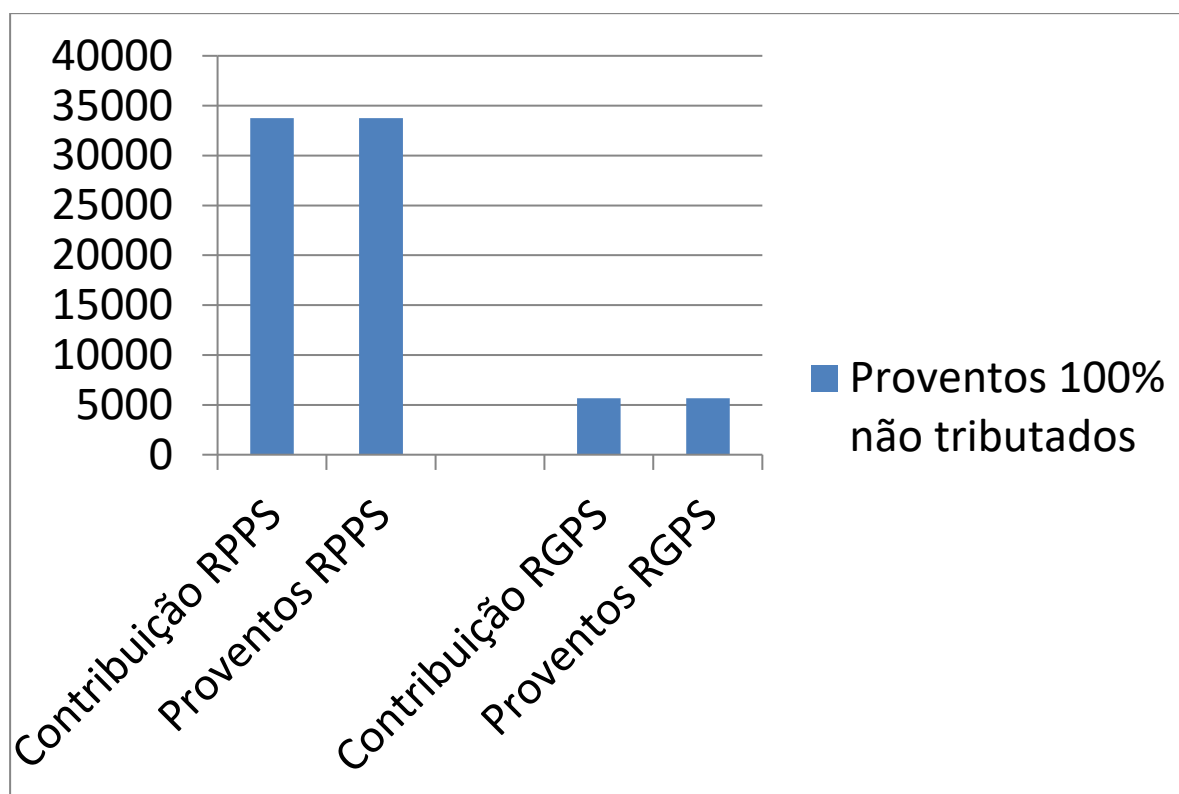
Isso nos permite outra conclusão: não tem qualquer relevância o fato de o dinheiro com que o servidor paga a contribuição previdenciária ser ou não carimbado, de tratar-se ou não de sistema de capitalização ou de repartição simples, se vai compor ou não um fundo, se existe ou não conta individualizada em nome dele, ou ainda se a geração “A” está financiando a geração “B” ou se autofinanciando. Nada disso importa por uma razão muito simples: a Constituição já diz de antemão qual é o valor do benefício a que o servidor terá direito caso preencha as condições para a aposentadoria e isso já está determinado antes mesmo de se efetuar o primeiro recolhimento da contribuição. Ou seja, o dispositivo que assegura proventos integrais funciona como um referencial constitucional da qual o legislador derivado ou ordinário não poderá se afastar ao fixar a base de cálculo da contribuição, sob pena de incorrer em violação ao princípio da isonomia tributária.

Assim, se em qualquer momento desse interregno, o legislador vier a alterar a base de cálculo da contribuição sem que, concomitante e proporcionalmente seja modificado no texto constitucional o valor do benefício assegurado, estar-se-á diante de ofensa ao princípio da igualdade.

4. Os Regimes Público e Geral de Previdência antes da EC 41/2003

O presente estudo impõe a necessidade de se estabelecer um quadro comparativo entre os regimes público e privado antes e depois da EC 41/2003, de forma a permitir a exata exposição do problema, o que será feito por meio de gráficos. Veja-se o gráfico que retrata a situação existente antes da Emenda referida:

Gráfico 1: Posição antes da EC 41/2003



Fonte: Concepção dos autores

A análise do gráfico nos permite constatar o seguinte:

- 1) As bases de cálculo da contribuição do RPPS em valores absolutos variavam do salário mínimo até o teto do funcionalismo, incidindo a contribuição integralmente (100%) sobre essa base de cálculo, sem qualquer limitação;
- 2) Todos os servidores tinham direito a não tributação de 100% de seus proventos de aposentadoria, pois todos contribuíam sobre 100% de suas respectivas remunerações, de forma que havia proporcionalidade entre o valor da contribuição e o do benefício, em números absolutos;
- 3) Os segurados do regime geral contribuíam sobre a base de cálculo máxima de R\$ 5.645,80;
- 4) Ao se aposentarem, os segurados do RGPS tinham os proventos calculados sobre as suas respectivas contribuições, limitado o valor do benefício a R\$ 5.645,80, o que também correspondia a 100% de sua base de cálculo;
- 5) Nada obstante de valores absolutos distintos, todas as contribuições eram calculadas sobre 100% da base de cálculo e se tinham proventos calculados sobre 100% dessa base de cálculo, havendo, assim, correlação lógica (proporcionalidade) entre o valor da contribuição e do benefício.

