

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA
SOCIAL:**

Direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e justiça fiscal

MAYRA MARINHO

Dissertação de Mestrado
Área de concentração: Direito Público

RECIFE, 2005

MAYRA MARINHO

**CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS CONTRIBUIÇÕES À PREVIDÊNCIA
SOCIAL:**

Direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e justiça fiscal

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

Área de concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano do Rego
Feitosa

Recife, 2005

FICHA CATALOGRÁFICA

341.378
341.379
341.380

341.39861 Marinho, Mayra
M337c Capacidade contributiva nas contribuições à Previdência Social: direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e justiça fiscal/ Mayra Marinho. - Recife : Edição da Autora, 2005.
151 f.; tab., graf.
Orientador: Raymundo Juliano do Rêgo Feitosa.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2005.

Inclui bibliografia.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Capacidade contributiva (Direito tributário) - Brasil. 3. Contribuições previdenciárias.
4. Previdência Social – Direitos fundamentais do cidadão.

I. Feitosa, Raymundo Juliano do Rêgo. II.

Título.

1.39861 (CDD-Dóris de Queiroz Carvalho)

UFPE/CCJ-FDR/PPGD/EFR-efr
08

BPPGD2005-

INTRODUÇÃO

SUMÁRIO: 0.1 Tudo se constrói sobre um grande impasse: como atrelar contribuições previdenciárias ao princípio da capacidade contributiva?; 0.2 O contribuinte: Prometeu acorrentado; 0.3 As incertezas do método, a renúncia à utopia e ciência feliz.

0.1 Tudo se constrói sobre um grande impasse: como atrelar contribuições previdenciárias ao princípio da capacidade contributiva?

A confusão doutrinária, jurisprudencial e a desordem legislativa transformam as contribuições sociais em instituto jurídico de difícil análise e compreensão, a um ponto tal que o próprio Texto Constitucional de 1988 reflete esse estado de celeuma que permeia a matéria.

Este trabalho tenta se fundamentar nos pontos obscuros e até olvidados pela doutrina. Longe da pretensão de clarear a nebulosidade das contribuições sociais (principalmente as previdenciárias) e do princípio da capacidade contributiva, esta dissertação tem por objetivo principal a tentativa de harmonização entre esses dois conceitos que, *a priori*, diante da teoria tradicional do direito tributário nem sempre se unem com facilidade.

A capacidade contributiva é princípio que deve informar a relação tributária especialmente em relação aos impostos, ou ainda aos tributos com finalidades

eminentemente arrecadatórias ou fiscais, nos termos do artigo 145, parágrafo 1º de Constituição Federal de 1988¹. Apesar da redação do supramencionado artigo, em seu parágrafo primeiro, que cita tão somente os impostos, não ficam suficientemente claras as opções do texto em envolver sobre o manto da capacidade contributiva apenas esse tipo específico de tributo. A interpretação desse dispositivo constitucional merece ser sopesada e analisada, passando a ser, assim, um objetivo mediato deste trabalho.

A junção dos conceitos *contribuição previdenciária e capacidade contributiva, a priori*, pode ser observada na medida em que as contribuições à previdência social, que juntamente com a assistência social e à saúde compõe a Seguridade Social no Brasil², obedecem ao princípio da progressividade, que é, por sua vez, derivado do princípio da capacidade contributiva, na medida que os seus contribuintes pagam parte de seus vencimentos, obedecendo a uma (realmente) pequena gradação.

Sob uma outra perspectiva, a do empregador, apenas parte da doutrina diz assemelhar-se à capacidade contributiva aquilo exposto no parágrafo 9º do artigo 195 da CF³, quando garante que as *contribuições sociais previstas no inciso I desse artigo*

¹ Constituição Federal - Art. 145. *(omissis)*

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

² Constituição Federal - Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

³ Constituição Federal - Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar
(omissis)

poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Surgem, então, diversos dilemas: essas alíquotas realmente respeitam o que apregoa o princípio da capacidade contributiva e poderiam, somente pelo fato do ínfimo aumento ou diminuição do valor a ser pago, ser caracterizadas como reflexo da capacidade contributiva? A obrigatoriedade de contribuição estaria de acordo com os parâmetros de justiça fiscal trazidos na Constituição Brasileira de 1988? O princípio da capacidade contributiva pode realmente ser aplicado às contribuições previdenciárias? O modelo de capacidade contributiva atualmente adotada serve ao intuito de aproximar o sistema tributário à justiça fiscal dos países democráticos? Esses são outros questionamentos que servirão de meio para que se cumpra o objetivo primordial do presente trabalho.

Importante ressaltar que não se pretende adotar uma postura iconoclasta em relação aos últimos acontecimentos provocados pela Reforma da Previdência trazida pela Emenda Constitucional de número 41, que modificou algumas regras que serão tratadas, *en passant*, no desenvolvimento deste trabalho.

O estudo das contribuições, não apenas das previdenciárias, deve partir da observação dos números que têm mostrado a percentagem representativa das contribuições em relação ao impacto fiscal sofrido pelo contribuinte, como sujeito passivo da relação tributária, e do Estado, como sujeito ativo, destinatário da arrecadação.

As facilidades diversas apresentadas na arrecadação das contribuições comparativamente a outros tributos (como por exemplo, a anterioridade nonagesimal das contribuições), representaram um aumento gradativo e proporcionalmente vultoso dos

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

valores cobrados, implicando em um impacto na carga fiscal suportada pelos contribuintes

4. As contribuições vêm representando cifras, ano a ano, maiores na Receita Pública dos países subdesenvolvidos principalmente, fato esse que deve ser analisado e sopesado. A partir dessas cifras, pode-se concluir que o fenômeno da tributação está passando por uma mudança de paradigma.

