

A SOLIDARIEDADE DO GRUPO E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Vanessa Huckleberry Portella Siqueira*

SUMÁRIO: I. Introdução – II. A Idéia de Solidariedade – III. Solidariedade e Direito Tributário – III.A. Solidariedade e Capacidade Contributiva – III.B. Solidariedade e Custo/Benefício – III.C. O Princípio Estrutural da Solidariedade: Uma Criação do STF – III.D. Limitação Constitucional de Competência *versus* Interpretação do STF; Referências Bibliográficas.

I. Introdução

No Estado da Sociedade de Riscos, a retomada do pós-positivismo ocupa posição privilegiada, trazendo no seu bojo o mote ideário do qual promanam as reflexões sobre a justiça e sobre os valores da ética, da liberdade e da igualdade.

Decerto, de uns trinta anos para cá, tem sido cada vez mais pungente a aproximação das relações entre moral e direito. O refluxo do positivismo foi o grande responsável pelo triunfal retorno à influência da filosofia kantiana, pelo que restaram enaltecidos os valores como fundamentos da ordem jurídica.

É a chamada “virada kantiana”, cujas conseqüências não convém desprezar, quais sejam: a integração da regra de justiça no imperativo categórico, par a par com a liberdade, além da positivação jurídica da norma ética abstrata. Afinal, com a releitura da obra de Kant, constata-se que a sua definição de direito transita no campo do imperativo categórico, verdadeira lei da moralidade¹. O direito, desta feita, passou a relacionar-se novamente com a ética, alijando do debate a idéia positivista, identificada pela rígida separação entre direito e moral².

Como muito bem ressalta Ricardo Lobo Torres, o livro “Uma Teoria da Justiça”, de John Rawls, constitui a certidão do renascimento destas idéias³. Como se sabe, a teoria

* Professora da Universidade Estácio de Sá. Professora contratada da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Mestranda em Direito e Economia pela Universidade Gama Filho. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro.

¹O imperativo categórico, verdadeira lei da moralidade, pode ser descrito como a fórmula de um mandamento que permite seja a máxima de uma conduta transformada em lei universal. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 112.

² *Ibidem*, p. 112.

³ *Ibidem*, p. 41.

rawlsiana encampa a idéia basilar de que a condição humana reputa-se indissolúvelmente atada à justiça na qualidade de virtude absoluta, dês que, não fosse assim, restaria aniquilada e deturpada a humanidade, já que destruída quedar-se-ia a capacidade do livre exercício da autonomia. Depreende-se disto que a teoria por Rawls concebida pressupõe o respeito ao pluralismo típico do pós-positivismo, conclamando os indivíduos ao engajamento a um genuíno processo de cooperação⁴.

Destarte, imperioso não se perder de vista que a reaproximação entre direito e moral implica em que a justiça também exija a sua consideração sob o enfoque ético, sendo certo que a nova concepção de justiça pós-positivista – ultrapassando os impasses oriundos das posições normativistas de Hans Kelsen – acusa a reaproximação entre ética e justiça e entre justiça e liberdade⁵.

Neste passo, curial atentar que, dentre as conseqüências acima ventiladas, a reaproximação entre ética e direito determinou a recuperação do ideal de solidariedade.

De feito, a solidariedade, valor presente na equação composta pelos ideais tidos como vetores da Revolução Francesa – igualdade, liberdade e fraternidade⁶ –, ocupa, no dizer de Gustavo Binbenojm, lugar de destaque não só na teoria dos direitos humanos, como também na teoria da justiça, duas das maiores conquistas éticas da civilização⁷.

A solidariedade, como se sabe, constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, plasmado no artigo 3.º, inciso I, da Carta Magna. Assim, ao arrolar, entre os objetivos fundamentais do País, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a Constituição está a corporificar os ideais que serviram de mote à Revolução Francesa⁸.

Aliás, não nos esqueçamos que a solidariedade, ao lado da liberdade, da segurança e da justiça, é valor em torno do qual o pensamento jurídico gravita até os dias de hoje.

II. A Idéia de Solidariedade

De fato, como já visto, a Constituição da República Federativa do Brasil, determinou, preponderantemente, a busca do ideal de solidariedade.

Demais disto, cumpre atentar que a solidariedade, em virtude de sua indiscutível relevância, voltou a figurar na ordem do dia. Desta feita, o ideal de solidariedade

⁴ BOLONHA, Carlos. “Duas Propostas de Justiça: Rawls e Walzer”. In: MAIA, Antonio Cavalcanti. *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 92.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*.... op. cit., pp. 04 e 05.

⁶ No entender de Ricardo Lobo Torres, solidariedade é fraternidade. *Ibidem*, p. 181.

⁷ BINENBOJM, Gustavo. “Direitos Humanos e Justiça Social: as Idéias de Liberdade e Igualdade no Final do Século XX”. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, pp. 223 e 224.

