

A DESAPOSENTAÇÃO E A RELAÇÃO CONTRIBUIÇÃO/BENEFÍCIO*

ELISA MARIA CORRÊA SILVA

Procuradora Federal

Especialista em Direito Processual (PUCMG, 2009), Direito Público (UnB, 2010), Direito Previdenciário (PUCMG, 2012), Direitos Humanos, Teoria e Filosofia do Direito (PUCMG, 2012) e Gestão Pública (FGV, 2016)

RESUMO: Recentemente, a Suprema Corte brasileira afirmou que é possível à lei criar o instituto da ‘*desaposentação*’. Ele permite que as pessoas aposentadas que trabalham e, por isso, pagam contribuições previdenciárias, aumentem sua aposentadoria. O instituto da ‘*desaposentação*’, porém, não se encaixa no ordenamento jurídico, porque o *princípio da contrapartida* significa, na verdade, que existe uma relação *sinalagmática*, mas não equivalente, entre as contribuições previdenciárias e a obrigação do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ‘Desaposentação’. Princípio da contrapartida. Sinalagmático. Equivalência.

ABSTRACT: Recently, the Brazilian Supreme Court has stated that it is possible for the law to create the doctrine of ‘*unretirement*’. It allows retired people who work and, therefore, pay social security contributions, to increase their retirement pension. However, the doctrine of ‘*unretirement*’ does not fit into the legal system, because the *principle of corresponding entry* actually means that there is a *synallagmatic*, but not equivalent, relationship between social security contributions and state obligation.

KEYWORDS: ‘Unretirement’. Principle of corresponding entry. Synallagmatic. Equivalence.

* Artigo recebido em 29/3/2018 - Aprovado em 14/4/2018

Introdução

O debate acerca da Previdência mantém-se em pauta por sua própria relevância, tendo-se incrementado com o julgamento da tese da desaposentação pelo Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário nº 661.256/DF (BRASIL, 2016).

Nesse julgamento, não se declarou a inconstitucionalidade da desaposentação, mas a inexistência de previsão legal do instituto. Afirmou-se a constitucionalidade do art. 18, § 2º, da Lei nº 8.213/91 (BRASIL, 1991b), que impede sua acolhida. Nada obsta, porém, seja a desaposentação introduzida no ordenamento pela via legislativa. De fato, tramitam vários projetos de lei com esse objetivo¹.

A comoção social em torno do tema da desaposentação funda-se, primordialmente, em um raciocínio sinalagmático explícito ou implícito, que permeia desde conversas informais até a produção acadêmica a respeito, sustentando uma necessária equivalência entre as contribuições previdenciárias do segurado e a prestação previdenciária estatal.

Um dos principais argumentos a favor da desaposentação ampara-se no *princípio da contrapartida*, que, afirma-se, impõe essa correlação de equivalência entre as contribuições previdenciárias vertidas e os benefícios previdenciários auferíveis, ou, ao menos, que à contribuição exigida corresponda alguma contraprestação estatal ao contribuinte. Veja-se a respeito o voto da Ministra Rosa Weber no citado Recurso Extraordinário nº 661.256, de 2016:

A filiação à previdência, portanto, é um vínculo de mão dupla, em que previstas, de um lado, receitas para o regime previdenciário e assegurada, de outro, alguma retribuição do segurado obrigatório em face das contribuições recolhidas ao sistema, mesmo sendo o regime de repartição simples e não de capitalização (BRASIL, 2016, p. 146).

Neste artigo, questionar-se-á se tal premissa pode ser extraída do princípio da contrapartida na atual fase do sistema previdenciário brasileiro.

Partindo do cerne da controvérsia relativa ao conceito do princípio da contrapartida – a existência ou não de uma relação, geralmente denominada ‘sinalagmática’, de equivalência entre as contribuições vertidas e os benefícios previdenciários auferidos –, analisar-se-á a natureza jurídica das

¹ Em rápida pesquisa no sítio da Câmara dos Deputados na internet, identificaram-se os Projetos de Lei nºs 2.682/2007, 3.884/2008, 1.168/2011, 7.842/2014, 1.990/2015, 2.920/2015, 3.541/2015, 6.576/2016 e 7.098/2017 e o Projeto de Lei Complementar nº 396/2008, que possibilitam a desaposentação ou alguma forma de recálculo do benefício do aposentado que retorna ao trabalho. No sítio do Senado, encontraram-se os Projetos de Lei do Senado nºs 91/2010 e 172/2014, o Projeto de Lei da Câmara nº 78/2006, que instituiu a desaposentação e foi integralmente vetado, e o Projeto de Lei de Conversão nº 15/2015, que teve vetado, dentre outros, o dispositivo que previa a desaposentação.

contribuições previdenciárias dos segurados, buscando identificar essa relação sinalagmática e seu sentido.

Em seguida, procurar-se-á explicitar o significado do princípio à luz do sistema de repartição simples adotado pelo Regime Geral de Previdência Social e em correlação com o princípio da solidariedade, para, ao final, verificar se o ordenamento comportaria a introdução legislativa do instituto da desaposentação.

O cerne da controvérsia

Analisando doutrina e jurisprudência, em especial o Recurso Extraordinário nº 661.256 (BRASIL, 2016) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105 (BRASIL, 2004), constata-se que a discussão relativa à natureza da contribuição previdenciária do segurado permeia a controvérsia acerca da abrangência do princípio da contrapartida.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 661.256 (BRASIL, 2016), o Ministro Roberto Barroso destacou a natureza de tributo *vinculado* da contribuição previdenciária do segurado, o que fundamentaria a exigência da *contrapartida* estatal:

O que está em discussão nos presentes recursos é uma questão diversa, referente à validade de fazer incidir a contribuição já prevista no art. 195, II – incidente não sobre proventos, mas sobre os rendimentos do trabalho – sem que se atribua ao trabalhador o conjunto de vantagens **tipicamente associados a essa forma de tributação vinculada** (BRASIL, 2016, p. 46, grifo nosso).

Em seu voto no mesmo Recurso Extraordinário nº 661.256, a Ministra Cármen Lúcia lembrou que a natureza da contribuição previdenciária do segurado já fora objeto de análise, para fins de aferir a abrangência do princípio da contrapartida, no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105:

No julgamento da ação direta de inconstitucionalidade n. 3.105, o Plenário deste Supremo Tribunal assentou a constitucionalidade das contribuições dos servidores públicos inativos, vencida a tese da Relatora, Ministra Ellen Graice, pela qual “*a instituição de nova exação previdenciária só se justifica[ria] com o estabelecimento de novo benefício*” (voto vencido, Ministra Ellen Gracie, ADI n. 3.105, DJe 18.2.2005, fl. 19).

Aquele debate tangenciava o que se tem no presente: a instituição de contribuição sem contraprestação em benefícios afrontaria o “*caráter*

retributivo do regime de contribuição previdenciária” (voto vencido, Ministra Ellen Gracie, ADI n. 3.105, DJe 18.2.2005, fl. 20). A questão então posta era se poderia uma emenda constitucional onerar os servidores aposentados com nova contribuição previdenciária, desvinculada de benefício futuro, instituindo um “*tributo sem causa*”. Este Supremo Tribunal decidiu com base no caráter tributário da contribuição social e no princípio da solidariedade (BRASIL, 2016, p. 326-327, *sic*, grifos do autor).