5. As Alterações Promovidas pela EC 41/2003 e a Violação ao Princípio da Igualdade Tributária

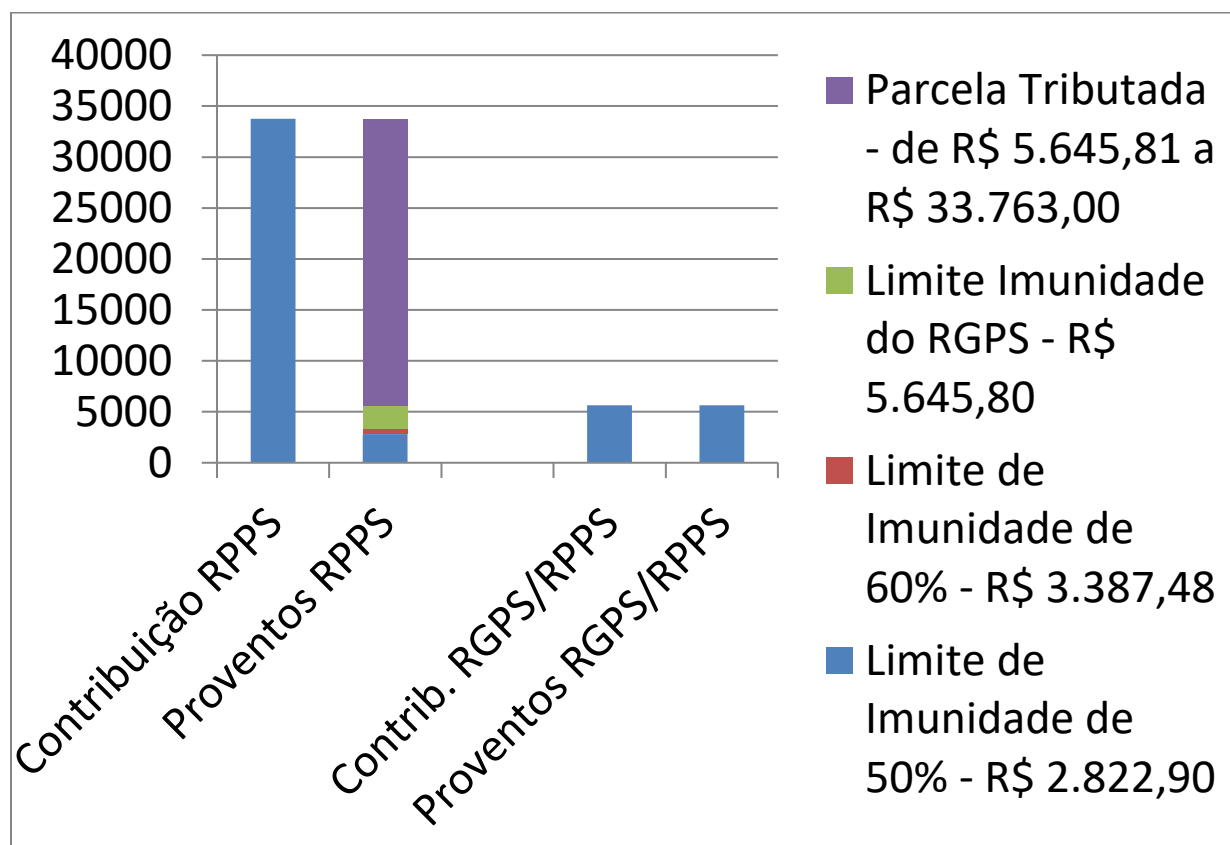
A EC 41/2003 promoveu as seguintes alterações no tocante à tributação dos proventos de aposentadoria e pensão dos que já estavam em gozo de benefícios e daqueles que já detinham as condições de sê-los, bem assim dos servidores ativos que ingressaram no serviço público antes de sua regulamentação:

a) Os aposentados e pensionistas que na data da publicação da Emenda já se encontravam em gozo de benefícios, bem assim aqueles que já haviam preenchido as condições para sê-lo, foram divididos em dois grupos a.1) Os vinculados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios passaram a contribuir para a previdência tendo como base de cálculo a parcela que exceder a 50% do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral; a.2) Os da União passaram a contribuir para a previdência tendo como base de cálculo a parcela que exceder a 60% do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral.

b) Os servidores da ativa que ingressaram no serviço público antes da data da regulamentação da Emenda 41/2003 continuarão a contribuir com a alíquota de 11% sobre a integralidade da remuneração e terão direito à aposentadoria integral e, na condição de aposentados, passarão a contribuir para a previdência tendo como base de cálculo a parcela que exceder ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral;

Tais situações podem ser visualizadas no gráfico seguinte:

Gráfico 2: Posição após a EC 41/2003



Fonte: Concepção dos autores

O exame do gráfico anterior nos revela o seguinte:

- 1) No tocante ao regime geral, não houve qualquer alteração;
- 2) No que se refere ao regime público, constata-se que a EC 41/2003 criou autêntica tabela progressiva de imunidade da contribuição previdenciária incidente sobre os proventos dos atuais inativos e pensionistas e dos futuros (ingressados no serviço público antes da EC 41/2003) ao fixar três limites e quatro faixas de tributação variáveis entre o valor do salário mínimo e o teto do funcionalismo;
- 3) A imunidade estabelecida para a integralidade, portanto, para 100% do valor dos proventos de aposentadoria e pensões do regime geral pela EC 20/1998, foi transmutada pelo seu valor absoluto (R\$ 5.645,80), e não em percentual (100%) para a escala de proventos do regime público, que varia do salário mínimo até o teto do funcionalismo, de forma que a imunidade desse regime passou a variar de 16,72% a 99,99%, dependendo da faixa em que se enquadrarem os proventos. Os outros dois limites (50% e 60% do RGPS) foram declarados inconstitucionais pelo STF nas ADIs 3105/DF e 3128/DF, remanescendo, ainda, o limite do RGPS, fixado a partir de valor absoluto transmutado do regime geral de previdência para o público.

