

A FIGURA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO DIREITO BRASILEIRO: ORIGEM, EVOLUÇÃO E DESAFIOS ATUAIS

GABRIEL BALTAZAR MULLER*

Sumário: 1. Introdução; 2. Evolução histórico-normativa das contribuições sociais no Brasil; 3. Solidariedade como valor e princípio jurídico; 4. A Solidariedade no Sistema Tributário; 5. Conclusão; 6. Referências.

1. Introdução

O fato de o Brasil ser um país com uma grande parcela da população que não tem acesso a condições mínimas de dignidade e subsistência é algo praticamente reconhecido e aceito pelos mais diversos setores da sociedade. Ainda que diferentes ideologias influenciem a forma e o tamanho das medidas necessárias para corrigir a falta de acesso aos direitos e condições básicas de grande parcela da população, fato é que o país necessita de políticas de universalização de acesso a bens e direitos fundamentais sociais.

É neste contexto que entram as contribuições sociais, espécie do gênero tributo com destinação precípua vinculada a despesas relacionadas aos direitos fundamentais de segunda dimensão¹. Desde a sua origem na Alemanha, as contribuições foram instituídas para fornecer recursos, na grande maioria dos casos, para despesas de cunho social. No Brasil, não foi diferente. Ainda no início do século XX, foram editados algumas leis e decretos com o intuito de criar um sistema de seguridade social, ainda que partindo de setores específicos² - de cujo exemplo mais famoso é a lei Eloy Chaves – o Decreto Legislativo 4.682/23 - que criou um sistema de proteção para os ferroviários baseado em contribuições do Estado, dos empregadores, e do Estado.

De prestações de pouca relevância na arrecadação, destinadas a entidades que não integravam o núcleo estatal, as contribuições passaram a ser imprescindíveis para a União Federal, sendo responsáveis por grande parte da arrecadação. O presente

* Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

¹ Preferimos, no presente trabalho, denominar direitos de segunda dimensão do que direitos de segunda geração pelo seguinte motivo: a nomenclatura geração nos remete a algo superado no processo histórico; e quando o assunto são direitos fundamentais, mesmo os direitos fundamentais de primeira geração ainda necessitam ser implementados em grau máximo. Por isso, apesar da grande parte dos autores nacionais utilizarem a expressão direitos de “primeira, segunda e terceira geração”, preferimos, no presente trabalho, utilizar a expressão “dimensão”, que teria significado semelhante, mas sem transmitir a ideia de superação.

² Decretos 9.284/11 e 3.274/19, que criaram, respectivamente, a Caixa de Pensões dos Operários da Casa da Moeda e regulamentou as obrigações atinentes ao acidente de trabalho.

artigo pretende abordar a evolução histórica-normativa das contribuições sociais no Brasil, desde o início de sua implementação até os dias atuais; e tratar dos problemas que, a nosso ver, são os mais relevantes no cenário atual acerca dessa espécie de contribuição: a ausência de *standards* claros e seguros para a utilização do princípio da Solidariedade como fundamento para a instituição desse tipo de exação.

2. Evolução histórico-normativa das contribuições sociais no Brasil

O surgimento das contribuições sociais no Brasil é intrinsecamente relacionado à ideia de Parafiscalidade. O significado do termo relaciona-se com a ideia de fonte de receita para as atividades até então conhecidas como paraestatais, assim consideradas as ações na área social, situadas fora dos encargos clássicos do Estado³. Embora o fenômeno da Parafiscalidade não se resume às contribuições sociais, foi com estas que tiveram sua mais importante manifestação, tendo em vista a importância para a arrecadação e a dimensão que as contribuições sociais ganharam ao longo do tempo.