Tal pensamento é semelhante ao de Juan Manuel Barquero Estevan⁵ que afirma haver uma tendência que pode ser percebida nos últimos anos de um certo deslocamento das fontes de ingresso fundamentais do Estado, em virtude das quais o financiamento através de impostos pessoais sobre a renda experimentaria uma certa recessão, que viria acompanhada de um incremento em outros tipos de recursos tributários, principalmente dos impostos indiretos, mas também de outros qualificados ao menos formalmente como contribuições.

A necessidade de obter uma maior arrecadação nessa área de Seguridade Social representa apenas um dos reflexos de uma imperativa transformação de toda a estrutura erigida, modificando inclusive a forma de financiamento desse setor.

O objetivo principal da reforma da previdência foi de fazer com que a Seguridade Social, notadamente que a previdência social, não contasse com o auxílio de valores provenientes das transferências dos impostos para o financiamento de suas atividades, aproximando-se mais da idéia de seguridade em uma perspectiva de fontes atuariais e, conseqüentemente, afastando-se do financiamento do tipo misto, ou seja, daquele que conta com o auxílio de outros tributos, apesar de esse ser o modelo indicado pela Constituição Federal.

⁴ Ver anexos no final do trabalho, cujos dados virão a ratificar as colocações feitas neste trabalho.

⁵ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado Social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. P. 81.

Essa idéia de financiamento misto surge com o inchaço nas atividades correlatas à Seguridade Social, como consequência do paternalismo do *Welfare State*. Contudo, com o progressivo afastamento das idéias do Estado Social, que colocava a Seguridade Social em local de destaque, a idéia de financiamento misto precisava ser gradativamente mitigada e combatida, mas sem a necessidade de ser completamente afastada.

Partindo desse raciocínio, e diante da conjuntura que se desenhou sob a influência de idéias prevalentes na filosofia do Estado Social, fazia-se necessário ampliar o espectro de contribuintes, para que esse financiamento misto contasse com quantias mínimas da receita dos impostos. Aparentemente, o caminho mais viável e menos danoso era o da inclusão dos até então não-contribuintes, como os aposentados e pensionistas, na lista de contribuintes ativos.

Muito já se comentou a respeito da Reforma da Previdência. Esse não é o nosso objeto central de estudo, mas, como as Contribuições Previdenciárias sofreram algumas modificações face à Emenda Constitucional 41, há que se referir ao tema, principalmente para posicioná-lo como um verdadeiro divisor de águas, já que este trabalho tratará das contribuições à previdência após a Reforma feita pela Ementa Constitucional 41. É partindo das modificações impostas pela reforma que se tratará da situação das Contribuições à Previdência Social no Brasil.

É justamente a partir do tratamento um tanto desidioso dado a essa espécie tributária que se pretende demonstrar que a indelével necessidade de aproximação dos preceitos de justiça fiscal, tais como a liberdade e a igualdade, o mínimo existencial, além de outros podem ser aplicados às contribuições previdenciárias, sem que esse processo

CAPÍTULO 4

As Contribuições Sociais como Forma de Custeio da Seguridade Social

SUMÁRIO: 4.1 Noções gerais de Seguridade Social no Brasil; 4.2 O Orçamento e Financiamento da Seguridade Social e suas peculiaridades; 4.3 As contribuições sociais como espécie (*sui generis*) tributária; 4.3.1 Critério de validação das contribuições; 4.3.2 Modelo de concepção das contribuições em geral, 4.4 Regime tributário das contribuições sociais.

4.1 Noções gerais de Seguridade Social no Brasil

Não é possível dar um significado universal ao que vem a ser a Seguridade Social, pois costuma haver variações desse conceito de um ordenamento jurídico para outro, posto que é noção cuja definição está adstrita a diversos fatores, como momento histórico, experiências vivenciadas por cada Estado, estruturação das normas dentro do sistema jurídico etc.

Assim, adotando uma perspectiva formal e objetiva, no Brasil, a Seguridade Social é um conjunto de ações que se destinam a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social¹¹¹.

Deve-se observar que a Seguridade Social parece ter acompanhado a evolução do próprio Estado, notadamente na passagem do Estado Liberal para o Estado de Bem-Estar Social. A concepção de Estado Liberal se firmava na idéia de não-intervenção em atividades econômicas e até em atividades garantidoras de direitos sociais. Essa é a concepção de um Estado verdadeiramente mínimo, que se ocupava em assegurar as liberdades individuais, restringindo-se ao exercício do poder de polícia à administração da Justiça e a prestação de alguns um número bastante reduzido de serviços públicos. Entretanto, por diversas razões, dentre as quais o fato de não atender às reivindicações e clamores sociais, além de não garantir o pleno funcionamento da economia, a concepção liberal de estado ruiu, dando espaço à ideologia social¹¹².

A conjuntura na qual se insere o Estado de Bem-estar Social corresponde ao período imediatamente posterior à Revolução Industrial. O modelo de Estado-Providência se caracteriza por apresentar proteção a uma gama maior de direitos, e não apenas aos direitos fundamentais de primeira geração e aos demais itens sobre os quais se responsabilizara a anterior ideologia estatal. O Estado Social se compromete a assegurar os direitos sociais e econômicos da população.