Como restou demonstrado, antes da EC 41/2003 todos os servidores indistintamente contribuíam para a aposentadoria sobre 100% da remuneração e gozavam de 100% de não tributação, independentemente da faixa de remuneração do servidor. Após a EC 41/2003, os servidores que estão na ativa continuam a contribuir sobre a integralidade (100%) da remuneração, tal qual ocorria antes da EC 41/2003, porém, ao se aposentarem terão imunidade variável de 16,72% a 99,99%, dependendo da faixa em que enquadrarem os proventos. Isso ocorre porque a EC 41/2003 introduziu um limite de imunidade em valor absoluto igual para todos os beneficiários do regime público (R\$ 5.645,80), sem levar em conta que eles contribuíram sobre valores absolutos diferentes, portanto, pagaram contribuições de valores absolutos distintos e, ao assim estipular, a Emenda quebrou a correlação lógica (proporcionalidade) que havia até então entre o valor da contribuição e o valor do benefício e, por consequência, dispensou tratamento igual àqueles se encontravam em situação desigual.

O que se permite inferir do ajuizamento e do julgamento das ADIs 3105/DF e 3128/DF é que a fixação de dois limites de 50% e 60%, portanto, aquém do limite máximo de benefícios estabelecido para o regime geral de previdência (R\$ 2.400,00, à época), de tão violadora ao princípio da isonomia, acabou por atrair a atenção apenas para esses dois limites e não se observou que acima deles ainda havia um terceiro limite fixado a partir de um valor absoluto, que era ínsito ao regime geral e que, por isso mesmo, não poderia ser simplesmente enxertado no regime público sem ofender a isonomia.

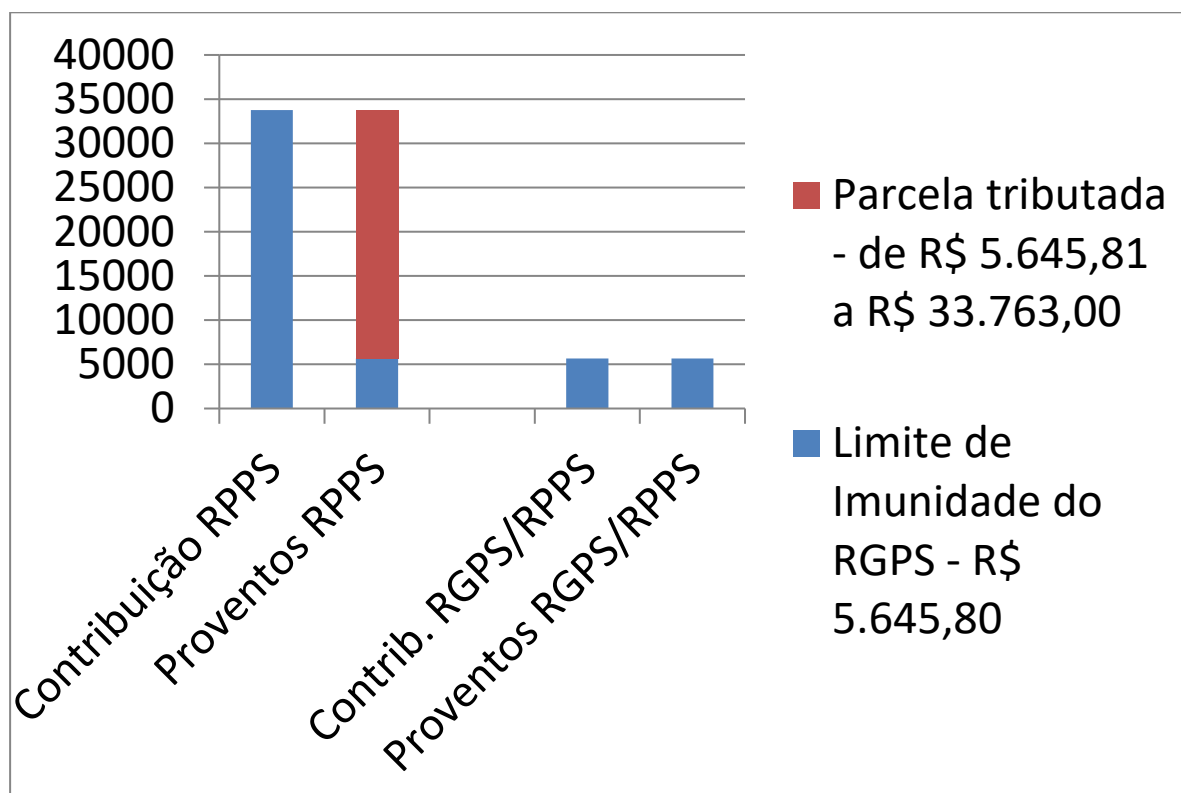
Vale lembrar aqui a lição de Alfredo Augusto Becker, o qual desde há muito já advertia quanto ao perigo do manuseio da base de cálculo pelo legislador:

“Quanto o método é o do valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem.”
(BECKER, 1998, p. 373) (grifos originais)

Por fim, assinala-se que essa violação, em sua dimensão econômica, será tanto maior quanto maior tiver sido o período de contribuição do servidor na fase aquisitiva do direito, na medida em que o Ente Federado participará com recursos orçamentários inversamente proporcionais às contribuições arrecadadas.