Embora seja possível afirmar que já na Idade Média existisse a figura da Parafiscalidade⁴, foi com a implantação do seguro social alemão no século XIX que a figura ganhou relevância em termos de tributação. A Alemanha, diferentemente de outros estados nacionais europeus, tornou-se um império apenas no século XIX, após a Guerra-Franco-Prussiana. Com a unificação, o país passava por grandes transformações econômicas e sociais. Talvez tão importante quanto à unificação alemã foi a criação do seguro social alemão, instituto sem paralelo no mundo. Bismarck tinha noção da importância de sua criação, tanto que o considerava sua maior obra. O trecho da obra do historiador A.J.P. Taylor, biógrafo do Chanceler alemão, evidencia o pensamento do estadista:

Reconheceu este facto e quis pôr na boca de Guilherme I as palavras: Guilherme objectou que a unificação era superior e retirou a frase. Mas outros países também tinham realizado a sua unificação. A segurança social alemã foi a primeira do mundo, servindo de modelo a todos os países civilizados. O grande conservador tornou-se o maior dos inovadores. Antes, a fraqueza de Bismarck fora não comungar dos princípios básicos do liberalismo, mesmo quando trabalhava com os nacionais liberais; agora, a fraqueza convertia-se em força. Foi precisamente a sua ausência de princípios que lhe permitiu ver mais claramente o futuro. É claro que Bismarck não promoveu a reforma social por amor aos trabalhadores alemães – a

³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In.: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Livio. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 98.

⁴ FERNANDES, Simone Lemos. Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas Leis. Belo Horizonte: Delrey, 2005, pp. 33 e seguintes.

simpatia e o afecto nunca foram os seus pontos fortes. O seu objectivo foi tornar os trabalhadores menos descontentes ou, para usar uma expressão mais dura, mais subservientes. Em 1881, Bismarck disse: Quem tiver uma pensão de velhice está muito mais satisfeito e é muito mais fácil de manobrar do que quem carecer dessa perspectiva. Vede a diferença entre um criado particular e um criado da chancelaria ou da corte: este aturará muito mais porque irá beneficiar de uma pensão.⁵

O seguro social alemão contava com uma série de benefícios financiados pelos próprios interessados – os trabalhadores e as empresas. Essa forma de financiamento agradava os setores conservadores da política alemã, já que não haveria aumento de gastos. Outro argumento favorável para esse tipo de financiamento envolvia questões de justiça fiscal. Se o benefício da proteção era restrito a determinado setor, seria justo que os beneficiários arcassem com o custeio do sistema. Surgia, então a noção de Solidariedade de Grupo, aspecto inseparável da Parafiscalidade.

Da Alemanha, o seguro social se expandiu para os países desenvolvidos e, em seguida, para o Brasil. Ao longo do século XX, a instituição de contribuições cresceu consideravelmente. A título de exemplificação, na França, diversos foram os relatórios que sistematizavam as contribuições e popularizaram o termo *receitas para-orçamentárias*, dos quais podemos citar os Inventários Schumman, Jacquier e Petsch.

No Brasil não foi diferente. Na década de 1930, na Era Vargas, começaram a ser criados os Institutos de Aposentadorias e Pensões, vinculados a determinadas categorias laborais, com gestão centralizada na União e financiados pelos interessados na proteção social, da mesma forma que o seguro social alemão. O primeiro dispositivo constitucional que tratou das contribuições data de 1934. O art. 121, par. primeiro da Constituição de 1934 autorizava a instituição de “contribuição igual da União, do empregador e do empregado em favor da velhice, da maternidade e nos casos de acidente de trabalho ou de morte”.

A Parafiscalidade, para Ricardo Lobo Torres, “não deveria se confundir com a fiscalidade, nem as prestações parafiscais com os tributos, eis que constituiria autêntica *contradictio in terminis* falar em tributos paratributários⁶”. Em sua essência, a Parafiscalidade correspondia a fenômeno paralelo ao da fiscalidade, correspondente à destinação de receitas ao PARAFISCO, órgãos que não integravam o núcleo estatal, mas que prestavam serviços paralelos de interesse público.

Nada obstante as tentativas de separação de parte da doutrina brasileira entre a Parafiscalidade e a fiscalidade⁷, atualmente a Parafiscalidade encontra-se inserida na fiscalidade, sendo as contribuições sociais consideradas espécies tributárias. A

⁵ TAYLOR, A. J. P. Bismarck: o homem e o Estadista. Lisboa: Edições 70, 2009. p. 199-200.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 526.