No julgado trazido a lume pela eminente Ministra, o Supremo Tribunal Federal afastou a necessidade de equivalência entre as prestações do contribuinte e do Estado com base no caráter tributário da contribuição, aliado ao princípio da solidariedade, sem, contudo, adentrar nos meandros da disciplina tributária.

De fato, com o advento da Constituição de 1988, a natureza tributária das contribuições previdenciárias restou assentada pelo Supremo Tribunal Federal, superando considerável dissensão doutrinária (FARIAS, 1995, p. 84-85 e 83).

Fixada a natureza tributária da contribuição previdenciária do segurado – embora ainda resistam a tanto autores renomados do Direito Previdenciário, como Wladimir Novaes Martinez (2011), passou-se a perquirir sua classificação nas categorias de tributos, como sintetiza o Ministro Cezar Peluso na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105:

Admitida, pois, como suposto metodológico indiscutível, a natureza *tributária* das contribuições, toda a divergência teórica reduz-se-lhes à classificação no quadro dos tributos e, nisto, enquanto parte da doutrina sustenta que não constituiriam espécie autônoma, senão exigências patrimoniais que ora se revestem das características dos impostos, ora assumem os contornos de taxas, segundo a materialidade dos fatos geradores, outra corrente lhes adjudica autonomia conceitual por conta do assento constitucional das finalidades e da destinação do produto da arrecadação (BRASIL, 2004, p. 197).

Américo Lacombe (1991, p. 134, grifo nosso) defende que “a contribuição dos trabalhadores [...] tem a natureza de taxa, porquanto está **vinculada** a uma atuação estatal”, enquanto nosso Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 74-75, grifo nosso), por outro lado, vislumbra o instituto como autêntica contribuição: “a contribuição previdenciária dos empregados e segurados do INSS são, estas sim, **sinalgmáticas**. Aí existe contribuição como espécie”.

Pode-se identificar em ambas as compreensões o vínculo sinalagmático (relação bilateral) entre a contribuição previdenciária do segurado e a atuação estatal.

O cerne da controvérsia reside na caracterização do vínculo entre a contribuição e a contraprestação estatal, pois a medida dessa relação sinalagmática é o que permeia e condiciona a perspectiva do princípio da contrapartida na defesa de institutos como a desaposentação.

Classificação dos tributos

Em relação à classificação dos tributos, ensina o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016):

duas correntes podem ser apresentadas com presença na doutrina e na jurisprudência:

A) uma que subsume tanto os *empréstimos compulsórios* (tributos causais e restituíveis) quanto as *contribuições parafiscais ou especiais* (impostos afetados a finalidades específicas ou finalísticos) nas figuras do imposto ou da taxa (Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, entre outros); e

B) outra que vê as contribuições divididas em duas espécies: contribuições de melhoria e contribuições especiais (Geraldo Ataliba, parcialmente, e Carlos Mário da Silva Velloso, v.g.) (COÊLHO, 2016, p. 396, *sic*, grifos do autor).

Marco Aurélio Greco (1972), Américo Lacombe (1991) e José Eduardo Soares de Melo (2003, p. 154) enquadram as contribuições previdenciárias na categoria de ‘taxa’, enquanto Ataliba (2011, p. 147) distingue uma das outras conforme “a atuação estatal, posta no núcleo da h.i. [hipótese de incidência], esteja referida direta ou indiretamente ao obrigado”.

Ponto comum entre ambas as correntes reside na doutrina dos tributos vinculados e não vinculados, assim sintetizada pelo Professor Coêlho (2002):

Predica dita teoria que os fatos geradores dos tributos são vinculados ou não vinculados. O vínculo, no caso, dá-se em relação a uma atuação estatal. Os tributos vinculados a uma atuação estatal são as taxas e as contribuições; os não vinculados são os impostos. Significa que o *fato jurígeno genérico* das taxas e das contribuições necessariamente implica uma *atuação do Estado*. No caso das taxas, esta atuação corporifica ora um ato do poder de polícia (taxas

de polícia), ora uma realização de serviço público, específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição (taxas de serviço). Na hipótese da contribuição de melhoria, a atuação estatal materializa-se através da realização de uma obra pública capaz de beneficiar ou valorizar o imóvel do contribuinte. Nas contribuições previdenciárias, é *benefício* à pessoa do contribuinte ou de seus dependentes. O *fato gerador*, como é usual dizer, ou o *fato jurígeno*, como dizemos nós, ou, ainda, a *hipótese de incidência*, como diz Geraldo Ataliba, implica sempre, inarredavelmente, *uma atuação estatal*. Exatamente por isso as taxas e as contribuições de melhoria e previdenciárias apresentam hipóteses de incidência ou fatos jurígenos que são *fatos do Estado*, sob a forma de *atuações* em prol dos contribuintes. Com os impostos as coisas se passam diferentemente, pois os seus fatos jurígenos, as suas hipóteses de incidência, são fatos necessariamente estranhos às atuações do Estado (*lato sensu*). São fatos ou atuações ou situações do contribuinte que servem de suporte para a incidência dos impostos, como, v.g., ter imóvel rural (ITR), transmitir bens imóveis ou direitos a eles relativos (ITBI), ter renda (IR), prestar serviços de qualquer natureza (ISQN), fazer circular mercadorias e certos serviços (ICMS). Em todos estes exemplos, o "fato gerador" dos impostos é constituído de situações que não implicam atuação estatal, *daí o desvínculo do fato jurígeno a uma manifestação do Estado* (CTN, artigos 16, 77, 78 e 81) (COÊLHO, 2002, p. 69, *sic*, grifos do autor).

A partir desse vínculo, e da decorrente relação sinalagmática entre a contribuição previdenciária do segurado e a contraprestação estatal, tem-se afirmado uma necessária equivalência entre ambas, como asseverou o Ministro Roberto Barroso, em aparte ao voto do Ministro Edson Fachin (Recurso Extraordinário nº 661.256, 2016): “[...] no entanto, eu acho que o legislador tem que colocar alguma coisa no lugar do benefício correspondente à contribuição previdenciária no período a maior, sob pena de se cobrar uma contribuição que, a meu ver, é um tributo vinculado, sem oferecer nenhum tipo de benefício” (BRASIL, 2016, p. 221).

Anteriormente, já afirmara o Ministro Marco Aurélio na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105: “Ora, para fazer caixa, é possível, **sem uma contraprestação**, lançar mão da contribuição? Não, Presidente. A exação que se cobra, hoje em dia, surge, a meu ver, como um verdadeiro imposto” (BRASIL, 2004, p. 337, grifo nosso).