O gráfico seguinte nos mostra como ficou a relação contribuição/benefício após o julgamento das ADI 3105/DF e 3128/DF pelo Supremo Tribunal Federal:

Gráfico 3: Posição após o julgamento das ADI 3105-8 e 3.128



Fonte: Concepção dos autores

6. O Novo Regime Aplicável aos Servidores que Ingressaram no Serviço Público após a Regulamentação da EC 41/2003

Os servidores que ingressaram no serviço público após a regulamentação da EC 41/2003 contribuem para previdência de acordo com as regras do regime geral, ou seja, sobre o montante da remuneração, limitada a base de cálculo da contribuição ao limite máximo estabelecido para o regime geral (R\$ 5.645,80), e têm os benefícios de aposentadoria limitados a esse valor.

Como se percebe, os servidores que ingressaram após a regulamentação da EC 41/2003 contribuem desde o início sobre uma base de cálculo máxima de R\$ 5.645,80, mesmo que auferam remuneração acima desse valor, de forma que, em relação a esses servidores, há total correlação lógica entre o valor da contribuição e do benefício, que corresponderá sempre a 100% da base de cálculo, tal qual se dá no regime geral de previdência e como ocorria no regime

público antes da EC 41/2003. Por outro lado, os servidores podem optar por se utilizar de providência complementar para manter os proventos compatíveis com os da ativa quando da aposentadoria; o que leva a outros temas como a tributação das entidades de previdência complementar (ARAÚJO NETO, 2011).

6.1. Hipóteses em que Não Haveria Violação ao Princípio da Igualdade na Concessão da Imunidade pela EC 41/2003

Diante do exposto, pode-se afirmar que, em relação aos inativos e pensionistas do regime público de previdência, quer os atuais, quer os futuros (ingressados antes da EC 41/2003), não haveria violação ao princípio da igualdade em qualquer das hipóteses seguintes:

- a) Se a imunidade tivesse sido fixada em percentual igual para todos os beneficiários, e não em valor absoluto. Nesse caso, a proporcionalidade existente por ocasião da cobrança da contribuição, traduzida na aplicação de uma mesma alíquota sobre valores absolutos distintos (bases de cálculo distintas) se refletiria no valor do benefício e estaria preservada a igualdade verifica quando do pagamento da contribuição;
- b) Se, por ocasião da cobrança da contribuição durante o período aquisitivo a base de cálculo de todos os servidores houvesse sido limitada a R\$ 5.645,80 e, em razão disso, não incidisse contribuição sobre a parcela excedente, hipótese em que os efeitos do tratamento discriminatório promovido pela EC 41/2003 quando do pagamento do benefício seriam compensados na mesma proporção pela adoção de critérios também diferentes no recolhimento da contribuição;
- c) Se os proventos de aposentadoria e pensão de todos os beneficiários tivessem sido integralmente custeados por recursos orçamentários de cada pessoa política. Nessa hipótese não haveria base de cálculo a exigir congruência por parte do valor do benefício.

6.2. A Pretendida Equiparação da Contribuição Previdenciária ao Imposto de Renda

Da Exposição de Motivos⁷ que acompanhou a proposta que resultou na EC 41/2003 encaminhada ao Presidente da República pelos então Ministros da Previdência e da Casa Civil, constou a sugestão de adoção de dois limites de imunidade, um tendo como parâmetro o limite de isenção do imposto de renda e outro o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral. Isso demonstra que a concepção inicial da imunidade já nasceu equivocada, na medida em que a própria Exposição de Motivos evidencia que se pretendeu equiparar a imunidade da contribuição sobre os proventos dos inativos e pensionistas ao tratamento do imposto de renda, como se isso fosse juridicamente possível. Confundiram-se conceitos e misturaram-se situações absolutamente distintas, que, por isso, não poderiam receber idêntico tratamento no contexto em que foi inserida a norma imunizante na Emenda.

Isso ocorre porque a contribuição previdenciária recolhida pelo servidor durante o período aquisitivo é deduzida integralmente para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda e apenas por essa razão os proventos de aposentadoria são tributados integralmente pelo imposto de renda. Se a legislação do imposto de renda não permitisse a dedução da contribuição e tributasse integralmente os proventos de aposentadoria, haveria

⁷ Proposta de Emenda à Constituição (Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 142 e 149 da Constituição Federal, o art. 8º da Emenda Constitucional no 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências), Disponível em <goo.gl/gwLqWo>. acesso em 02/01/2018.

incidência do IR sobre uma parcela que não representaria acréscimo patrimonial, dada a natureza contraprestacional da contribuição previdenciária. E, à evidência, haveria inconstitucionalidade.

Por outro lado, no momento em que a legislação do imposto de renda permite essa dedução integral (100%) da contribuição para cada contribuinte, independentemente de seu valor absoluto, ela está recolocando em total pé de igualdade o servidor “A”, que contribuiu, v.g., com R\$ 300,00 e o servidor “B”, que contribuiu, v.g., com R\$ 3.000,00 – que até então se encontravam em situações desiguais - e a partir daí a fixação de um limite de valor absoluto de imunidade igual para ambos não fere o princípio da isonomia. Tal não ocorre com a contribuição previdenciária incidente sobre os proventos dos inativos e pensionistas porque ela não está sendo deduzida de sua própria base de cálculo, de maneira que, em essência, a EC 41/2003 está autorizando a cobrança de contribuição previdenciária calculada sobre a própria contribuição previdenciária.