⁷ Aliomar Baleeiro e Ricardo Lobo Torres, entre outros.

elas são aplicáveis todos os direitos e garantias fundamentais do contribuinte previstas na Constituição. No âmbito federal, todas as contribuições sociais são arrecadas diretamente pela União Federal desde a edição da Medida Provisória nº 222/2004, convertida na Lei 11.098/2005, que avocou a competência do INSS – autarquia vinculada ao Ministério da Previdência Social – para arrecadar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Ocorre que no início do século XX não era assim em grande parte do mundo. Quando o fenômeno parafiscal começou a se intensificar, às contribuições parafiscais não eram reconhecidas o *status* de tributo. A elas não se aplicavam as limitações ao poder de tributar, de modo que era mais fácil criar contribuições do que impostos. Ademais, a criação de contribuições parafiscais sofria menos rejeição social do que as outras exações, porque ela era criada com fundamento específico para custear despesas relacionadas a grupos específicos, os quais, apesar de serem onerados, recebiam em contrapartida a intervenção estatal. Portanto, dois fatores foram responsáveis pelo aumento das contribuições parafiscais: a rejeição social à criação e aumento em níveis inferiores aos impostos e a possibilidade de não aplicação das garantias fundamentais do contribuinte.

Estes mesmos fatores explicam a forte acolhida das contribuições em regimes autoritários, tais como o fascismo italiano e a ditadura do Estado Novo. A criação da Parafiscalidade teria sido uma tentativa de preservar as características do modelo até então vigente; estimular o pagamento e, em algumas ocasiões, burlar as restrições legais e constitucionais à imposição tributária⁸.

Quando a Parafiscalidade ganhou força no Brasil, não raro a doutrina criticou o novo fenômeno, ora sinalizando traços de autoritarismo ou criticando o próprio conceito, como fez Aliomar Baleeiro ao considerar a Parafiscalidade um “neologismo afortunado”⁹ que “não oferece fisionomia distinta daquela que identifica os tributos em geral”¹⁰. Apesar das críticas, fato é que a Parafiscalidade foi incorporada como expediente financeiro, político e jurídico à realidade nacional.

Em um primeiro momento, às exações parafiscais não eram reconhecidas a natureza tributária. Até a Constituição de 1967, na sua redação original, as contribuições sociais não eram tributos. Com o advento da Emenda Constitucional 1/69, que autorizou a instituição de contribuições juntamente com a de outros tributos, no art. 21, § 2º, item I, a doutrina, à unanimidade, passou a considerar as contribuições sociais como tributo¹¹. Após a EC 8/77, que retirou as contribuições do elenco do art. 21, o Supremo Tribunal Federal adotou a concepção de que a

⁸ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In.: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 103.

⁹ BALEEIRO. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p; 282

¹⁰ Op. Cit. p. 286.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 519.

modificação na competência retiraria a natureza tributária, de modo que, a partir daquele ano, as contribuições não seriam mais tributo¹².

Com a promulgação da Constituição de 1988 as contribuições sociais voltaram a ser consideradas tributos. A previsão destas no capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional (art. 149) não deixa margens para dúvidas sobre a natureza do tributo, o que foi reconhecido pelo STF anos após a promulgação da Carta de 1988¹³.

No direito comparado a natureza das contribuições sociais varia. Na Espanha e Itália, a doutrina considera que as exações parafiscais seriam impostos com destinação especial. Na Alemanha, as contribuições sociais se situam fora do campo tributário, ora classificadas no conceito de ingresso ou tributo especial, ora de modo autônomo frente aos tributos¹⁴.

Na Constituição brasileira de 1988, as contribuições sociais encontram, no art. 195, normas gerais de incidência, fato gerador e limitações quanto à sua instituição. O supracitado artigo trata do financiamento da seguridade social, para onde são destinadas grande parte das contribuições sociais¹⁵.

A Constituição estabelece um amplo número de fatos econômicos para financiar a seguridade social: a) contribuição do empregador, empresa ou entidade a ela equiparada incidente sobre a folha de salários, lucro, receita ou faturamento, b) contribuição do empregado e demais segurados da previdência social, c) do importador de bens e serviços do exterior, d) receita do concurso de prognósticos. Além dos já citados, na forma do art. 154, inc. I, pode a União Federal criar novas contribuições sociais.