Na mesma oportunidade, a Ministra Ellen Gracie, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105 (BRASIL, 2004), equiparou a falta de equivalência entre as prestações estatal e do contribuinte ao rompimento da relação sinalagmática:

A emenda nº 41/03, em seu art. 4º, portanto, quebra o **sinalagma** da relação jurídica previdenciária, forçando aposentados e pensionistas a efetuarem verdadeira ‘**doação**’ de parte de seus proventos em nome do princípio da solidariedade intergeracional que, embora respeitável, nem por isso faz tábula rasa de outros princípios de igual dignidade constitucional, como a garantia contra a bi-tributação (CF, art. 154, I) e o princípio do não-confisco (CF, art. 150, IV) (BRASIL, 2004, p. 148, grifos nossos).

Geralmente invocam-se os princípios previdenciários – com destaque para o princípio da solidariedade –, o sistema de repartição simples e o conceito de princípio da contrapartida limitado ao equilíbrio financeiro e atuarial do sistema para afastar a referida relação sinalagmática da mera equivalência entre contribuição e prestação estatal.

O Ministro Cezar Peluso, por exemplo, na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105, destacou a conjugação entre o caráter contributivo do regime previdenciário e os princípios da solidariedade, universalidade, seletividade e distributividade:

Sem avançar compromisso quanto à constitucionalidade ou inconstitucionalidade das modificações impostas, sublinho mais uma vez que, com o advento da Emenda nº 41/2003, o regime previdencial deixou de ser **eminente contributivo** para se tornar **contributivo e solidário**, como se infere límpido à redação que emprestou ao art. 40, caput, da Constituição da República.

[...]

O regime previdenciário assumiu caráter **contributivo** para efeito de custeio equitativo e equilibrado dos benefícios, mas sem prejuízo do respeito aos objetivos ou princípios constantes do art. 194, § único, quais sejam: i) universalidade; ii) uniformidade; iii) seletividade e distributividade; iv) irredutibilidade; v) equidade no custeio; vi) diversidade da base de financiamento. Noutras palavras, forjou-se aqui um regime híbrido, submisso a normas de direito público e caracterizado, em substância, por garantia de pagamento de aposentadoria mediante contribuição compulsória durante certo período, o que lhe define o predicado contributivo, sem perda do caráter

universal, seletivo e distributivo.

Os elementos sistêmicos figurados no “tempo de contribuição”, no “equilíbrio financeiro e atuarial” e na “regra de contrapartida” não podem interpretar-se de forma isolada, senão em congruência com os princípios enunciados no art. 194, § único da Constituição (BRASIL, 2004, p. 221-229, grifos do autor).

Em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 661.256/DF (BRASIL, 2016), o Ministro Gilmar Mendes destacou o princípio da solidariedade como limitador do raciocínio sinalagmático de equivalência:

De fato, no modelo brasileiro, **não há uma correlação sinalagmática entre as contribuições acumuladas e os benefícios concedidos** – muito embora deva ser considerada uma adequação entre receita e dispêndio, a se manter o equilíbrio atuarial. Tal premissa está fundamentada no **princípio da solidariedade**, que norteia o nosso modelo de seguridade social e exige a conjugação de esforços por parte de uma coletividade para a manutenção do sistema, independentemente de uma correlação estrita com uma contrapartida específica para a contribuição concedida.

Não destoam, portanto, do sistema previdenciário brasileiro, à luz do **princípio da solidariedade**, o entendimento de que a exigência da contribuição não resulta, direta e imediatamente, em uma legítima expectativa de um direito do recebimento de um benefício em contrapartida. A concessão do benefício, ao contrário, requer o cumprimento das exigências previstas nas normas infraconstitucionais que regulam a matéria, por expressa determinação constante do artigo 201 da Constituição Federal.

Sob moldura fática diversa, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de manifestar-se a respeito, em mais de uma oportunidade, assentando o entendimento no sentido de que **da imposição da contribuição não decorre, necessariamente, um aumento proporcional no benefício**.

Refiro-me, entre outros julgados, ao que foi decidido na ADI 1.441-DF. [...]

Ora, no referido julgamento, diante de hipóteses em que se impunha ao segurado uma contribuição incidente sobre o benefício na inatividade, não se identificou nenhuma inconstitucionalidade na escolha legislativa adotada,

ainda que ausente uma comutatividade estrita entre a contribuição exigida e eventual aumento nos benefícios, na perspectiva particular do segurado.

Se, naquela oportunidade, portanto, não se considerou inconstitucional a inobservância da referida comutatividade, com muito mais razão não se deveria invocá-la, nesta hipótese, para se fundamentar um pedido de majoração do benefício, em razão da opção voluntária do segurado de retornar ao mercado de trabalho.

[...]

Atualmente, assim, a legislação em vigor reforça a necessidade de contribuição universal, em concretização ao **princípio da solidariedade, sem vinculá-la a nenhum benefício em contrapartida específica**. Nesse contexto, portanto, é que se insere a norma prevista no artigo 18, §2º, da Lei 8.213/91, acima especificada (BRASIL, 2016, p. 257-262, grifos nossos).

Na mesma oportunidade, a Ministra Cármen Lúcia destacou, em seu voto, além do princípio da solidariedade, a lógica do sistema de repartição:

A vinculação linear e objetiva entre o pagamento de contribuição previdenciária e a fruição de benefício financeiramente proporcional **contraria a lógica do sistema de repartição**, fazendo da seguridade social o que, constitucionalmente, ela não é.

[...] 41. O **princípio da solidariedade** eleva a dignidade da pessoa humana à tutela coletiva, ao patamar social, implementando-se como política concreta de Estado, consagrada pelo esforço coletivo de todos em favor de todos, e instrumentalizada para além da exclusiva lógica financeira da capitalização que, fechada em si, não demonstra compromisso com a justiça social e a distribuição de renda: [...] (BRASIL, 2016, p. 329-332, grifos nossos).

Já o voto do Ministro Edson Fachin no mesmo Recurso Extraordinário nº 661.256 baseou-se numa visão sistêmica do princípio da contrapartida, afastando qualquer possibilidade de incidência deste na relação individual contribuinte-Estado:

A regra da contrapartida, prevista no artigo 195, §5º, da CF, significa que não se pode criar um benefício ou serviço da seguridade social sem a correspondente fonte de custeio. É a preocupação do constituinte com o **equilíbrio financeiro e atuarial do sistema** de previdência, mas não está a

significar que nenhuma contribuição poderá ser paga sem a necessária correspondência em benefício previdenciário (BRASIL, 2016, p. 218, grifo nosso).

Como visto, o caráter sinalagmático das contribuições previdenciárias dos segurados certamente advém da sua classificação como tributos vinculados, quer sejam estes considerados taxas, quer *contribuições especiais* (COÊLHO, 2016).

O sistema jurídico, entretanto, manifesta-se uno e coeso. Impossível atribuir certas características a determinado instituto do ângulo do Direito Tributário e, ao mesmo tempo, vislumbrar nele características opostas quando se o apreende do ponto de vista do Direito Previdenciário.

Tampouco se deve sucumbir à ideia simplista de que os princípios e objetivos previdenciários temperariam a categoria tributária, criando um instituto híbrido.