Caberia a seguinte indagação: E se a legislação do imposto de renda da pessoa física, ao invés de permitir a dedução integral (100% da contribuição de cada servidor), fixasse um limite máximo de valor absoluto de dedução para todos os contribuintes, v.g. R\$ 500,00 independentemente do valor da contribuição individual de cada servidor, haveria inconstitucionalidade por ofensa à isonomia? Entende-se que a resposta é positiva, na medida em que o valor da contribuição de cada servidor público guarda proporcionalidade com o montante da renda auferida e, assim, não haveria lógica em se tributar integralmente a renda auferida e não se permitir integralmente a dedução da contribuição previdenciária sobre ela incidente, sob pena de haver violação, também do princípio da capacidade contributiva. *Mutatis mutandis* foi exatamente isso que a EC 41/2003 fez ao estabelecer um limite de imunidade em valor absoluto para todos os aposentados e pensionistas indistintamente sem levar em conta que os beneficiários, atuais ou futuros, contribuiriam com valores absolutos diversos.

Veja-se, a título de exemplo, que relativamente ao imposto de renda das empresas, a provisão do imposto quando revertida não integra o lucro real (base de cálculo). O mesmo se dá com a restituição do imposto de renda da pessoa física, que também não integra a base de cálculo do imposto no ano-base em que recebida. E isso é assim justamente para impedir que o imposto de renda incida sobre o próprio imposto de renda.

Observe-se que, se no imposto de renda – que se caracteriza por ser um imposto eminentemente pessoal –, isto é, que permite graduar a capacidade econômica dos contribuintes, tal imunidade não se mostra juridicamente possível, pois não poderia beneficiar tão-somente o grupo de inativos e pensionistas em detrimento de outros grupos com renda equivalente ou inferior. Como admitir que numa espécie tributária eminentemente contraprestacional como a contribuição previdenciária de que se está tratando – em que o recurso sai e retorna, ainda que não carimbado, e mesmo sem correspondência exata entre desembolsos e benefícios, conforme já assinalado -, a cobrança da exação seja fundamentada no princípio da capacidade contributiva por ocasião do retorno do dinheiro e, ainda, quando a base de cálculo desse benefício é absolutamente distorcida pela adoção de critérios distintos daqueles utilizados por ocasião do cálculo da contribuição! Isso apenas demonstra, também por esse ângulo, o equívoco perpetrado pela EC 41/2003.

7. A Economia da Desigualdade e os Tributos não Vinculados

Como é sabido, tributos não vinculados são aqueles cuja arrecadação não contém destinação previamente especificada e que no sistema brasileiro correspondem aos impostos. As outras espécies tributárias (taxas, empréstimo compulsório e contribuições) são todas vinculadas, no sentido de que o seu pagamento corresponde, ou implica, uma contraprestação do estado. No caso das contribuições previdenciárias, essas contraprestações são específicas, i.e., traduzem-se, contraprestacionalmente, em proventos de aposentadoria ou pensões. Em virtude deste aspecto, as contribuições previdenciárias, notadamente, as pagas exclusivamente pelo futuro beneficiário, cuja base de cálculo é o salário recebido, estão deslocadas do contexto da solidariedade social, seja no sentido de garantir outra aposentadoria que não seja a do próprio beneficiário, seja no sentido de garantir outras contraprestações dentro do próprio sistema de seguridade social.

Isto porque o sistema de seguridade social tem diversas fontes de financiamento dentre as contribuições sociais (no caso, as tratadas no art. 195 da CF/88) e, se for necessário, os próprios recursos dos impostos podem ser alocados para o sistema da seguridade social. Sendo que, na verdade, o que tem ocorrido nas últimas décadas é alocação de recursos que seriam destinados à seguridade a outras despesas gerias (pagamento de juros da dívida, etc.) por meio das chamadas “desvinculações da receita da União” (DRU), estabelecidas por meio de emendas constitucionais (MAZZA, 2017). Veja-se também que no caso da saúde, a própria CF/88 prevê a destinação de receitas de impostos (sendo uma exceção à não vinculação, conforme previsto no art. 167, inciso IV da CF/88). Isto demonstra que a solidariedade que fundamenta o sistema decorre dos outros tributos, todos, exceto os suportados pelo próprio futuro beneficiário do provento de aposentadoria ou pensão.

Não é por outro motivo que os estudiosos da economia da desigualdade não consideram esses tributos como aptos a interferir na correção da desigualdade social estrutural, conforme já comentado anteriormente (item 2.). Veja-se que, por diversos fatores, Tomas Piketty afirma que “as aposentadorias promovem uma redistribuição às avessas: em média, uma parte significativa das contribuições dos operários financia a aposentadoria dos altos executivos” (PIKETTY, 2015, p. 132). No mesmo sentido Anthony Atkinson (2015), que atribui esse papel a outros tributos (sobre a renda, herança e capital) e sua redistribuição com ampliação de benefícios.

Assim, as contribuições previdenciárias não se alinham à imposição redistributiva, por sua natureza vinculada e estritamente compensatória. A única situação em que isto se consolida é após a morte do beneficiário, em que os fundos constituídos ao longo dos pagamentos não são restituídos, passando a compor o patrimônio do fundo, ou fundos (que seriam de todos), porém, na prática brasileira nunca foram constituídos, impondo-se uma lógica perversa de comprometimento geracional de equacionamento constante. Se tivessem sido constituídos os referidos fundos e individualizadas as contas de cada segurado, tornando eficiente a retribuição ao pagador, na exata medida do montante contribuído ao fundo, nenhum problema haveria no sistema previdenciário.