⁸ YAMASHITA, Douglas. “Princípio da Solidariedade em Direito Tributário”. In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53.

assume vultosa contribuição na busca do equilíbrio – antes inexistente frente à hipervalorização da idéia de liberdade – dos direitos fundamentais.

Segundo observa Ricardo Lobo Torres, a solidariedade não ostenta conteúdos materiais específicos, sendo concebida ora como valor ético e jurídico, ora como princípio.

A solidariedade, por qualificar-se como genuína obrigação moral, faz as vezes de catalisadora dos valores igualdade, justiça e liberdade, vinculando-os⁹.

Nesta esteira, a liberdade recebe influência da solidariedade, uma vez que esta estabelece vínculo de fraternidade entre os participantes do grupo beneficiário de prestações positivas. De outra parte, a solidariedade relaciona-se intimamente com a justiça, na medida em que cria vínculo de apoio mútuo entre os indigitados participantes¹⁰.

Não se olvide que a teoria da justiça social – e, por conseguinte, a idéia de justiça distributiva –, haurida sobre os conceitos de justiça legal de Aristóteles e de justiça geral de São Tomás de Aquino, fortaleceu o ideal de solidariedade, eis que condicionava a redistribuição de rendas à transferência de recursos da classe rica para a classe pobre, sob o necessário crivo de certas instituições sociais.

III. Solidariedade e Direito Tributário

Na qualidade de obrigação moral, a solidariedade exerce extraordinária importância no direito tributário, uma vez que a obrigação de pagar tributo afigura-se dever fundamental.

De acordo com o que preceitua Ricardo Lobo Torres, o tributo é o dever fundamental oriundo do poder de tributar que, outorgado pela Constituição da República às pessoas políticas dotadas de poder legislativo, sofre limitação dos direitos fundamentais, tendo em vista nascer no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, ou melhor, no espaço aberto pelos direitos humanos, sendo por estes totalmente limitado¹¹.

Noutro giro, em sua dimensão de valor jurídico, a solidariedade lança-se como princípio constitucional e, diante disto, apresenta estreito liame com dois princípios de justiça tributária, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do custo-benefício.

⁹TORRES, Ricardo Lobo. “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?”. In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 198 e 199.

¹⁰*Ibidem*, p. 199.

¹¹*Ibidem*, p. 181.

III. A. Solidariedade e Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva é uma decorrência da própria isonomia tributária e está expresso no artigo 145, § 1.º, da Constituição da República, relevando notar que a capacidade contributiva vai efetivar o valor justiça tributária.

Registre-se que a capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva, mandando que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza. Desta forma, onde não houver riqueza é inútil instituir imposto. Inferre-se daí que capacidade contributiva é capacidade econômica do contribuinte, significando que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.

No contexto ora analisado, importante salientar que a questão da fundamentação da capacidade contributiva tem sido o “calcanhar de Aquiles” ético da capacidade contributiva¹².

Com efeito, na concepção dos autores causalistas – adeptos, portanto, da jurisprudência dos interesses –, a causa do imposto era a capacidade contributiva, ao passo que, de acordo com os autores formalistas – partidários da jurisprudência dos conceitos –, o imposto tinha como causa a lei. Todavia, com o passar dos anos, a noção de causa do imposto tornou-se desimportante, de modo que, hodiernamente, o elemento causal – integrante da noção de imposto – assume a feição de elemento justificador, autêntico fundamento ético e jurídico do imposto, a reunir não somente a capacidade contributiva, como também a lei. Impossível, hoje, vislumbrarmos a capacidade contributiva desapegada da lei, visto que a função do imposto é captar a manifestação de riqueza, sendo certo que, para tal mister, não basta a previsão legal, é preciso que a lei instituidora do imposto mensure a capacidade contributiva. Diante do exposto, a capacidade contributiva não é causa jurídica dos impostos, mas, sim, sua justificativa ético-jurídica.

É de se acentuar que a aludida reaproximação entre direito e ética promoveu significativa mudança de rumos, já que a capacidade contributiva passou a ser justificada pela idéia de solidariedade, de forma que este modo de auxílio ao semelhante deve se traduzir na idéia segundo a qual a incidência tributária recaia mais pesadamente sobre os mais ricos, aliviando, em contrapartida, a classe menos favorecida, e poupando os que se situam abaixo do nível mínimo de pobreza, em respeito ao mínimo existencial – conjunto de condições materiais mínimas necessárias à subsistência.

III. B. Solidariedade e Custo/Benefício

A solidariedade propicia a formação de vínculo entre o Estado e o sujeito passivo da contribuição, entre o Estado e o grupo social a que o indivíduo pertence e, até mesmo, entre os participantes do mencionado grupo.