Os princípios previdenciários justificam a opção legislativa de diferenciar o regime jurídico das contribuições previdenciárias, como constatou o Ministro Cezar Peluso na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105:

Esse tratamento tributário diferenciado encontra justificação no conjunto de elementos político-normativos representados pelo caráter contributivo do sistema, pela obrigatoriedade de equilíbrio atuarial e financeiro, pelo imperativo de solidariedade social, pela distribuição equitativa dos encargos do custeio e pela diversidade da base de financiamento [...] (BRASIL, 2004, p. 234).

Tais princípios, entretanto, não determinam a natureza jurídica do instituto. Resta aos juristas perquirirmos tal natureza até alçar solução que se coadune com o ordenamento (COÊLHO, 2002).

Análise dos tributos vinculados

O fato que instaura a relação jurídica tributária, denominado *fato gerador*, *fato jurígeno* ou *hipótese de incidência*, determina a natureza do tributo (COÊLHO, 2002).

Já se afirmou que, se esse fato consistir numa atuação estatal, tratar-se-á de tributo vinculado, como explicita Heron Arzua (1975):

[...] na esfera tributária, [o Estado] tem optado por duas fórmulas que o atual estágio de elaboração doutrinária do direito tributário lhe oferece: ou escolhe um fato (ou uma situação) (econômica ou jurídica) qualquer,

indicativo, às mais das vezes, de riqueza, que, se acontecido e quando acontecido, instaura a relação jurídica tributária, desencadeando todas as conseqüências previstas na norma tributária, ou elege a atuação estatal como fulcro de legitimação da receita a ser exigida. E o exame de toda a Constituição, no que concerne ao regime jurídico tributário, indica que as espécies de tributo ou são *vinculadas* a uma atividade estatal ou não. Em função desse critério, adotado pela Constituição, identificar-se-á o tributo que se quer considerar (ARZUA, 1975, p. 16-17, *sic*, grifo do autor).

Por isso, Geraldo Ataliba (2011) defende que a classificação dos tributos toma por critério a análise da hipótese de incidência:

52.5 Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas, uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal.

Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal – em tributos vinculados e tributos não vinculados (ATALIBA, 2011, p. 123-132, grifo nosso).

Outro ponto que se destaca é a relação pessoal do contribuinte com o fato gerador consubstanciado na atuação estatal, ou *referibilidade*:

80.1.1 Outro traço essencial da figura financeira da contribuição, que parece ser encampado - pela universalidade de seu reconhecimento e pela sua importância, na configuração da entidade - está na circunstância de relacionar-se com uma **especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes)**. Daí as designações doutrinárias *special assessment, contributo speciale, tributo speciale, etc.*

80.2 Em outras palavras, se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição - tal como universalmente entendida - que os **sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa**

especial, a elas respeitantes, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como "especial" [...] (ATALIBA, 2011, p. 195, grifos nossos).

Ataliba (1978) analisou a contribuição para o Funrural (art. 15, I, Lei Complementar nº 11, de 25/05/1971, com redação da Lei Complementar nº 16, de 30/10/1973), aplicando o critério ora exposto:

Sabe-se que a obrigação tributária nasce com a concreta ocorrência de um fato jurígeno (a que a lei confere a força jurídica) apto a fazer nascer **in concreto** cada obrigação. Conforme certas peculiaridades deste fato, hipoteticamente descrito em lei, a obrigação dele nascida será de tributo vinculado ou não.

Pois o legislador sempre erigirá em hipótese de incidência uma atuação qualquer do poder público – ou um efeito desta, ou uma relação fática qualquer desta com o obrigado – ou um outro fato qualquer, que nenhuma relação guarda com a atuação do poder público (embora sempre se relacione de fato com o obrigado).

[...]

Se a sua hipótese de incidência consistir, por exemplo, na a) prestação (pelo Estado) de um serviço, b) a dispensa (pelo Estado) de um favor, c) o oferecimento (pelo Estado) de uma utilidade, d) a remoção (pelo Estado) de um obstáculo – tudo referentemente à pessoa que irá figurar como sujeito passivo da obrigação – então, estar-se-á diante de tributo vinculado (exatamente vinculado àquela atuação, a, b, c, d, etc.).

Se, pelo contrário, a hipótese de incidência configurar outro fato qualquer, que não importe ou signifique uma atuação do Estado (como a transferência de um bem, um empréstimo de dinheiro, um pagamento) – sempre entre pessoas privadas – estar-se-á diante de um tributo não vinculado; quer dizer, a hipótese de incidência do tributo não é vinculada a qualquer atuação pública.

[...]

A Lei Complementar 11/71, colocando como hipótese de incidência da contribuição que criou (art. 15, I) um fato que não consiste numa atuação estatal, modelou um imposto (art. 16 do CTN).

Efetivamente, o fato descrito na lei **sub examine** – cujo acontecimento

causa o nascimento da obrigação – **não** consiste numa atuação estatal. Não é nem a prestação de um serviço público, nem a sua disponibilidade (art. 18, I, da Constituição), nem obra pública (art. 18, II) (ATALIBA, 1978, p. 132, grifos do autor).

A doutrina acrescenta à análise a base imponible ou base de cálculo, eis que a medida do tributo vinculado permite identificar a atuação estatal, além de revelar a dita *referibilidade*:

O critério da taxa é o custo da atividade pública, repartido pelos seus diretos destinatários (os usuários dos serviços públicos).

67.4 O das contribuições é a **grandeza do benefício especial que o particular recebe da atuação estatal, independente do custo desta atuação ou especial despesa que o estado é obrigado a realizar, por sua causa**. É universal a qualificação de "especial" que se dá às contribuições. É que se reconhece que **certas pessoas, de uma atividade geral - voltada para todos, para a comunidade - recebem especial vantagem; ou causam especial detrimento ao estado, ao contrário da generalidade dos demais integrantes da comunidade**. Daí decorre que "especial" é também o círculo dos contribuintes, no sentido de que têm um *quid plus*, diante do estado (em relação à generalidade das pessoas) (ATALIBA, 2011, p. 173, grifos nossos).

Verifique-se a análise da base de cálculo da contribuição para o citado Funrural (art. 15, I, Lei Complementar nº 11, de 25/05/1971, com redação da Lei Complementar nº 16, de 30/10/1973), realizada por Arzua (1975):

Outra questão prévia para a investigação da categoria tributária concerne à base imponible – o aspecto financeiro da hipótese de incidência.

BASE IMPONÍVEL. A base imponible do tributo em foco é o **valor comercial dos produtos rurais**. Com isso se afasta a tênue possibilidade de o aludido tributo ser taxa. A base de medida deve guardar correlação com a materialidade da hipótese de incidência, como seu atributo mensurável. Ora, é sensível que o valor comercial do produto não é instrumento de medida de qualquer atividade estatal, nem por ventura se constitui consequência dessa atuação.

[...]