Mesmo diante de todos os avanços da Seguridade Social, ótimos para o povo, mas péssimos para as finanças públicas, havia uma razão que impedia a continuidade na

¹¹¹ DERZI, Misabel Machado. *Contribuições para o FINSOCIAL*. IN: Revista de Direito Tributário. N 55. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. P. 109/148.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. P. 10.

concessão de benefícios: o problema do financiamento, decorrente do alto grau de proteção dos sistemas, também denominado gigantismo da Seguridade Social¹¹³.

Diante de toda essa tensão entre os benefícios providos pela Seguridade Social e os dispêndios por eles proporcionados, sobreveio a crise desse tipo de inspiração no modo de ser do Estado.

A crise do Estado de Bem-estar Social implica em uma nova perspectiva de Estado, fundamentado em idéias neoliberais, além da mudança de perfil da população que trouxe mais gasto, uma vez que passou a apresentar um menor crescimento demográfico e uma maior expectativa de vida. Diante dessa conjuntura, a reestruturação da Seguridade Social nos países foi forçosa, levando os países a repensar as prestações sociais e as suas fontes de financiamento¹¹⁴.

Na Constituição Federal de 1988, a Seguridade Social está tratada no capítulo II, do título VIII, que trata da Ordem Social, especificamente dos artigos 194 a 204. O texto original da Constituição de 1988 previa uma gama bem mais expandida de direitos de cunho social, modificados, porém gradativamente por diversas emendas, mais especificamente as de número 20 e 41. Tal fato resulta, a um passo, do processo de falência da ideologia de Estado-Providência que inspirou o texto original da Constituição de 1988, e, a outro passo, da adoção dessas idéias neoliberais, que apregoam a maior redução possível dos gastos públicos nessa área de Seguridade Social. A estrutura foi mantida, o tripé saúde/ assistência/ previdência persiste, porém algumas mudanças no financiamento dessas atividades ocorreram.

¹¹³ Observar os anexos no final do trabalho.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. P. 74/84.

As ações na área de saúde englobam a medicina curativa, preventiva e também as ações de promoção, proteção e recuperação da saúde, tendo sido conferido a essas últimas, acesso universal, independentemente do pagamento de contribuições.

Já as ações na área de Previdência Social atendem à cobertura de eventos que possam resultar em ausência (doença, morte ou invalidez) da fonte principal de renda ou de situações que exijam uma proteção especial, sobretudo quando agravadas pela má situação financeira do cidadão (auxílios para dependentes, maternidade, gestante, seguro desemprego, etc.).

Em relação à Assistência Social, destinada aos necessitados, com objetivo de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência, a velhice, a promoção da integração ao mercado de trabalho, a habilitação, reabilitação e o amparo de pessoas portadoras de deficiência¹¹⁵.

Em suma, a Seguridade Social continua a compreender determinadas ações e prestações do Estado com o fito de assegurar o cumprimento dos direitos sociais do cidadão, protegendo-os contra eventualidades, como os riscos do trabalho e contingências da própria existência humana, como a velhice, o desemprego involuntário, a maternidade, etc.

4.2 O Orçamento e Financiamento da Seguridade Social e suas peculiaridades

¹¹⁵ TOGNETTI, Sylvania Conceição. *Contribuições para o Financiamento da Seguridade social: Critérios para Definição de sua Natureza Jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. P. 9 e ss.

O financiamento da Seguridade Social pode ocorrer através de três maneiras diferentes: através de custeio próprio baseado em fontes próprias, pelo repasse de verbas provenientes de impostos, ou ainda adotando essas duas idéias, utilizando a modalidade mista de financiamento.

Historicamente, a primeira fonte de financiamento se deu sob a forma de contribuições, onde determinadas quotas eram exigidas de empregados e empregadores. Fontes e prestações eram pensadas em uma perspectiva atuarial, e apenas complementarmente recursos do orçamento fiscal eram encaminhados. Porém, à medida que foi sendo ampliado o sistema de Seguridade Social com o escopo de alcançar situações que não podiam ser previstas pelas regras atuariais existentes, cresceu a participação da receita dos impostos no financiamento da Seguridade Social, caracterizando assim um sistema misto de financiamento. Ressalte-se que há exceções a esse modelo de financiamento misto em alguns países escandinavos, onde o financiamento se dá através de recursos provenientes de impostos através de transferências orçamentárias¹¹⁶.

Na atualidade, a forma utilizada, inclusive através de previsões constitucionais, é a forma mista de financiamento, sendo que a prevalência de recursos da Seguridade Social advém das ditas fontes atuariais, ou seja, dos valores cobrados através de contribuições sociais das pessoas físicas e jurídicas que realizem os fatos geradores previstos em lei.

A própria ideologia neoliberal impõe que os repasses das verbas obtidas através de impostos interfira cada vez menos nessas searas cobertas pelas contribuições sociais. O financiamento é misto, mas a prevalência das antigas idéias liberais de sustentação do sistema de seguridade em fontes totalmente atuariais parece bastante próximo da realidade ora vivenciada.

Tal afirmação pode ser ratificada inclusive através de um valioso elemento que é o Orçamento.

¹¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *O Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. P.85.

O Orçamento da Seguridade Social não faz parte do orçamento fiscal. Na Constituição Federal de 1988, na seção II do capítulo II, que trata das finanças públicas, aparece a expressão *orçamentos* no plural, indicando a existência, na Lei de Orçamento Anual, de três orçamentos distintos. O artigo 165, parágrafo 5º da CF¹¹⁷ determina que a Lei Orçamentária Anual compreenderá o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da Seguridade Social.

Além dessas normas, há que se citar o artigo 195 da CF, que aduz que a *Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais.*

No âmbito federal, o Orçamento da Social é composto das receitas da União, das contribuições sociais e receitas de outras fontes.