¹² *Ibidem*, p. 200.

É o que se denomina solidariedade do grupo, idéia responsável por legitimar a cobrança das contribuições sociais e econômicas, bem como por imprimir aplicação ao princípio do custo/benefício, de acordo com o qual cada um deve arcar com as despesas provocadas pelo fornecimento de serviços que o beneficiem.

Com o advento da Constituição de 1988, a solidariedade do grupo foi erigida a princípio de justiça, respaldando, destarte, a cobrança das contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre a folha de salários e a cobrança das contribuições profissionais e econômicas.

Dessume-se do esposado que, na ausência dos vínculos de solidariedade entre os que pagam e os que recebem o benefício – a acusar a inexistência de contraprestação estatal –, a cobrança da contribuição, sem dúvida, revestir-se-á de inconstitucionalidade, eis que mutilada estará a equação do custo/benefício.

Contudo, o mesmo não se dá no que tange às contribuições incidentes sobre o lucro e a movimentação financeira, posto que, em verdade, nada mais são, por suas características, do que impostos com destinação especial¹³.

Oportuno salientar que tais contribuições foram criadas com o advento da Constituição de 1988 e das posteriores Emendas Constitucionais. Repise-se que, nestas contribuições, estranhamente, não há contraprestação estatal em favor do contribuinte, implicando em que as mesmas se revistam das características ostentadas pelos impostos.

Logo, fácil concluir que, em verdade, nada mais são, como já visto, do que impostos com destinação especial, incidentes sobre a renda, sobre as vendas ou sobre as movimentações financeiras. E, assim, são instituídas e cobradas ao arpejo do que, noutra parte, preconiza a Carta Magna, quando expressamente veda a vinculação dos impostos a fundo, órgão ou despesa, consoante se pode depreender do disposto em seu artigo 167, inciso IV. No entanto, tal comentário afigura-se inteiramente despiciendo, uma vez que o paradoxo em questão fora referendado pela própria Constituição de 1988.

Ante o acima ressaltado, impróprio seria atribuir como fundamento destas contribuições a solidariedade do grupo. Decerto, a solidariedade que respalda a instituição destas contribuições é a mesma solidariedade que informa a capacidade contributiva. Isto porque, na qualidade de impostos com destinação especial, natural empunharem a justificativa que permeia a instituição dos impostos, qual seja, a capacidade contributiva baseada na solidariedade. Ademais, não se pode esquecer que o que explica a incidência destas contribuições é a riqueza das empresas e a capacidade de pagar de parcela da sociedade, visto que, indiretamente, suportam o ônus financeiro das aludidas contribuições¹⁴.

¹³ *Ibidem*, p. 202.

¹⁴ *Ibidem*, p. 204.

E o que dizer a respeito das duas contribuições sociais gerais deflagradas pela L.C. n.º 110/01: a contribuição devida pelos empregadores em caso de despedida sem justa causa, à alíquota de 10% sobre o montante de todos os depósitos referentes ao FGTS durante a vigência do contrato de trabalho e a contribuição devida pelos empregadores, pelo prazo de 60 meses, à alíquota de 0,5% sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador?

Ora, não é demais pontuar que tais contribuições foram escancaradamente criadas de modo a viabilizar o pagamento da atualização monetária das contas vinculadas do FGTS, objeto de expurgos em razão dos Planos Verão e Collor. Natural a conclusão de que a necessidade de angariar recursos para o pagamento de dívida do Governo Federal engendrou a criação destes dois tributos, os quais, como bem alerta Leandro Paulsen³, não se enquadram nas finalidades previstas no artigo 149 da Constituição da República, de modo que jamais poderiam ser cobradas apenas dos empregadores. Todavia, a despeito da flagrante ilegitimidade da cobrança, o STF, no julgamento das ADIns 2.556-DF e 2.568-DF, declarou ambas as contribuições constitucionais.

Deste modo, não é a solidariedade do grupo que legitima a tributação com base nas contribuições mencionadas, mas, sim, o vínculo efetivo entre a exigência tributária e o pressuposto econômico considerado. Não é difícil intuir, pois, que tais contribuições buscam legitimidade no princípio da capacidade contributiva.

Convém atinar que, em sendo tributos contraprestacionais, não haveria razão para a flagrante quebra da referibilidade, já que o valor cobrado a título de contribuições deveria guardar proporcionalidade em relação à atividade estatal, decorrência do fato de que a atuação estatal que constitui fato gerador das contribuições há de ser relativa aos sujeitos passivos destas, e não à coletividade em geral.