Em verdade, a base imponible é aspecto indissociável do pressuposto material da incidência devendo ser um dado ínsito dele ou sua decorrência

necessária, sob pena de descaracterização do tributo que se pretendeu instituir. A base de medida deve, como regra, derivar da materialidade da hipótese de incidência; no entanto, quando isto inoocorre, a base imponible é que passa a ser o dado para se conhecer o aspecto objetivo da hipótese de incidência. *In casu*, é o que efetivamente acontece. A definição da base imponible, reforçada pela conceituação do sujeito passivo desnuda a verdadeira materialidade da hipótese de incidência do tributo previdenciário rural. O raciocínio pode ser assim desenvolvido: se a base imponible é o valor comercial dos produtos rurais (art. 15, I), se o produtor deve o tributo toda vez que os vende a adquirente, consignatário ou cooperativa (art. 15, I, a), ou sempre que, por ele próprio industrializados, vende-os a consumidor, no varejo, ou a adquirente domiciliado no exterior, então a situação escolhida como necessária e suficiente à instalação da obrigação tributária é a operação de venda ou consignação de produto rural, *in natura* ou simplesmente beneficiado, pelo produtor, ou de produto rural por ele manufaturado, a comprador qualquer, situado no País ou no exterior. Aí está revelada em todas as letras a materialidade da hipótese de incidência do tributo previdenciário rural e, de conseguinte, a sua natureza jurídica tributária específica. É, em suma, um típico *imposto* de vendas unifásico (ARZUA, 1975, p. 68, 75-77 *sic*, grifos do autor).

Para quem defende que a contribuição previdenciária do segurado constitui subespécie de tributo vinculado, a base de cálculo também socorre na sua diferenciação da *taxa*:

60.4 Daí poder-se acrescentar, aos traços distintivos dos dois tributos, mais este:

A base imponible na taxa é uma dimensão da própria atuação estatal, enquanto na contribuição base é uma medida da circunstância intermediária (no caso da contribuição de melhoria, medida da repercussão – a valorização – da atuação), ou uma combinação de ambas as medidas como postula Aires Barreto (ATALIBA, 2011, p. 151).

Il fondamento giuridico, perciò, del tributo speciale consiste o nel particolare vantaggio del singolo o nella maggiore spesa dell'ente pubblico; e poichè in alcune situazioni di fatto i due elementi concorrono a giustificare l'imposizione, la legge può ragguagliari il tributo o all'uno o all'altro, **oppure stabilire che per la sua determinazione debba tenersi conto di entrambi**

[...] (GIANNINI, 1974, p. 58, grifo nosso).

Em resumo, para Coêlho (2012),

é óbvio que as contribuições enunciadas no art. 149 e no 195 da Constituição da República, dispositivos genéricos, somente serão verdadeiras contribuições se nelas estiverem presentes três requisitos intratáveis:

a) o fato jurígeno que der causa à obrigação tributária necessariamente deverá ser uma *atuação estatal* voltada a determinado grupo de pessoas, perfeitamente identificáveis.

b) a base de cálculo necessariamente deverá ser uma *dimensão* do fato jurígeno, do fato-evento, da hipótese de incidência da norma. Deve levar em conta a atuação do Estado e não as *características do contribuinte...*;

c) os contribuintes devem ser necessariamente os beneficiários da *atividade estatal* (nexo de referibilidade) [...] (COÊLHO, 2012, p. 129).

Natureza jurídica da contribuição previdenciária do segurado

Limita-se o presente trabalho a questionar a natureza jurídica da contribuição social dos trabalhadores e demais segurados do Regime Geral de Previdência Social – nos termos do art. 195, II, da Constituição (BRASIL, 1988) –, a que aqui se faz referência como ‘contribuição previdenciária do segurado’.

O legislador estabeleceu condições diversas para a exação, discriminando grupos de contribuintes e estabelecendo, para cada grupo, uma base de cálculo da contribuição que categorizou sob o nome de salário de contribuição mensal. Por isso, “para o estudo das contribuições a cargo dos segurados do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, devemos examinar primeiramente as definições que são dadas ao salário de contribuição” (CASTRO; LAZZARI, 2010, p. 265).

Analisando-se as diversas definições de salário de contribuição, discriminadas de acordo com as categorias de segurados, pode-se afirmar, em resumo, que

a contribuição previdenciária incidirá sobre as **verbas de natureza remuneratória**. Pelo menos três grandes grupos de importâncias integrantes do salário de contribuição – praticamente exaurindo seu universo – podem ser relacionados:

- o salário propriamente dito, pago em espécie e em valor fixo, e as parcelas que o integram, segundo o art. 457, §1º, da Consolidação das Leis do Trabalho: gratificações, abonos, comissões, percentagens e diárias quando

excedentes de 50% do salário;

- os ganhos habituais sob a forma de utilidades outras que não o dinheiro, com a finalidade de recompensar o trabalho, nestes últimos incluídos os pagamentos indiretos (alimentação, vestuário, transporte, moradia); e

- as gorjetas (CASTRO; LAZZARI, 2010, p. 270, grifo nosso).

Grosso modo, a base de cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados engloba, então, a remuneração recebida ou declarada (no caso dos segurados facultativos).

Retornando-se aos critérios de classificação segundo a teoria dos tributos vinculados e não vinculados, passa-se a analisar a hipótese de incidência da contribuição previdenciária do segurado, abstraindo-se das diversas modalidades discriminadas na norma (Lei nº 8.212/91, BRASIL, 1991a) em relação a cada categoria de contribuinte segurado, eis que todas (exceto a do segurado especial) se referem àquela base de cálculo, de modo que as diferenças não repercutem na natureza da exação.

Para Luciano Amaro (1991), o fato gerador da contribuição previdenciária do segurado consiste no trabalho remunerado ou no salário:

Senão vejamos: a contribuição previdenciária do empregado, qual o seu fato gerador? Trabalho remunerado, salário. O que é isso? Isso é fato gerador de taxa? Não, onde é que está a atuação estatal nesse fato gerador? **Não há aí a atuação estatal.** É um fato do contribuinte e não um fato do Estado (AMARO, 1991, p. 214, grifo nosso).

Do mesmo modo, Cordeiro (2007) destaca que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária do segurado repousa em fato do contribuinte:

Da mesma sorte, não há na hipótese normativa (h.i.) das contribuições previdenciárias, como subespécie das contribuições sociais, **nenhuma referência a uma atuação estatal, ainda que indiretamente.** Vale firmar, o sujeito passivo não deve recolher tais contribuições por decorrência de uma prestação ou utilidade fornecida pelo Estado; deve assim proceder pelo simples fato de praticar o fato de **perceber (ou pagar) salário, receita, remuneração** (CORDEIRO, 2007, p. 281-282, grifos nossos).

Em sentido diametralmente oposto, Greco (1972) não apenas identifica a atuação estatal vinculada à contribuição previdenciária do segurado, como vislumbra a equivalência entre sua medida e a exação, qualificando-a como taxa:

o exame do sistema previdenciário objetivo deverá demonstrar a

ocorrência de todas as características próprias do instituto da taxa.