De modo a trazer previsibilidade e não-surpresa na criação ou majoração das contribuições, somente poderá ser exigido o pagamento depois de 90 (noventa dias) da data da publicação da lei que a tiver instituído ou modificado, não sendo aplicável o princípio da anterioridade anual. (par. sexto do art. 195). As entidades beneficentes de assistência social que cumprem os requisitos estabelecidos em lei são isentas de contribuição para a seguridade social (art. 195, § 7º). O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei (art. 195, § 8º).

¹² RE 86.595-BA, Relator Ministro Xavier da Silveira. RE 100.325-1-CE, Relator Ministro Soares Muñoz.

¹³ ADC nº 1, Relator Ministro Moreira Alves. RE 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso. RE 150.775, Relator Ministro Sepúlveda Pertence.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 522-523.

¹⁵ Exceção à destinação para a seguridade social das contribuições sociais é encontrada no art. 215, § 5º, do texto constitucional, que trata da contribuição social do salário-educação, destinado a financiar a educação básica.

3. Solidariedade como valor e princípio jurídico

Embora não esteja positivado no art. 195, nem nos demais artigos que tratam desta espécie tributária, o princípio da Solidariedade tem acentuada importância no contexto das contribuições sociais. O princípio funciona como fator “legitimante” e causa de instituição das contribuições. Encontra-se previsto expressamente no art. 3º, inciso, I, da Constituição Federal.

Antes de ser um princípio jurídico com larga aplicação no direito tributário, a Solidariedade é valor fundante do direito e já aparecia no moto da Revolução Francesa: Solidariedade é fraternidade. Ela envolve deveres de assistência e colaboração para com o próximo. A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico¹⁶. Embora amplamente utilizada, a *expressão solidariedade* sempre careceu de desenvolvimento mais preciso¹⁷.

A Solidariedade, na origem, tinha relação com a ideia de pertencimento a um grupo social que partilha de um mesmo projeto de vida. O sociólogo Émile Durkheim tratou da solidariedade na obra *Da Divisão do Trabalho Social*. Nela, o autor diferencia a solidariedade mecânica, típica das sociedades primitivas e fundadas na família, religião e no coletivismo, da solidariedade orgânica, fundadas na diferença e especialização:

“Daí resulta uma solidariedade *sui generis* que, nascida das semelhanças, vincula diretamente o indivíduo à sociedade; poderemos mostrar melhor, no próximo capítulo, por que propomos chamá-la mecânica. Essa solidariedade não consiste apenas num apego geral e indeterminado do indivíduo ao grupo, mas também torna harmônico o detalhe dos movimentos. De fato, como são os mesmos em toda parte, esses móveis coletivos produzem em toda parte os mesmos efeitos. Por conseguinte, cada vez que entram no jogo, as vontades se vem espontaneamente e em conjunto no mesmo sentido¹⁸”.

“Vê-se em que consiste essa solidariedade real: ela liga diretamente as coisas às pessoas, mas não as pessoas entre si. A rigor, podemos exercer um direito real crendo-nos sozinhos no mundo, fazendo abstração dos outros homens. Por conseguinte, como é apenas por intermédio das pessoas que as coisas são integradas na solidariedade, a solidariedade que resulta dessa integração é totalmente negativa. Ela não faz que as vontades

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

¹⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In.: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 109.

¹⁸ DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social. Tradução: Eduardo Brandão – 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 79.

se movam em direção a fins comuns, mas apenas que as coisas gravitem com ordem em torno das vontades. (...)
Mas há relações de pessoa a pessoa que, apesar de não serem reais, são tão negativas quanto as precedentes e exprimem uma solidariedade da mesma natureza¹⁹”.