Exemplo interessante de ser abordado versa acerca da previsão, levada a efeito pela Emenda Constitucional n.º 41/2003, de contribuição a ser paga pelos servidores inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Sobreleve-se que o Supremo Tribunal Federal, quando conclamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da exigência, deslocou a argumentação lastreada pelo princípio do custo-benefício para o princípio estrutural da solidariedade, passando, desta feita, a fundamentar o fato gerador destas contribuições no princípio da capacidade contributiva dos servidores aposentados e dos pensionistas. Como se vê, a Emenda Constitucional n.º 41/2003 transmutou a natureza jurídica do regime previdenciário que, de solidário e distributivo, passou a ser encarado como solidário e contributivo.

³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 166.

III. C. O Princípio Estrutural da Solidariedade: Uma Criação do STF

A criação destes tributos, por Ricardo Lobo Torres acioimados de exóticos – quais sejam, as contribuições sociais sobre o faturamento (Cofins), sobre o lucro líquido (CSLL), sobre a movimentação financeira (CPMF) e sobre as aposentadorias dos servidores públicos –, muito embora tenha produzido significativa distorção no plano sistêmico, contou com a devida justificativa no plano teórico.

Neste diapasão, o Supremo Tribunal Federal, entre ocasionar não desprezíveis conseqüências na ordem econômica ou validar as referidas contribuições, optou pela segunda alternativa, levando a cabo a criação do princípio estrutural da solidariedade, cuja finalidade foi a de legitimar a, no mínimo, esquisita tributação.

Decerto, o que o Supremo Tribunal Federal fez foi distender a compreensão do artigo 195 da Carta Magna, dêis que optou por deslocar o fundamento das contribuições sociais do princípio do custo-benefício para o princípio da capacidade contributiva, típico dos impostos.

III. D. Limitação Constitucional de Competência *versus* Interpretação do STF

A Constituição da República Federativa do Brasil, dentre outras coisas, é peculiar pela primazia que confere à limitação das competências, cuja atribuição se dá de forma expressa e delimitada.

Verifica-se, portanto, que a Carta Magna, além de adotar a técnica da instituição de princípios, não descartou a técnica da instituição de regras de competência, de modo que o Sistema Tributário Nacional resta caracterizado ante a rigidez com que delimita as competências da União, dos Estados e dos Municípios, aliada à especificidade com que indica as hipóteses nas quais as contribuições poderão ser instituídas. Desta forma, ao intérprete afigura-se defeso ultrapassar os lindes traçados pela Constituição¹⁶.

E já que a Constituição primou por fixar os limites acima enunciados, quando estamos a tratar das contribuições sociais reveste-se de certa obviedade a constatação segundo a qual o Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social.

De parte isto, não é demais atentar que a indigitada técnica da instituição de regras de competência fora utilizada no artigo 195 da Constituição da República, sendo certo, neste sentido, que foram selecionados determinados fatos e determinada forma para a instituição de contribuições sociais, estando o Poder Legislativo, por conseguinte, sob o jugo destas regras preestabelecidas pela Carta Magna¹⁷.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004, p. 249.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. “Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70.

Noutra vertente, não há que se falar, aqui, de eventual preponderância dos princípios em relação às regras, o que poderia legitimar a tributação direta (sem supedâneo nas aventadas regras de competência), ou indireta (através da ampliação dos conceitos previstos nas regras de competência), com base no princípio da solidariedade social. Porém, consoante ensina Humberto Ávila, em sua “Teoria dos Princípios”, num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico¹⁸. Em suma: não há poder de tributar respaldado no princípio da solidariedade social segundo preconiza a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estando o Poder Legislativo vedado a selecionar fatos sobre os quais deverá recair a tributação. Do contrário, restariam afrontadas não só a segurança jurídica, como também as regras de competência¹⁹.

Ante os argumentos supra-expendidos, o Poder Legislativo jamais poderia ter deslocado o fundamento das contribuições sociais do princípio do custo-benefício para o princípio da capacidade contributiva. E o Supremo Tribunal Federal, ao chancelar tal comportamento, dilargando – sob o subreptício mote da falta de receita – a possibilidade expressiva da letra do artigo 195 da Carta Magna, cometeu imperdoável atentado à segurança jurídica dos contribuintes.

Referências Bibliográficas

- 1 - ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004.
- 2 - _____. “Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.
- 3 - _____. Teoria dos Princípios, 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- 4 - BINENBOJM, Gustavo. “Direitos Humanos e Justiça Social: as Idéias de Liberdade e Igualdade no Final do Século XX”. In: TORRES, Ricardo Lobo. Legitimação dos Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- 5 - BOLONHA, Carlos. “Duas Propostas de Justiça: Rawls e Walzer”. In: MAIA, Antonio Cavalcanti. Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- 6 - PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência, 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. “Limites à Tributação com Base na Solidariedade...”, op. cit., p. 71

7 - TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Vol. II: Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

8 - _____. "Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?". In: GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

9 - YAMASHITA, Douglas. "Princípio da Solidariedade em Direito Tributário". In: GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005.