As receitas da União derivam da contribuição, que é constituída de recursos adicionais do Orçamento Fiscal, fixados obrigatoriamente na lei orçamentária anual. Ademais, a União também é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, na forma da Lei Orçamentária Anual¹¹⁸.

As receitas de outras fontes, segundo o artigo 27 da Lei 8212/91, são as seguintes:

- a) as multas, a atualização monetária e os juros moratórios;
- b) a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros;

¹¹⁷ CF - Art. 165.

5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

¹¹⁸ Lei 8.212/91, que trata da organização da Seguridade Social, institui seu Plano de Custeio, artigo 16.

- c) as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens;
- d) as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras;
- e) as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais;
- f) 50% (cinquenta por cento) dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal;
- g) 40% (quarenta por cento) do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal;
- h) outras receitas previstas em legislação específica.

Já as contribuições sociais que financiarão a Seguridade Social são as seguintes:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.¹¹⁹

Por fim, cabe mencionar que a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições é administrada por diferentes órgãos: o Ministério da Previdência Social, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e a Secretaria da Receita da Fazenda - SRF. Cabe a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

¹¹⁹ Lei 8212/91, que trata da organização da Seguridade Social, institui seu Plano de Custeio, além de estabelecer outras providências, artigo 11.

Ao Ministério da Previdência Social, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais das **empresas**, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, dos **empregadores domésticos**, e **dos trabalhadores**, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição, bem como as contribuições incidentes a título de substituição¹²⁰.

À Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais das **empresas**, incidentes sobre faturamento e lucro, e **as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos**.

Consideram-se **concursos de prognósticos** todos e quaisquer concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípcas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal¹²¹.

4.3 As contribuições sociais como espécie (*sui generis*) tributária

Antes de tratar mais detidamente do tema de vinculação ou não das espécies tributárias, vale citar *a vol d'oiseau*, já que esta é questão distante do foco principal desse trabalho, a distinção entre as diversas espécies de tributos do complexo sistema tributário

¹²⁰ Lei 11.098/05 que Atribui ao Ministério da Previdência Social competências relativas à arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização de receitas previdenciárias, autoriza a criação da Secretaria da Receita Previdenciária no âmbito do referido Ministério; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003; e dá outras providências.

Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.

¹²¹ Lei 8.212/91, artigo 26, parágrafo 1º.

brasileiro. Vale ratificar, ainda, a imensa divergência doutrinária que paira sobre a matéria prejudicando o entendimento e impedindo o consenso acerca da matéria.

Taxativamente, a Constituição de 88 escolhe como espécies tributárias, conforme se depreende do artigo 145, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Trata dentro do mesmo capítulo, porém de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições parafiscais (art. 149). Tal feito deve ser olhado com atenção, pois, mesmo sem citar explicitamente essas duas últimas figuras como espécies tributárias, o Texto deixa a possibilidade de interpretação no sentido de possibilitar a utilização de diversos institutos próprios do direito tributário a esses dois institutos.

De fato, apesar de a Constituição Federal não definir o que é tributo, donde se subsume o aproveitamento da definição exposta no artigo 3º do Código Tributário Nacional¹²², prevalece na doutrina o seu conceito mais estendido, abrangendo empréstimos compulsórios e contribuições em geral¹²³.

A jurisprudência também já se pronunciou acerca da natureza jurídica dos tributos e estabeleceu uma divisão em inúmeras categorias.

Os diversos tipos de tributos foram estabelecidos a partir de suas hipóteses de incidência, conforme determina o artigo 4º do Código Tributário Nacional¹²⁴:

A) Impostos (CF, arts. 145, I, 154, 155 e 156);

¹²² Código Tributário Nacional - Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹²³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. Misabel Abreu machado Derzi atualizadora. Rio de Janeiro: Forense, 2003. P. 63.

¹²⁴ Código Tributário Nacional - Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

B) Taxas (CF, art.145, III);

C) As contribuições, que podem ser assim classificadas:

C.1) de melhoria (CF, art. 145, III);

C.2) Parafiscais (CF, art.149), que são;

C.2.1) Sociais:

C.2.1.1) de Seguridade Social (CF, art. 195, I, II e III);

C.2.1.2) outras de Seguridade Social (CF, art. 195, parag. 4º); e

C.2.1.3) Sociais gerais (FGTS, salário-educação – CF, art. 212, parag. 5º e contribuições para o SESI, SENAI, SENAC – CF art.240);

C.3) especiais:

C.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149); e

C.3.2) corporativas (CF, art. 149).¹²⁵

O impasse quanto à natureza jurídica dos empréstimos compulsórios atormentam a doutrina. De acordo com os ensinamentos de Aliomar Baleeiro¹²⁶, *receita pública é a entrada que, integrando-se no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.*

¹²⁵ STF. RE 138.284-8-CE.Voto do relator Min. Carlos Velloso, relativo ao questionamento da Lei 7.689/1988.

¹²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16ª ed. Dejalma Campos Atualizador. Rio de Janeiro: Forense, 2002. P. 126.

Assim, como os tributos são receita pública, têm também como característica o fato de ingressarem permanentemente no patrimônio público, restando subentendido que, se esses valores puderem ser devolvidos, não serão considerados tributo, isso sob a perspectiva da doutrina prevalente entre os financistas. Tal afirmação também pode ser contraditada, contudo.