Por derivar de uma situação de diferença baseada na interdependência e não mais na semelhança entre os indivíduos, a Solidariedade orgânica de Durkheim teria um perfil individualista, por meio da qual as pessoas cultivariam laços de solidariedade por necessidade e para ter acesso aos mais variados bens e serviços à disposição na sociedade. Esse viés individualista da solidariedade é também encontrado em John Rawls, quando trata do princípio da diferença, um dos fundamentos de sua teoria da justiça. O princípio da diferença, ao enunciar que eventuais desigualdades somente serão aceitas caso beneficiem os mais desiguais e toda a sociedade²⁰, seriam formulados na posição original, sob o véu da ignorância. Nessa situação, a posição de cada indivíduo no pacto social é tomada com base no seu melhor interesse individualmente considerado. Partindo dessa premissa, forçoso concluir que a Solidariedade, na teoria de Rawls, teria origem no individualismo presente no momento da fundação do pacto social.

Contra esse viés individualista da Solidariedade e, de uma forma mais ampla, contra a teoria de justiça formulada por Rawls, o francês Pierre Rosanvallon formula teoria na qual a solidariedade tem papel fundamental. Diante da necessidade de reformulação do Estado Social em razão de seu esgotamento, o contrato social deve ser modificado para alcançar uma visão diretamente política da solidariedade e buscar uma justiça redistributiva, procedimental e que se busque novas fontes de financiamento para os direitos sociais. Deve, para o autor, a solidariedade ser redefinida sob um viés redistributivo²¹.

4. A Solidariedade no Sistema Tributário

A Solidariedade tem íntima relação com o Sistema Tributário. Não obstante a adoção de um viés redistributivo ou individualista na tributação, a Solidariedade possui vigoroso relacionamento com a justiça fiscal.

Sobre o tema, pela relação com o objeto do presente trabalho, é fundamental diferenciar a Solidariedade – a denominaremos de Ampla, intrinsecamente ligada à capacidade contributiva e a qualquer tributo, da Solidariedade de Grupo, típica da parafiscalidade e das contribuições sociais com referibilidade de grupo. É dessa confusão terminológica que advém a falta de *standards* claros e seguros para a aplicação do princípio da Solidariedade das Contribuições Sociais.

¹⁹ Op. cit. p.91-93.

²⁰ RAWLS. John. Uma Teoria da Justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves – São Paulo: Martins Fontes, 1997. p.64

²¹ ROSANVALLON. *La Nouvelle Question Social. Repenser L'État-providence*. Paris: Ed. du Seuil, 1995. p. 216-220.

Como valor moral, a Solidariedade informa a capacidade contributiva. Com a aproximação entre a ética e o direito, a capacidade contributiva é ancorada na ideia da Solidariedade²². A capacidade contributiva é a expressão tributária específica dos valores supremos, justiça e solidariedade²³. A Solidariedade deve integrar a capacidade contributiva junto com a justiça fiscal. A carga tributária deve recair sobre os mais ricos. O mínimo existencial deve ser protegido da tributação e o tributo utilizado como fator de indução para reduzir a desigualdade social²⁴. Somente extraindo parte do patrimônio alheio é que poderá o Estado, na melhor medida, patrocinar e concretizar os direitos que são proclamados nos atos normativos²⁵. Ao integrar a capacidade contributiva, a solidariedade está presente em todos os impostos.

Diferente da Solidariedade Ampla, a Solidariedade de Grupo, que justifica a cobrança das contribuições sociais, não se confunde com a capacidade contributiva. Nos primórdios da Parafiscalidade, quando as contribuições começaram a ser instituídas em grande escala, a justificativa utilizada era que, pelo pagamento, o contribuinte e o grupo do qual fazia parte teriam um benefício diferenciado, ao contrário dos demais que não contribuíam. Pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo, os beneficiários arcariam com os custos dessa intervenção.

Note-se que há uma relação de custo-benefício e causalidade. Pela prestação X, o beneficiário paga Y. Não obstante, em certas situações, notadamente as situações seguradas pela Previdência Social, quando os sinistros ocorriam (morte, invalidez), o até então contribuinte demandaria prestações que seriam financiadas pelas contribuições dos demais membros do grupo. Essa relação de ajuda mútua entre os membros do grupo seria justificada pela Solidariedade do Grupo.

A Solidariedade de Grupo guarda íntima relação com o conceito original de Solidariedade já abordado no tópico anterior. No Direito Tributário, o Princípio da Solidariedade de Grupo vincula a cobrança das contribuições sociais, que passam a exibir natureza causal. Se não houver os laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal e, por conseguinte, se inexistir contraprestação estatal em favor do grupo, será inconstitucional a cobrança²⁶.