Assim, são peculiaridades da taxa:

1. atuação estatal (atual ou potencial);
2. referibilidade direta e imediata entre o contribuinte e a atuação;
3. proporcionalidade entre a atuação e o montante do tributo (ter por base imponível algum atributo ínsito à atuação estatal).

[...]

Ora, a análise dos mesmos [refere-se às normas que instituem contribuições previdenciárias dos segurados e benefícios, à época] torna patente que:

a) inúmeros são os benefícios assegurados pela Previdência Social, caracterizando nítidas prestações por parte do Estado que configuram **atuações** suas (art. 22), desempenhadas por suas autarquias previdenciárias;

b) ditos benefícios serão gozados atual ou potencialmente por certos indivíduos (segurados ou seus dependentes) conforme se insiram numa das hipóteses dos arts. 24 e segs. Deixando de lado o exame da situação dos dependentes se vê que, pelo sistema brasileiro, **só terão direito a qualquer dos benefícios os "segurados"** (termo cujo alcance determinaremos em outra parte deste estudo);

c) o dinheiro necessário ao **custeio** das despesas oriundas dos benefícios é obtido mediante **contribuição das próprias pessoas** (além de outras que serão estudadas oportunamente) **que, em potencial** (por terem a qualidade de trabalhadores), **podem vir a gozar dos benefícios**, a qualquer instante.

Destarte, a atuação estatal (prestação do benefício) está diretamente referida ao obrigado (sujeito passivo da obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos).

Assim, **hipótese de incidência da contribuição do empregado** é a **prestação potencial de serviços previdenciários** (uma atuação estatal) **diretamente referida ao contribuinte;**

d) por fim, como é ensinamento da doutrina, deve haver certa proporcionalidade, certa correspondência, entre a atuação estatal e o montante devido, o que, na hipótese, se dá perfeitamente, como o demonstra o art. 23 da Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS). Isto porque, se maior é a atuação estatal (se maior é o benefício a que tem direito o segurado) maior deve ser o montante de contribuição, se menor o benefício, menor a contribuição.

Demonstrada a ocorrência, na espécie, de todos os elementos caracterizadores de um instituto jurídico típico, podemos validamente concluir tratar-se ‘in casu’ (contribuição do empregado) de **taxa** (GRECO, 1972, p. 389-390, grifos do autor).

Susy Hoffmann (1996) aponta como fato gerador das contribuições, além da atividade do Estado, o efeito causado por ela, e aduz que, no caso das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, “a sociedade causa a atividade social por parte do Estado” (HOFFMANN, 1996, p. 162), sendo que “o critério *material* [da hipótese de incidência da contribuição] está na obtenção de vantagens (indiretas) em razão da atividade estatal de seguridade social a toda sociedade” (HOFFMANN, 1996, p. 157, grifo da autora).

Referindo-se à contribuição do empregador, por exemplo, afirma Hoffman que “não há o benefício direto, mas há o indireto, pois o empregador, como toda a sociedade de uma forma geral, será beneficiado com um plano de seguridade social que traga melhores condições de vida para todas as pessoas que formam essa sociedade” (HOFFMANN, 1996, p. 156, *sic*).

Reputa-se tal critério excessivamente amplo, pois justificaria qualquer exação estatal, na medida em que se pressupõe que o objetivo do Estado seja propiciar melhores condições de vida para a sociedade, mormente quando se propõe a construir uma sociedade livre, justa e solidária e a promover o bem de todos (art. 3º, III e IV, Constituição).

De fato, previne Misabel Derzi (2007) que

se o quisermos, poderemos transformar todas as espécies tributárias em finalísticas, no sentido extratributário. Tudo vai depender da ideologia dominante. O finalismo colocará os atos de aplicação dos recursos - as despesas públicas (despesas gerais no imposto; despesas com serviços públicos específicos e divisíveis, nas taxas; despesas com obras públicas na contribuição de melhoria; despesas com outros serviços e atividades estatais nas contribuições especiais; despesas com guerra e calamidade pública nos empréstimos compulsórios) como resultado integrante da norma financeira (não tributária) e projetará as garantias do contribuinte em campo estranho ao Direito Tributário, de tal forma que, uma vez pago o tributo, não sendo prestado o serviço (nas taxas); nem sendo realizada a obra pública na contribuição de melhoria; ou não sendo efetivados os atos estatais sociais ou de intervenção nas contribuições especiais... não poderá o contribuinte reaver do Estado as importâncias indevidamente pagas (DERZI, 2007, p. 659, *sic*).

Cabe, aqui, a advertência de Heron Arzua (1975, p. 65): “a vinculação alude sempre à posição do Poder Público e não diz respeito ao destino do produto da arrecadação”.

Nosso Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) defende que o fato gerador da contribuição previdenciária do segurado é uma prestação estatal, rechaça sua classificação como taxa e critica o equívoco da doutrina ao analisar o tributo:

Veja-se o texto de Samuel Carvalho Gaudêncio [2006] quando analisa com a metodologia supostamente de Augusto Becker as contribuições dos empregados para a seguridade social. Confira-se:

‘Critério material: ser trabalhador ou segurado da previdência social (195, II, a).

Critério pessoal: trabalhador e segurado / INSS (União).

Critério quantitativo: valor do salário de contribuição (alíquotas de 7,65%, 8,65%, 9% ou 11%).

Espécie tributária: taxa, diante da retributividade. O Estado presta um serviço previdenciário e o contribuinte paga uma taxa pelo serviço prestado ou colocado potencialmente à sua disposição.’

A erronia é total. ‘Primus’, o aspecto material não é ‘ser trabalhador e segurado’. Ao contrário, é a União, por instrumentalidade sua, conceder benefícios em manutenção (auxílios) e aposentadorias. ‘Secundus’ taxa não é, porquanto inexistente a prestação de um Serviço Público de utilidade individual, específico e divisível prestado a dado contribuinte (coleta de lixo, fornecimento de água, etc.), nem tampouco exercício regular do poder de polícia (um passaporte, um atestado, etc.). Aliás, as suas premissas desmentem as suas conclusões. Se o aspecto material do fato gerador é ser ‘Segurado ou Trabalhador’, onde está a atuação do Estado? (COÊLHO, 2012, p. 100).

Segundo ele, a dificuldade de vislumbrar a prestação estatal na hipótese de incidência da contribuição previdenciária do segurado decorre do engano de mesclá-la à sua consequência jurídica, ou seja, da confusão entre o elemento material da hipótese de incidência, ou fato jurígeno, e o dever jurídico decorrente (COÊLHO, 2012):

A segunda objeção estriba-se na afirmação de que o fato gerador nas contribuições pessoais para o seguro social (previdência geral) seria o *recebimento de salários, subsídios, vencimentos, retiradas societárias, honorários, comissões, proventos ou pensões* (recebimentos econômicos por

parte dos *segurados obrigatórios* do INSS). A assertiva, aqui, igualmente não procede, pois confunde *fato jurígeno* com *dever jurídico*. Ditos recebimentos são valorados na consequência endonormativa para usar a terminologia do Prof. Paulo de Barros Carvalho, na 1ª fase de suas teorizações, ou, no *prescritor do dever tributário*, que é a terminologia de Lourival Vilanova. Exegetas de pouca categorização, formalistas, positivistas, confundem o plano da norma (ser teórico), com o plano da lei (ser legislado) e, assim, escravizados miseravelmente pela linguagem-do-objeto, acham que o fato jurígeno é "receber salários", etc.