Os empréstimos compulsórios são espécies restituíveis e, segundo o artigo 148 da Constituição Federal¹²⁷, há duas hipóteses de incidência para essas espécies tributárias, a primeira no caso de recursos extraordinários exigidos em casos de guerra externa ou sua iminência ou ainda de calamidade pública; a segunda hipótese existe quando os empréstimos compulsórios são cobrados para atender a investimentos de caráter relevante.

A despeito de serem empréstimos, a compulsoriedade, que é característica dos tributos devido, faz com que esse instituto mantenha algumas semelhanças que devem ser observadas. Em contrapartida, diante dos olhos da doutrina, diante das considerações da doutrina, a possibilidade de devolução fulmina o caráter tributário desse instituto.

Essas divergências podem ser parcialmente solucionadas, caso se tome como ponto de partida a Lei 4320/64. Essa lei enumera os tributos, ignorando as colocações doutrinárias em sentido oposto. Esse caráter de integração permanente é desconsiderado. Assim, parece que diante dos olhos da Lei 4320/64 e da Constituição Federal, os empréstimos compulsórios têm natureza tributária.

¹²⁷ Constituição Federal - Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Destarte, a doutrina tributária e a lei conferem caráter tributário aos empréstimos compulsórios, restando apenas a doutrina financista com a idéia de que esse instituto não possui realmente natureza tributária.

As dúvidas relativas à natureza jurídica das contribuições em geral também ocupam um considerável espaço de discussão. Conceitualmente, contribuição é o tributo vinculado, cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado¹²⁸.

Nos itens seguintes deste capítulo, serão tratados temas relacionados às contribuições no Sistema Tributário, no ordenamento jurídico e nas constituições.

4.3.1 Critério de validação das contribuições

Marco Aurélio Greco, em sua brilhante obra *Contribuições: Uma figura “sui generis”*¹²⁹, estabelece um ponto de vista extremamente esclarecedor que deve ser tomado como paradigma na doutrina. As idéias expostas a partir de agora, neste item específico, terão como base os seus ensinamentos.

As contribuições estão submetidas a critérios de validação diferentes daquele aplicável a impostos. A contribuição, por não ser imposto, nem taxa, é categoria à parte, sujeita a critério de validação distinto.

¹²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002. P. 152.

¹²⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: Uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 142 e ss.

As contribuições são figuras que se caracterizam pela disciplina finalística a que estão submetidas, pois existem para que algum desiderato seja alcançado. Justamente devido a esse fato, assumem inestimável importância quanto à relação entre contribuição (como exigência pecuniária concreta) e a finalidade a que se destina, ou seja, assume relevo a relação de causalidade entre meio, as contribuições, e fim, que pode ser intervenção, seguridade, etc.

Diferentemente do que ocorre com outras espécies tributárias, a exemplo de impostos e taxas, a validação constitucional das contribuições é dada pela finalidade visada. O eminente professor explica que existem duas posturas devem ser assumidas. Uma, insustentável, é a de estabelecer que em se tratando de uma validação finalística, todo e qualquer pressuposto adotado pelo legislador ordinário estaria validado, ou seja, a contribuição poderia ter qualquer tipo de previsão sem que isso implicasse em inconstitucionalidade, bastando que os recursos obedecessem à sua finalidade constitucional. Indiretamente, esse posicionamento ratifica a idéia de que os fins justificam os meios, hipótese de veras temerária quando se refere à tributação, pois corrobora o fato de que todo e qualquer meio utilizado seria válido, desde que sejam preenchidas as finalidades consagradas.

A doutrina em represália adota uma técnica baseada em três critérios de aferição entre os fins e os meios, aplicáveis no exame da constitucionalidade das leis instituidoras das contribuições que são: *necessidade, adequação e proibição do excesso*.

A *necessidade* determina que uma lei somente institua uma contribuição social, caso haja uma efetiva necessidade, sem a qual não seria possível atingir os fins almejados pela contribuição.

A *adequação* é a análise do resultado, ou seja, se aquela hipótese de incidência escolhida pelo legislador é adequada para atingir os fins eleitos, sem que com isso fira outro direito protegido constitucionalmente. Analisa-se a sintonia entre o fenômeno captado pela contribuição exigida e a finalidade prevista.

O último critério é a *proibição do excesso*. Ainda que exista a necessidade de instituir a contribuição e que, diante dos aspectos funcional e substancial, ela esteja adequadamente estruturada, seu dimensionamento não pode ser desproporcional à finalidade a que se destina. Se a contribuição se destina a custear benefícios da Seguridade Social, cumpre existir uma proporção entre benefícios e custeio, critério que está, em certa medida, consagrado no artigo 195 da CF, parágrafo 5º¹³⁰, ademais não se vislumbra sentido em fontes que não sejam para atender a benefícios existentes.

Em suma, embora as contribuições sejam figuras, cujas normas atendem a um critério de validação especial-finalística, em relação ao qual os parâmetros clássicos desenvolvidos pela doutrina não têm aplicação tão ampla como nos impostos e taxas, isto não significa que inexistem critérios de aferição da constitucionalidade de suas respectivas leis.

4.3.2 Modelo de concepção das contribuições em geral

As contribuições têm atendido a um modelo comum de concepção, composto pelos seguintes elementos:

¹³⁰ CF - Art. 195

§ 5º - Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

- a) Grupo – identificação do sujeito passivo através de um grupo de pessoas que pode ser social, econômico ou ainda profissional.
- b) Motivo ou razão – é uma necessidade que motiva a instituição da contribuição e pode ser inspirada em interesses os mais diversos possíveis, como desenvolvimento, proteção, etc.
- c) Entidade – Responsável por cuidar do setor. Pode ser uma autarquia federal, um órgão público, etc.
- d) Contribuição – Pode assumir a condição de fonte de recursos para aquela entidade desenvolver sua função, ou ainda pode servir, ela própria, como instrumento de equalização de preços, neutralização de distorções econômicas, etc¹³¹.