8. O Princípio da Igualdade x o Caráter Solidário da Previdência do Servidor Público

O art. 40, *caput*, da CF/88, com redação dada pela EC 41/2003, dispôs que a previdência dos servidores públicos, além de contributiva é de caráter solidário. Nada obstante esse dispositivo instituído pelo constituinte derivado, entende-se que a natureza contraprestacional da contribuição previdenciária constitui óbice intransponível à instituição da contribuição de caráter solidário, na medida em que, conforme reconhecido pelo próprio STF no julgamento das ADI 3105/DF e 3.128/DF, deve existir proporcionalidade entre o valor das contribuições e o

benefício por receber. O que também está em linha com a abordagem levada a efeito pela economia da desigualdade, conforme já comentado.

Da doutrina, colhe-se o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho, para quem:

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

...

Nas contribuições especiais, previdenciárias, igualmente, paga-se um tanto agora para ter a proteção e o benefício que se fizerem necessários, mediatamente. **Por isso, a base de cálculo dessas contribuições, sempre proporcionais – não podem ser progressivas por não estar em causa a capacidade contributiva** – leva sempre em conta o *custo atual e futurizado dos benefícios*, descontando-se dos contribuintes parcelas mensais constantes. Mas que se advirta que a *seguridade* pode ser e é, também, financiada por *impostos finalísticos* (Cofins, PIS, CSLL, folha de salários, receita de jogos, FGTS). (grifamos) (COELHO, 2003, p. 384/388).

Desse modo, na linha do pensamento aqui alinhavado, do confronto entre o princípio da igualdade, que se caracteriza pela proporcionalidade da contribuição, e o caráter solidário do regime, deve prevalecer o primeiro.

Ademais, apenas para argumentar, na hipótese de se conferir supremacia à regra da solidariedade em detrimento do princípio da igualdade, tal regra haveria de incidir tão-somente por ocasião do pagamento da prestação, isto é, por ocasião dos recolhimentos das contribuições dos servidores na ativa, e não quando do recebimento da contraprestação, ou seja, da percepção dos proventos de aposentadoria, de forma que, mesmo nessa hipótese, parece equivocada a ideia de que o caráter solidário do regime público de previdência autorizaria a tributação dos inativos, nos moldes em que autorizada pela EC 41/2003.⁸

9. A Imunidade dos Proventos de Aposentadoria e Pensão do Regime Geral Estabelecida pela EC 20/1998

Dispôs a Emenda Constitucional 20/1998:

Art. 1º. A Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 195 - ...

...

⁸ Considerando-se o RPPS anterior à EC 41/2003, poder-se-ia até cogitar da perda de paridade, como de fato acabou sucedendo, em duas etapas, até a equiparação dos regimes na prática), e mesmo na redução do valor dos proventos quando da aposentadoria, em relação ao servidor da ativa, sob outros argumentos. Mas, de forma alguma por violação da lógica, a tributação sobre uma remuneração proventos previdenciários, simplesmente porque não se terá outra aposentadoria com base nesta contribuição renitente, ainda que se contribua outros trinta e cinco anos.

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. (grifamos)

Conforme restou demonstrado, se a EC 41/2003 criou, de um lado, um grupo de inativos e pensionistas do regime público que não contribuem para a previdência porque estão dentro do limite de imunidade (R\$ 5.645,80), equiparando-os em tudo aos beneficiários do regime geral, que já gozavam da imunidade de 100% dos seus proventos, e, de outro lado, discriminou outro grupo de beneficiários do regime público, que auferem proventos acima do limite fixado, nada obstante todos tenham contribuído sobre 100% de suas remunerações, a conclusão insofismável a que se chega é que tanto a EC 41/2003 quanto a EC 20/1998 ofendem cláusula pétrea por violação ao princípio da isonomia tributária. Isso porque ambas, cada qual na matéria que regulou, instituíram tratamento discriminatório em relação aos aposentados e pensionistas do regime público, atuais e futuros (ingressados no serviço público antes da regulamentação da EC 41/2003) que recebem ou venham a receber proventos acima do limite de imunidade, pois esses, como demonstrado à exaustão, não terão 100% de imunidade, não obstante tenham contribuído sobre 100% de sua remuneração como todos os demais servidores.

Na verdade, tal inconstitucionalidade da EC 20/1998 encontrava-se em estado latente desde a sua publicação e, muito provavelmente, passaria despercebida não fosse a sua “extensão” aos proventos de aposentadoria e pensão do regime público. No tocante à equiparação entre os regimes público e geral transcreve-se excerto do voto-vista condutor da decisão nas ADIs referidas, em que o valor absoluto de imunidade do regime geral foi tomado como fator de igualdade, sem se levarem em conta os valores absolutos distintos anteriormente recolhidos:

Ora, como os benefícios concedidos pelo regime geral de previdência estão limitados ao valor máximo de R\$ 2.400,00, reajustável de modo a preservar, em caráter permanente, seu poder aquisitivo (art. 5º da EC nº 41/2003), logo é esse também o limite da imunidade para o benefício dos servidores públicos inativos”.

O critério da igualdade normativa, aqui é o valor, e não a pessoa. E, nesse particular, em trabalho crítico à interpretação construída pela Corte em torno da Emenda nº 20/98, a doutrina já antecipava a conclusão agora proposta.⁹ (Negritou-se).