Com efeito, ditos recebimentos ou um percentual deles (elemento quantitativo do dever tributário) são eleitos para extrair o *quantum* devido a título da contribuição que o segurado irá pagar, observadas as prescrições legais. Na hipótese de incidência da norma tributária, para usar a terminologia de Geraldo Ataliba, o elemento material são as *prestações atuais e futuras do Estado em prol dos segurados*. Os atuais podem ser um auxílio-natalidade, um auxílio-funeral, um auxílio-reclusão, um seguro-desemprego etc., e os futuros são os proventos por aposentadorias nas suas diversas modalidades e as pensões por morte, em prol dos beneficiários dos segurados (COÊLHO, 2012, p. 120-121).

Decerto, a Constituição institui a contribuição social do trabalhador e dos demais segurados da previdência social **para custeio das prestações** do regime geral de previdência social – art. 195, II, c/c art. 167, XI (BRASIL, 1998) –, destacando a *referibilidade* da exação à prestação estatal.

Observe-se que tanto a norma regulamentadora do custeio – Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991a) – quanto a que estipula os benefícios e serviços previdenciários – Lei nº 8.213/91 (BRASIL, 1991b) – denominam “segurado” o contribuinte (Seção I do Capítulo I do Título VI da Lei nº 8.212/91) e o beneficiário (art. 10, Lei nº 8.213/91), respectivamente.

É assente na doutrina que, exceto para o segurado facultativo, a filiação ao regime geral de previdência social decorre do simples exercício de atividade remunerada, independentemente de inscrição ou mesmo do recolhimento de contribuições.

O exercício de atividade remunerada (fato do contribuinte), então, produz dois efeitos sucessivos: um, *previdenciário*, que torna o dito contribuinte destinatário da proteção estatal, na forma de benefícios e serviços da previdência social (fato do Estado), como segurado-beneficiário; outro,

tributário, decorrente do primeiro, que o torna segurado-contribuinte da exação devida em razão dessa atuação estatal (fato do Estado).

A remuneração constitui apenas o aspecto mensurável do aspecto material da hipótese de incidência (GRECO, 1972) da contribuição previdenciária do segurado, a ‘atuação estatal’.

Observe-se bem: o tributo não é devido em decorrência do exercício de atividade remunerada, mas em razão do fato do Estado (*referibilidade*), que tem por fundamento, este sim, tal exercício. Se não houvesse sido instituído um Plano de Benefícios da Previdência Social, como fez a Lei nº 8.213/91 (BRASIL, 1991b), o exercício de atividade remunerada não bastaria para a cobrança da contribuição previdenciária do segurado.

É certo que existem hipóteses em que a contribuição do segurado é presumida ou dispensada, para fins previdenciários, além de efeitos previdenciários independentes da extinção da obrigação tributária. Também se verifica, ao contrário, que algumas prestações previdenciárias requerem certo número de contribuições para serem concedidas ao beneficiário.

A *referibilidade* advém da relação bilateral entre Estado e contribuinte, independentemente da correspondência entre a atuação estatal e a obrigação de pagar o tributo. Foi nesse sentido que se afirmou “que o contribuinte, na espécie, não financia o sistema para os outros, mas para si próprio” (COELHO, 1996, p. 173).

Isso significa que não há equivalência entre a contribuição previdenciária do segurado e a contraprestação estatal, pois a relação sinalagmática que se instaura entre o contribuinte e o Estado se dá de modo *parcial* ou *mediato* (COELHO, 1996):

[...] a distinção, muito nítida no Direito brasileiro, de contribuições que são impostos afetados a fins específicos e contribuições especiais verdadeiras, como as dos servidores públicos (contraprestacionais). A partir de agora, não sendo a analisada contribuição um imposto, não há falar em capacidade contributiva, nem tampouco em alíquotas progressivas, que são formatos para mensurar a capacidade econômica do contribuinte. E, se como taxa não se apropositar a *soi disant* contribuição, não se haverá de falar também no custo real ou estimado do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte (caráter sinalagmático imediato). Em se tratando de contribuição social-previdenciária, com **caráter sinalagmático mediato**, cuja finalidade é co-financiar, juntamente com o Estado (equidade), pensões e aposentadorias, segundo cálculos atuariais, então haveremos de falar da base de cálculo como sendo os vencimentos, e da alíquota como o índice que irá extrair dessa base o

tributo, sempre proporcionalmente (COELHO, 1996, p. 173, *sic*, grifo nosso).

Comprova essa conclusão a análise da base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado. Tratando-se de autêntica ‘contribuição’, já se demonstrou que a base de cálculo deve ser a medida da *referibilidade* da atuação estatal ao contribuinte (e não o valor despendido pelo Estado, para quem não se defende seu enquadramento como taxa).

Nesse sentido, o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 120-121, grifo do autor) aponta a “*pertinência entre a base de cálculo e o fato gerador [...], [pois] no caso da contribuição pessoal para a seguridade, as pagas são proporcionais aos benefícios, especialmente aposentadorias e pensões*”.

Cordeiro (2007) discorda dessa análise, pois vislumbra na base de cálculo do tributo um liame com a capacidade contributiva, ao invés da referibilidade à atuação estatal, motivo pelo qual lhe atribui a natureza de imposto:

[...] classificar as contribuições previdenciárias como tributos vinculados implica mesmo em afirmar que todas elas sejam inválidas. Sem embargo, ao se admitir uma atuação estatal na sua hipótese normativa, esta se tornaria incompatível com a base de cálculo levada a efeito.

Decerto, as contribuições possuem base de cálculo peculiar aos impostos, tanto que já se cogitou serem um *bis in idem* ao imposto sobre a renda - IR -, medindo direta ou indiretamente a capacidade contributiva do obrigado tributário. Assim, concluir serem tributos vinculados lhes inquina com a mácula da inconstitucionalidade, por infração ao princípio da tipologia.

[...]

Verbi gratia, no IPVA, que tem como hipótese ‘ser proprietário de veículo automotor’, não se pode validamente extrair como base de cálculo o rendimento do proprietário, já que a hipótese traçada não pergunta sobre eventual rendimento auferido. Da mesma sorte, supondo que as contribuições previdenciárias tivessem como hipótese ‘a prestação ou disponibilidade de serviço público previdenciário’, não se poderia obter como base de cálculo os rendimentos ou salários percebidos pelos supostos beneficiários. Ocorre que estas bases são impostas pela Constituição (!). São as materialidades possíveis para a inauguração desse tipo de exação. Se a prestação do serviço previdenciário fosse a hipótese normativa da contribuição previdenciária, a base de cálculo deste tributo somente poderia expressar uma grandeza

econômica ligada à atuação estatal previdenciária, ainda que com base em um custo mínimo despedido. Assim, propugnar pela vinculação das contribuições previdenciárias é olvidar-se da "materialidade tributária" tecida pelo art. 195, I e II da CF/88, já que a base de cálculo constitucionalmente permitida apenas relaciona-se estritamente com a capacidade contributiva (bc) - auferir salário, receita etc. Disso se extrai que a hipótese normativa das contribuições previdenciárias deve se relacionar, ainda que indiretamente, ao contribuinte (CORDEIRO, 2007, p. 292-293).