Esses critérios são espécie de elementos básicos do modelo comum às contribuições de um modo geral, não somente às sociais. É um conjunto de critérios que servem a identificar os pressupostos básicos das contribuições presentes, independentemente de seu tipo e sua destinação.

4.4. Regime Tributário das contribuições sociais

¹³¹ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: Uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 153.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 149¹³², aduz que o regime aplicável às contribuições não é o mesmo das demais espécies tributárias, mas determina que os artigos 146, III¹³³ e 150, I e III¹³⁴ devem ser aplicados.

Assim, as contribuições devem atender aos ditames mencionados no Texto Constitucional, de onde se destacam as previsões contidas nas normas gerais de Direito Tributário, como a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

As contribuições, analisando-se a partir de um aspecto geral, podem ser de melhoria, sociais, de intervenção no domínio econômico ou corporativas. Da classificação acima mencionada, oriunda da jurisprudência, as contribuições se apresentam da seguinte maneira:

1) de melhoria (CF, art. 145, III);

2) Parafiscais (CF, art.149), que são;

2.1) Sociais:

2.1.1) de Seguridade Social (CF, art. 195, I, II e III);

¹³² CF - Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹³³ CF - Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239

¹³⁴ CF - Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b);

2.1.2) outras de Seguridade Social (CF, art. 195, parag. 4º); e

2.1.3) Sociais gerais (FGTS, salário-educação – CF, art. 212, parag. 5º e contribuições para o SESI, SENAI, SENAC – art.240);

3) especiais:

3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149); e

3.2) corporativas (CF, art. 149).¹³⁵

Diante do quadro acima exposto, deve-se observar que, mesmo na categoria contribuições, existe uma incrível diversidade. As de melhoria, são bastante diferentes das parafiscais e estas, das especiais.

O artigo 149 da CF, ao tratar das contribuições (excluídas as de melhoria), adota uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras da figura. Este dispositivo prevê que as contribuições estariam na posição de verdadeiros “instrumentos de atuação” da União na área social, na área econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas.

Veja-se, contudo, que quando se toma algo como um instrumento é porque vão ser consideradas as funções e/ou a utilidade, ou seja, vislumbra-se uma finalidade. Assim, na norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística, sintonizando leis instituidoras e Constituição Federal e atendem às finalidades identificadas a partir das “áreas de atuação” qualificadas pelo artigo 149 da CF¹³⁶.

¹³⁵ STF. RE 138.284-8-CE.Voto do relator Min. Carlos Velloso, relativo ao questionamento da Lei 7.689/1988.

¹³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: Uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 135.

requisitos exigidos pela legislação então em vigor têm assegurados seus direitos adquiridos, sem que sejam atingidos pelas modificações da reforma, garantindo que os proventos das aposentadorias e os benefícios das pensões tenham paridade de reajustes e integralidade no seu valor.

CAPÍTULO 6

CONCLUSÕES-

Admissibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva nas contribuições previdenciárias dos trabalhadores com fins de proteção do direito de existir dos contribuintes

A pós-modernidade, apesar de ser analisada aprioristicamente sob um aspecto sociológico, tem provocado inúmeras reflexões no universo jurídico. Na verdade, esse termo significa um estado de cultura, resultado de um conjunto de mudanças, cujo marco inicial é o fim do século XIX e início do século XX, que provocaram a alteração das regras da ciência, das artes e da literatura.

Adicionando-se a essas transformações iniciais, houve uma verdadeira reviravolta provocada pela Revolução da Informação, que ainda está em curso. A velocidade de transmissão das informações e a ampliação das possibilidades de acesso a inúmeras formas de conhecimento parece ter derrubado as barreiras que outrora existiam no mundo. As fronteiras antes existentes ruíram, deixando transparecer um sentimento de que o mundo pós-moderno e posterior à Revolução da Informação é menor, posto que algumas dificuldades de informação foram suprimidas.

Deve-se ressaltar que a natureza jurídica do Estado, a despeito de todas essas avassaladoras transformações, ficou intacta. Houve uma reestruturação na definição de certos conceitos, como no de soberania, que diante da nova conjuntura mundial, sofreu diversas mitigações, inimagináveis à época do advento do Estado Moderno.

O Estado de Direito, centralizador da fiscalidade, o tributo surge como elemento de autolimitação da liberdade, orientado e limitado pela legalidade. É justamente nesse momento que o tributo adquire o status de coisa pública, e nele o Estado passa a localizar a sua fonte de financiamento. O tributo surge graças à abertura promovida pelas liberdades fundamentais e, como conseqüência, é totalmente limitado por elas. Ao mesmo passo que a liberdade proporciona a possibilidade de cobrança de tributos, ela serve como

limitação do poder fiscal. A controvérsia surge, porém, quando o indivíduo se depara com o abusivo exercício do poder de tributar, que vem a limitar a sua liberdade, que resta violentada pelo excesso arrecadatório ilegítimo.

O problema é que, em muitas ocasiões, os direitos fundamentais funcionam como promessas em texto legal, sem real correspondência com a realidade, funcionando como verdadeiros mitos, postos, por vezes, em posição de direitos quase que sacralizados (quando nada mais solucionar um problema, os direitos fundamentais o farão) com a incrível capacidade de se auto-interpretarem, característica essa não compartilhada com nenhuma outra norma jurídica.