Pode ser afirmado que nesse ponto reside todo o equívoco, porquanto se partiu de uma premissa equivocada – o valor absoluto do limite máximo do regime geral (R\$ 2.400,00 à época) – talvez em razão do efeito matemático oculto na norma imunizante – e, portanto, a conclusão haveria de ser também equivocada. O raciocínio correto, com o devido respeito, seria: “Ora, se o regime geral e o regime público estão postos sobre bases de cálculo distintas, e os benefícios do regime geral são 100% imunes, logo é esse o percentual de imunidade dos proventos do regime público”.

Daí porque é correto o entendimento de ainda subsistem outras ofensas ao princípio da isonomia tributária decorrentes da imunidade baseada no valor absoluto instituída pela EC 41/2003 não submetidas à apreciação do STF, nem apreciadas e decididas pelo Tribunal, além de

⁹ STF. ADI 3105-8/DF, dec. 18/08/2004, Relator para Acórdão: Min. Cezar Peluso, disponível em <goo.gl/nvCcmx>, acesso em 03/01/2018.

outras duas decorrentes da EC 47/2005, que dobrou tal limite de imunidade fixado para os portadores de doenças incapacitantes, considerando-se que todos indistintamente contribuíram sobre 100% da base de cálculo, como segue:

- 1) A primeira se verifica entre um grupo de beneficiários do regime público que gozam ou gozarão de 100% de imunidade, quando comparados com outro grupo de atuais beneficiários e dos futuros (ingressados antes da EC 41/2003) que gozam ou gozarão de imunidade variável entre 99,99% e 16,72%;
- 2) A segunda ocorre com os inativos e pensionistas do regime público que recebem benefícios acima de R\$ 5.645,80 quando comparados entre si, uma vez que, em razão da progressividade instituída pela EC 41/2003, a contribuição será mais gravosa à medida que aumenta o valor do benefício, variando de 16,72% para quem recebe o teto (R\$ 33.763,00) até atingir 99,99% para aqueles que recebem R\$ 5.645,81;
- 3) A terceira, que é o embrião da primeira, decorre do fato de os beneficiários do regime geral gozarem de 100% de imunidade dos proventos, quando comparados com o grupo de atuais beneficiários e dos futuros (ingressados antes da EC 41/2003) do regime público, que gozam ou gozarão de imunidade variável entre 16,72% e 99,99%;
- 4) A quarta decorre da EC 47/2005, que inseriu o § 21, no art. 40, da CF/88 e fixou o limite de imunidade no dobro do limite (R\$ 11.291,60) para os beneficiários portadores de doença incapacitante e os futuros (ingressados no serviço público antes da regulamentação da EC 41/2003), quando comparado este grupo, que goza ou gozará de imunidade variável de 99,99% a 33,44% com o grupo de beneficiários do regime público, bem assim dos futuros, que gozam ou gozarão de 100% de imunidade;
- 5) A quinta advém do mesmo dispositivo da EC 47/2005 e tem origem no fato de os beneficiários do regime geral gozarem de 100% de imunidade dos proventos, quando comparados com os beneficiários do regime público portadores de doença incapacitante e os futuros (ingressados antes da EC 41/2003), os quais gozam ou gozarão de imunidade variável entre 33,44% e 99,99%.

10. Da Inconstitucionalidade da Incidência da Contribuição Previdenciária dos Inativos e Pensionistas com Fundamento no Art. 195, Inciso II, da CF/88

No decorrer deste estudo mostrou-se inviável examinar-se tão-somente o tema proposto sem adentrar, ainda que em breves linhas, na exigência contida na EC 41/2003, nos termos em que legitimada pelo STF.

Nesse contexto, acredita-se ter ficado demonstrado que, tratando-se de contribuição previdenciária vinculada a um benefício constitucionalmente assegurado e quantificado em dinheiro, não haveria um segundo fato gerador a embasar a cobrança de uma nova contribuição. De maneira que a EC 41/2003, em essência, instituiu a cobrança de contribuição previdenciária calculada sobre contribuição previdenciária.

Admitindo-se, porém, a incidência, nos termos em que legitimada pelo STF, com fundamento no art. 195, inciso II, da CF/88, a norma impositiva haveria de alcançar os aposentados e pensionistas não em face dessa condição específica, mas como pessoas naturais

portadoras de capacidade econômica de contribuir para a seguridade social, em situação totalmente desvinculada daquela condição, pois do contrário a norma continuaria a singularizá-los. Mas para gravá-los como pessoas naturais que devem contribuir para a seguridade, o legislador não poderia excluir da incidência outras pessoas naturais portadoras de capacidade econômica equivalente, quiçá maior, sob pena de, do mesmo modo, incorrer em inconstitucionalidade por violação ao princípio da isonomia tributária.

11. Conclusões

Diante de todo o exposto, pode-se concluir o que segue:

- 1) O regime público de previdência é contributivo e obrigatório, a ser custeado por contribuições dos servidores e por recursos orçamentários das pessoas políticas, possuindo as contribuições natureza tributária contraprestacional;
- 2) A CF/88 assegura e quantifica em dinheiro o benefício de aposentadoria, funcionando o dispositivo como um parâmetro para o legislador infraconstitucional por ocasião da fixação da base de cálculo, a qual deverá ser observada sob pena de inconstitucionalidade;
- 3) A EC 41/2003 instituiu autêntica tabela progressiva de imunidade dos proventos dos inativos e pensionistas ao fixar três limites de imunidade e quatro faixas de incidência, o que resulta, após o julgamento do STF, em imunidade variável entre 16,72% e 99,99% dos proventos;
- 4) Os servidores ativos ingressados antes da regulamentação da EC 41/2003 recolheram e recolhem para a previdência sobre 100% de sua remuneração, o que resulta em contribuições de valores absolutos distintos, de maneira que a fixação de um valor absoluto de imunidade igual para todos sem levar em conta a proporcionalidade das contribuições viola o princípio da igualdade tributária;
- 5) A contribuição previdenciária é integralmente deduzida (100%) na base de cálculo do imposto de renda e, por isso, os proventos são integralmente tributados pelo IR quando recebidos. Ao permitir a dedução integral (100%) da contribuição na base de cálculo do IR, a legislação recoloca em pé de igualdade todos os servidores que recolheram suas contribuições em valores absolutos distintos, daí porque a imunidade pelo imposto de renda em valor absoluto para todos seria legítima;
- 6) A contribuição recolhida do servidor não é deduzida de sua própria base de cálculo, de forma que a EC 41/2003 instituiu contribuição previdenciária incidente sobre contribuição previdenciária;
- 7) Após o julgamento das ADIs 3105/DF e 3128/DF e a superveniente EC 47/2005, subsistem outras violações ao princípio da isonomia tributária no texto constitucional;
- 8) Nas ADIs 3105/DF e 3128/DF, o STF examinou tão-somente os limites de imunidade de 50% e 60% do limite máximo do RGPS, não tendo sido suscitado, nem apreciado e nem decidido sobre a constitucionalidade desse limite máximo - atualmente de R\$ 5.645,80 -, de maneira que, respeitosamente, entende-se caber ao STF, como Guardião da Constituição, apreciar e decidir tal questão, corrigindo, assim, o equívoco originado a partir do voto-vista condutor da decisão proferida nas ADIs, sem prejuízo de o Congresso Nacional também fazê-lo, no que tange à sua parte, estendendo o limite de

100% de imunidade do regime geral de previdência, instituído pela EC 20/1998, aos proventos de aposentadoria e pensão do regime público (RPPS).

- 9) A observância do princípio da isonomia tributária impõe que a integralidade (100%) da imunidade do regime geral instituída pela EC 20/1998 – em percentual, e não em valor absoluto - seja integralmente (100%) estendida aos benefícios do regime público;
- 10) A observância do princípio da igualdade conforme acima referido está em perfeita consonância com os pressupostos da denominada economia da desigualdade, especialmente porque os desacertos de eventual sopesamento da balança da seguridade, considerada de maneira geral, devem ser suportados pelas parcelas mais ricas da sociedade e não imposta aos servidores que tem como única fonte de renda os proventos e pensões previdenciárias, e que resulta no aumento da desigualdade e não na sua redução.

12. Referências

- AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. (1992). Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Vol. 17. São Paulo: Resenha Tributária.
- ARAÚJO NETO, Raul Lopes de. (2011). Tributação das entidades de previdência complementar sob a ótica da teoria da maximização de riquezas de Richard Posner. Brasília, *Economic Analysis of Law Review*, V. 2, nº 1, p. 141-154, Jan-Jun, 2011, disponível em portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/7, acesso em 04/05/2018.
- ATKINSON, Anthony B. (2015). *Desigualdade: O que pode ser feito?*. Trad. Elisa Câmara. São Paulo: LeYa.
- BECKER, Alfredo Augusto. (1998). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. (1991) Base de Cálculo. *Caderno de Pesquisas Tributárias* Vol. 7. São Paulo: Resenha Tributária.
- CARVALHO, Paulo de Barros. (2002). *Curso de Direito Tributário*. 14ª. ed. São Paulo: Saraiva.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. (2003). *Direito Tributário e Reforma do Sistema* Pesquisas Tributárias. Nova Série - 9. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.
- DOMINGUES, Victor (2010). Solidariedade Intergeracional e Taxa Social de Desconto. Brasília, *Economic Analysis of Law Review*, V. 1, nº 1, p. 128-144, Jan-Jun, 2010. Disponível em portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/1467/1116, acesso em 07/03/2018.
- MAZZA, Willame Parente. (2017), O desmonte do Estado Social não é solução para a crise financeira e política. *Direito entre Ciências*, 4/08/2017, Disponível em <<https://is.gd/zWtjeU>>, acesso em 04/01/2018.
- OLINI, Rafael Médici; DANIEL, Lindomar Pegorini; DALFOVO, Wylmor Constantino Tives ORLANDI, Marines; SHIKIDA, Pery Francisco Assis. (2018) Homicídio e Desigualdade de Renda: Uma Análise Espacial Para o Estado de Mato Grosso em 2000 e 2010. Brasília,

Economic Analysis of Law Review, V.9, nº 3, p.107-130, Setembro-Dezembro, 2018, disponível em portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/7775/pdf

PIKETTY, Thomas. (2015). *A Economia da Desigualdade*. Trad. André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca.

PIKETTY, Thomas. (2014). *O Capital no Século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca.

Proposta de Emenda à Constituição (Modifica os arts. 37, 40, 42, 48, 96, 142 e 149 da Constituição Federal, o art. 8º da Emenda Constitucional no 20, de 15 de dezembro de 1998, e dá outras providências), Disponível em <goo.gl/gwLqWo>, acesso em 02/01/2018.

STIGLITZ, Joseph E. (2013). *The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers our Future*. New York: Nortonj.

STF. ADI 3105-8/DF, dec. 18/08/2004, Relator para Acórdão: Min. Cezar Peluso, disponível em <goo.gl/nvCcmx>, acesso em 03/01/2018.

STF. *Informativo STF. nº 641*. (2011). Brasília, 19 a 23 de setembro de 2011. Disponível em. <goo.gl/F80TZ>, acesso em 02/01/2018.