Enquanto a Solidariedade Ampla integra a capacidade contributiva, a Solidariedade de Grupo relaciona-se exclusivamente com as contribuições sociais. A confusão terminológica, pela semelhança dos termos, é evidente. A Constituição de 1988 contribuiu significativamente para esse fenômeno.

²² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 584.

²³ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3 ed. - São Paulo: Dialética, 2011. p. 323.

²⁴ PIKETTY, Thomas. O Capital no século XXI: Tradução: Monica Baumgartem de Bolle. 1. ed.: Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 492.

²⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In.: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 123.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 585.

Ao permitir, no art. 195, a criação de contribuições sociais gerais incidentes sobre o faturamento e o lucro, para o custeio de políticas de Seguridade Social voltadas para toda a população e sem relação com determinado grupo, a Constituição embaralhou as duas formas de solidariedade, tanto que são raros os manuais e livros de direito tributário que abordam a diferença. O mais comum é tratar apenas da solidariedade – de modo genérico - como fundamento para as contribuições, sem diferenciar a situação das contribuições incidentes sobre o lucro e o faturamento. Essas duas modalidades de contribuições custeiam políticas para toda a sociedade, de modo que não há Solidariedade de Grupo. São verdadeiros impostos com destinação especial²⁷, baseadas na capacidade contributiva. Se não tivessem previsão constitucional, seriam evidentemente inconstitucionais, mas por serem previstas no texto constitucional originário, não há que se falar em vício de inconstitucionalidade.

Porém, em relação às demais contribuições sociais, deve ser respeitado como fundamento e princípio de legitimação a Solidariedade de Grupo, em razão da natureza causal e da origem histórica da exação, voltada para o financiamento e custeio de benefícios direcionados para o grupo que sofre a cobrança. Essa limitação deve ser respeitada, sob pena de violação da Constituição.

Ademais, a solidariedade do Grupo não se esgota em uma atitude frente ao Estado, e opera dentro do próprio grupo: os princípios da igualdade e da proporcionalidade devem ser respeitados, servindo como princípios de legitimação e limite para a Solidariedade de Grupo. Para impedir que o princípio da Solidariedade (de Grupo) seja utilizado sem nenhuma forma de controle na instituição e majoração das contribuições sociais, balizas como o princípio da proporcionalidade, igualdade, a natureza causal e correlação entre o montante cobrado e o benefício são fundamentais, sob pena de insegurança jurídica para o sistema, injustiça fiscal e do desvirtuamento da Solidariedade de Grupo na Solidariedade Ampla, o que transformaria as contribuições sociais em verdadeiros impostos com destinação especial.

No Brasil a solidariedade (Ampla) tem sido utilizada como argumento para aumento ou instituição de contribuições sociais em hipóteses onde não há correlação alguma com o benefício recebido. Por meio do art. 4º da Emenda Constitucional n. 41/03, foi permitida a cobrança de contribuição previdenciária sobre os servidores públicos inativos e pensionistas nos valores que excedem o teto de benefícios do Regime Geral de Previdência Social. A matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3105 e 3128 e, por maioria (6 votos a 4), o Tribunal decidiu pela constitucionalidade da previsão de cobrança dos inativos e pensionistas.

Não há benefício algum para o inativo ou pensionista que contribui para seu regime de previdência. Situação bem diferente é aquela do servidor ativo que contribui com percentual considerável de sua remuneração para obter a aposentadoria ou pensão para seus dependentes, no caso de falecimento. Mas para o

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 518.

servidor inativo e para o pensionista, não há natureza causal ou sinalagma entre a contribuição e o benefício. Aliás, não há benefício algum na contribuição.

Da ementa do julgamento da ADI 3128, cujo voto condutor foi proferido pelo então Ministro Cesar Peluso, é evidente a confusão terminológica que apontamos entre a Solidariedade Ampla, fundamental nos impostos e que informa a capacidade contributiva, com a Solidariedade de Grupo:

ADI 3128 / DF - DISTRITO FEDERAL AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. (,,) 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. *Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.* Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003...²⁸

²⁸ Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3128/DF. Ementa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=33&dataPublicacaoDj=18/02/2005&incidente=2199698&codCapitulo=5&numMateria=3&codMateria=1>>. Acesso em 26 set. 2017.