A justiça fiscal e o próprio direito tributário não podem ignorar de seu âmbito de aplicação o respeito a esses direitos fundamentais, muito menos podem tomá-los como mitos, distantes da realidade do Direito Tributário, até porque o direito de tributar é o direito de matar (*the power to tax is the power to kill*).

Afastando-se dos valores e princípios que acompanham a igualdade tributária e o cumprimento dos direitos fundamentais, é absolutamente impossível a existência de um Sistema Tributário justo. A justiça fiscal é conceito indissociável da igualdade entre os contribuintes que se apresenta de diversas maneiras, mas sempre com o intuito de proporcionar justiça no âmbito do Sistema Tributário.

A igualdade surge como pilar central para a justiça fiscal e deve fazer a aproximação entre a inexorável e inarredável obrigação estatal de arrecadar, confrontada, porém, com a obrigatoriedade de respeito aos direitos fundamentais do homem. Assim, quando o Estado realiza a cobrança de tributos, principalmente, dos contribuintes de menor potencial econômico, deve ter como meta o respeito, *prima facie*, dos direitos

fundamentais, como, *e.g.*, a dignidade da pessoa humana, a igualdade, o respeito ao mínimo existencial, além de outros.

O que se almeja é o fim de situações paradoxais, como a de um indivíduo que deixa de se alimentar para pagar tributos de qualquer espécie. Cena tão corriqueiramente vivenciada, que não desperta mais estranheza. Talvez, o ponto de equilíbrio entre fenômenos tão contrastantes seja justamente a colocação dos direitos fundamentais como objeto mediador entre o poder de tributar e a necessidade de sobrevivência dos indivíduos.

Deve haver então uma regra geral, um princípio que inspire o sistema fiscal, embasando-o e adequando-o a realidade dos contribuintes, de um lado, e do Estado, do outro. É nesse âmbito que surge o princípio da capacidade contributiva, de força econômica altamente determinante, como critério avaliativo, como causa, ao mesmo tempo moral e jurídica do tributo.

Ressalte-se que é imperiosa a diferenciação dos conceitos de capacidade contributiva e capacidade econômica. A capacidade econômica é a que todos têm, pois é a aptidão dos indivíduos de obter riquezas. Enquanto que a capacidade contributiva, analisada sob o aspecto subjetivo, reporta-se à capacidade dos indivíduos de arcar com o ônus tributário de pagar tributos, ou seja, pode ser interpretada como uma capacidade econômica específica, possibilidade de suportar determinada carga tributária. A primeira só existe se houver a segunda. Podem existir capacidades econômicas, sem que estas demonstrem aptidão para contribuir.

A capacidade contributiva surge como o único princípio fundamental que respeita a todos os direitos fundamentais das constituições do Estado Social de Direito, aceitando-o, ainda, como princípio adequado à realidade, pois garante que nenhuma pessoa que possua as mesmas condições de outra seja tributada em valores superiores, pois se

deve aceitar que os iguais sejam tratados do mesmo modo. A capacidade contributiva é o instrumento para inserção e garantia de manutenção da igualdade na tributação. Através dele se reafirma o princípio de igualdade de posição dos cidadãos, diante do dever tributário de prover as necessidades da coletividade. Igualdade, perante o ônus público, significa justiça tributária no sentido pré-jurídico e pré-moral.

Diante das novas realidades diante das quais o Estado não pode jamais se afastar, a capacidade contributiva aparece como instrumento mediador entre o poder de tributar do Estado e a necessidade de atendimento da justiça fiscal, que somente será provida caso haja uma isonômica da distribuição da carga fiscal. Assim, há que se defender a aplicação da capacidade contributiva não apenas nos impostos, mas também em relação aos demais tributos, cuja estrutura se assemelhe a destes últimos, mesmo sendo eles vinculados e extrafiscais.

Seria uma leviandade afirmar que a capacidade contributiva nos impostos e nas demais espécies tributárias deveria e poderia ser aplicada pragmaticamente de maneira idêntica. Isso é impossível. Há que se valer de outros critérios para tornar viável a aplicação da capacidade contributiva em outros tributos.

Para mensurar, mesmo que imprecisamente, a capacidade de contribuir no que se refere aos impostos, são utilizados os subprincípios auxiliares da proporcionalidade, personalização, da seletividade e da progressividade, sem os quais não seria viável e até possível aferir essa capacidade de contribuir com os gastos públicos.

Veja-se, contudo, que a aplicação desses subprincípios face às contribuições previdenciárias, por exemplo, não seria legal e doutrinariamente possível, motivo que não impede de que o princípio da capacidade contributiva seja aproveitado, mas através da utilização de outro subprincípio informador.

As contribuições são figuras que se caracterizam pela disciplina finalística a que estão submetidas, pois existem para que algum desiderato seja alcançado. Justamente devido a esse fato, assumem inestimável importância quanto à relação entre contribuição (como exigência pecuniária concreta) e a finalidade a que se destina, ou seja, assume relevo a relação de causalidade entre meio, as contribuições, e fim, que pode ser intervenção, seguridade, etc. Diferentemente do que ocorre com outras espécies tributárias, a exemplo de impostos e taxas, a validação constitucional das contribuições é dada pela finalidade visada.

O artigo 149 da CF, ao tratar das contribuições (excluídas as de melhoria), adota uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras da figura. Este dispositivo prevê que as contribuições estariam na posição de verdadeiros “instrumentos de atuação” da União na área social, na área econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas. Quando se toma algo como um instrumento é porque vão ser consideradas as funções e/ou a utilidade, ou seja, vislumbra-se uma finalidade. Assim, na norma atributiva de competência para instituir a exação, tipifica-se uma validação finalística, sintonizando leis instituidoras e Constituição Federal e atendem às finalidades identificadas a partir das “áreas de atuação” qualificadas pelo artigo 149 da CF¹⁵³.

O critério a ser adotado nos tributos de natureza vinculada é o do benefício, que consubstancia uma emanção natural da capacidade contributiva, além de através de seu uso ser possível afastar eventuais injustiças fiscais.

A Previdência Social é a instituição através da qual se objetiva assegurar a solidariedade, organizando os esforços do Estado e da população economicamente ativa,

¹⁵³ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: Uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. P. 135.

com o intuito de garantir contra os riscos e contingências sociais, derivados da vida e da necessidade aos quais estão todos expostos. a previdência social - um conjunto de medidas oficiais destinadas a amparar os trabalhadores em geral em situações, previstas em lei, de cessação ou insuficiência do salário ou outra forma de remuneração. Apesar do objetivo de socorrer o segurado ser aquele classificado como primordial, há outro não menos importante: evitar a pobreza entre as pessoas que, por contingências demográficas, biológicas ou acidentais, não podem participar do processo de produção da riqueza nacional, por meio do mercado de trabalho.

Há inúmeros princípios de Direito Previdenciário, dentre os quais se destaca um princípio central, que é o da *solidariedade econômico-social*, onde existe a contribuição de alguns beneficiários em favor de outros, de acordo com a capacidade contributiva dos diferentes níveis de protegidos de oferecerem e a necessidade de receberem.

O princípio da solidariedade econômico-social é baseado em uma espécie de solidariedade forçada, que não é fruto de um espírito voluntário e humanitário. É tanto que na grande maioria das tentativas de instituir contribuições de caráter facultativo houve falhas insustentáveis, pois quem tem pouco ou nada mal pode contribuir para a sustentação eficaz do instituto, e quem tem mais não vê necessidade de contribuir, pois é auto-suficiente. Assim, conclui-se que a Seguridade Social somente adquire desenvolvimento a partir do instante em que é imposta por via legal obrigatória¹⁵⁴. Na verdade o princípio da solidariedade, mesmo derivado de uma obrigatoriedade legal, vai de encontro ao sentimento de egoísmo que parece ser indissociável da natureza humana.

Observando os princípios da Seguridade Social, pode-se comprovar de fato que a história da Previdência Social no Brasil é uma história de inclusão social. Os benefícios da

¹⁵⁴ RUPRECHT, Alfredo. *Direito da Seguridade Social*. Trad. Edilson Alkmin Cunha. Rev. Wladimir Novaes Martinez. São Paulo: LTr, 1996. P. 72.

previdência chegam a superar os programas de política compensatória, posto que devido a eles milhões de brasileiros são arrastados para cima da linha de pobreza.

Para contribuir ao financiamento da Previdência Social, trabalhadores de baixa renda estão interferindo diretamente em seu mínimo vital, pois quando a imposição peremptória das contribuições previdenciárias recai sobre o contribuinte, não se atenta para a situação pessoal e familiar do contribuinte. Tampouco seria razoável afirmar que esses contribuintes de baixa renda possuem uma real capacidade contributiva, uma vez que, *in casu*, não há signos indicadores de riqueza e pujança econômica, através das quais a capacidade contributiva se manifesta de fato. Não se pode dizer que o empregado que percebe um salário mínimo, que está inserto no rol dos contribuintes da Previdência Social, possui real capacidade contributiva. O problema dessa fórmula adotada, às vezes, alcança pessoas que não podem contribuir sem que isso afete a seus direitos fundamentais, como o de se alimentar, e portanto de existir.

O que é mais medonho é o fato de para o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada, as contribuições sociais previdenciárias poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra, conforme aduz o parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal.

Talvez a utilização de um princípio próprio, como o da proporcionalidade solucionasse o impasse. O princípio da proporcionalidade, também denominado de princípio da razoabilidade, é utilizado como parâmetro técnico no que se refere à exigência de uma ponderação de interesse de conflitos, requerendo, assim, do legislador uma concordância prática entre alguns direitos, impedindo o sacrifício desmesurado deles. Os fatores de restrição tomados em consideração são adequados à realização máxima dos direitos colidentes.

A proporcionalidade é um postulado normativo aplicativo, decorrente do caráter principal das normas e da função distributiva do Direito, cuja aplicação depende do imbricamento entre bens jurídicos e da existência de uma relação meio/fim intersubjetivamente controlável. Já que as contribuições em geral e também as previdenciárias possuem esse caráter finalístico, contribuir hoje para poder no futuro utilizar dos benefícios da previdência depois, o princípio da proporcionalidade se encaixa perfeitamente.

Não se olvide que um dos objetivos da Previdência Social no Brasil é a inclusão social, a solidariedade está presente na essência própria dos institutos previdenciários e deve estar presente também nas contribuições previdenciárias. Através da proporcionalidade e da ampliação da progressividade das alíquotas para os contribuintes pessoa física de baixa renda da previdência existe uma possibilidade de que os seus direitos fundamentais comecem, ao menos em parte, a ser respeitados pelo próprio Estado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*.

São Paulo: Saraiva, 2002.

AGRA, Walber de Moura. *Manual de Direito Constitucional (suplemento)*. São Paulo:

Revista dos Tribunais, 2004.

ALEXY, Robert. *Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales(1)*. In: Revista

Española de Derecho Constitucional. Ano 22. Nº 66. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.