Ademais, através da análise histórica das contribuições e do fenômeno da Parafiscalidade, verifica-se que o fenômeno foi construído como forma de produzir, na sociedade, um convencimento de que os novos encargos, ao contrário dos tradicionais impostos, não seriam vertidos a um fundo comum utilizável de acordo com critérios e prioridades gerais de orçamento. Pelo contrário, seriam aplicados em benefício direto daqueles que verteram suas contribuições nos termos legais. Diferentemente dos impostos, as contribuições sociais explicitam alguma prestação protetiva pelo grupo beneficiado²⁹. É por esse motivo que foram criadas. Se inexistisse essa proteção, não há fundamento para a cobrança da contribuição social.

É oportuno trazer à discussão novamente à baila no atual contexto, no qual a criação de adicionais às contribuições sociais é cogitada por governos estaduais e uma reforma da Previdência é esperada para melhorar as contas públicas. Na tentativa de equilibrar as finanças públicas, as contribuições podem se dissociar totalmente da prestação recebida, transformando-se, de maneira claramente inconstitucional, em verdadeiros impostos com destinação especial.

É por estas razões que a fixação de parâmetros claros para a aplicação do princípio da Solidariedade no âmbito das Contribuições Sociais é necessária. Propomos os seguintes parâmetros: em primeiro lugar, o fundamento de qualquer contribuição social, com exceção das incidentes sobre o faturamento e o lucro, deve se pautar pelo Princípio da Solidariedade de Grupo; em segundo lugar, deve haver relação causal entre o benefício obtido e a contribuição dispendida; a relação causal pode não ser absoluta, podendo parte do grupo ser responsável em maior medida pelo financiamento do que outros em piores condições financeiras, porém a situação não pode ser levada ao extremo e a relação causal do benefício com a contribuição ser extinta; terceiro, como parâmetro de avaliação da correlação entre o benefício e a contribuição, os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da igualdade serão fundamentais para verificação da constitucionalidade.

5. Conclusão

De evolução histórica marcada pela interação entre solidariedade e benefício obtido, as contribuições sociais são tributos que prestam ao custeio de benefícios diferenciados de certo grupo. Diante de uma maior facilidade na criação deste tipo de tributo, tendo em vista as críticas menos intensas do que na criação e aumento de tributos, e de, no sistema constitucional brasileiro, ser desnecessário observar a anterioridade anual e repartir a receita com os demais entes federativos, as contribuições sociais são uma ótima alternativa para aumentar as receitas estatais.

Nada obstante, os limites inerentes à Solidariedade de Grupo, bem como o arcabouço histórico da teoria deste tipo de tributo devem ser respeitados. Não é possível criar ou instituir contribuição social sem restringi-la à Solidariedade de Grupo, devendo os impostos financiarem as prestações sem benefício direto. Para

²⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In.: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 126.

que uma contribuição social possa ser legitimamente cobrada, devem estar presentes a Solidariedade de Grupo e a relação causal entre o benefício e a cobrança, temperada pelos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e igualdade.

6. Referências

- BALEEIRO. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- FERNANDES, Simone Lemos. Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas Leis. Belo Horizonte: Delrey, 2005.
- DURKHEIM, Émile. Da Divisão do Trabalho Social. Tradução: Eduardo Brandão – 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999
- GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3 ed. - São Paulo: Dialética, 2011.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. Parafiscalidade e solidariedade – interação e limites. In.: QUEIROZ, Luis Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.
- PIKETTY, Thomas. O Capital no século XXI: Tradução: Monica Baumgartem de Bolle. 1. ed.: Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014
- RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves – São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- ROSANVALLON. *La Nouvelle Question Social. Repenser L'État-providence*. Paris: Ed. du Seuil, 1995.
- TAYLOR, A. J. P. Bismarck: o homem e o Estadista. Lisboa: Edições 70, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume IV: Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II: Valores e Princípios Constitucionais Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.