Não se pode olvidar, porém, que o cálculo da maioria dos benefícios de prestação continuada considera o salário de contribuição (art. 28, e art. 29, ambos da Lei nº 8.213/91), o que significa que a base de cálculo do tributo se relaciona, ao menos em certa medida, à prestação estatal.

Outra objeção de Cordeiro (2007) decorre da possibilidade de os contribuintes, no caso concreto, não reunirem os requisitos necessários, em razão das circunstâncias concretas, para fruir benefícios, hipótese em que não restaria caracterizada a prestação estatal, pois

quanto à característica de potência dos serviços públicos, pensamos que o seu conceito não seja suficiente ao perfazimento das notas necessárias e suficientes ao conjunto "tributo vinculado", já que aqui exige-se uma efetiva atuação estatal. O característico do serviço público que pode dar ensejo ao nascimento de tributo vinculado é a 'disponibilidade', jamais a 'potencialidade', dada a evidente distinção entre ambos os termos. E a diferença ganha contornos mais nítidos quando temos presente que serviço público disponibilizado é serviço público efetivamente prestado. A potencialidade da fruição pelo contribuinte, ao seu turno, remarca a existência de serviços públicos compulsoriamente prestados. É que são exatamente esses serviços, compulsoriamente prestados, que podem deixar de ser usufruídos pelos administrados (CORDEIRO, 2007, p. 296).

Esquece-se Cordeiro, porém, do caráter securitário da previdência social. Além da concessão de benefícios de prestação continuada, como aposentadorias, benefícios de caráter indenizatório, como o auxílio-acidente, e serviços, como a reabilitação profissional, um dos objetivos da previdência social é, justamente, disponibilizar – no sentido atribuído à palavra por Cordeiro (2007) – a proteção previdenciária.

Não ostenta valia jurídica dizer que a contraprestação pode não ocorrer e, portanto, cairia por terra o sinalagma e a natureza bilateral das obrigações

tributárias heterônomas que apresentam como fatos jurígenos *atuações estatais*, que digam respeito aos contribuintes, sejam para satisfazer necessidades *ut singuli*, ou em prol de *grupos*. A inanição do argumento começa quando se compara o seguro-social ao seguro privado. Num seguro de veículos, pode ser que o segurado pague e nada aproveite, porque o veículo não sofreu sinistro algum. Nem por isso o sinalagma está ausente. Mas no seguro social, ou melhor, na contribuição pessoal para a seguridade previdenciária, sempre haverá uma contraprestação estatal justamente o motivo da paga que é para financiá-la. Em algum momento, algum segurado requer um auxílio-maternidade, se aposenta e passa a receber proventos ou morre e seus beneficiários indicados passam a receber as pensões devidas (COELHO, 2012, p. 120-121).

Também se refuta a *referibilidade* invocando o sistema de repartição simples e o princípio da solidariedade intergeracional, alegando-se que o grupo que contribui (ativos) não é o grupo beneficiado (inativos):

A própria previdência pátria adota, como regime financeiro, o sistema de repartição simples, com base na distribuição de riquezas e na solidariedade humana. No referido regime de previdência permite-se que os recursos do custeio dos benefícios por uma geração sejam concedidos à geração antecessora. Em outras linhas, a contribuição previdenciária não se destina a custear os próprios benefícios do contribuinte, mas sustentar uma estrutura organizada (CORDEIRO, 2007, p. 295).

A solidariedade intergeracional, porém, não afasta a *referibilidade* da contribuição previdenciária do segurado (COELHO, 2012):

Inútil argumentar com viés atuarial que o segurado não paga para si, mas para a geração mais antiga e que será beneficiado pelas pagas das gerações mais novas (sistema de repartição simples ou pacto de gerações). Isto é verdadeiro pelo ângulo sociológico, não porém pelo ângulo jurídico. A contraprova é simples. Se o segurado nada pagar, direito algum terá perante o INSS, pouco lhe adiantando o tal ‘pacto de gerações’. Para fruir as atuações do Estado em seu prol terá que *contribuir obrigatoriamente*, ou seja, terá que pagar um *tributo ao Estado ou a instrumentalidade sua*, dele (COELHO, 2012, p. 120-121, *sic*).

Ao contrário, a própria solidariedade intergeracional vem ressaltar a *referibilidade* como *princípio da solidariedade de grupo*²:

Distintamente do princípio da solidariedade genérica, esculpido no art. 3º, I, da CF/88, o *princípio da solidariedade de grupo* tem fundamento no fato de uma pessoa pertencer a determinado *grupo social homogêneo*, distinto de outros grupos sociais, o que, portanto, lhe acarreta uma *responsabilidade social maior* sobre os membros do seu grupo. A solidariedade *stricto sensu* provoca uma redistribuição de recursos dentro do grupo (YAMASHITA, 2005, p. 63-64).

Yamashita (2005, p. 66) invoca “a jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão acerca dos requisitos cumulativos para instituição de contribuições fundadas no princípio da solidariedade de grupo”, dos quais se destaca (BVerfGE 55, 274 – *Ausbildungsplatzförderungsgesetz*, apud YAMASHITA, 2005):

a oneração parafiscal de membros de um grupo pressupõe que entre a oneração e os beneficiários, que a contribuição especial ocasiona, exista uma vinculação adequada. Este é o caso, quando a arrecadação da contribuição é empregada no interesse do grupo de pessoas sujeitas à contribuição, portanto, em *benefício do grupo* (YAMASHITA, 2005, p. 66, grifo do autor).

Torres (2005) também se refere a essa imprescindibilidade da contraprestação estatal em favor **do grupo**, que revela a *referibilidade*:

O princípio da solidariedade, de dimensão constitucional, vincula a cobrança das contribuições sociais, que passam a exibir a natureza causal ou finalística. Se não houver os laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal e, conseqüentemente, se inexistir a contraprestação estatal em favor do grupo e se não configurar a equação do custo/benefício, será inconstitucional a cobrança da contribuição social, exceto

² Leda de Oliveira Pinho (2007, p. 55) explicita que o *princípio da solidariedade* pode ser apreendido por diversas perspectivas e exemplifica, citando a ‘solidariedade vertical’, que aliará os elementos de poupança (mantendo-se a correlação exata entre a contribuição e o benefício) com a comunhão (solidariedade) apenas em relação aos riscos, e a ‘solidariedade horizontal’, que “consiste na obrigação que as pessoas que exercem alguma atividade lucrativa têm de destinar uma parte de seus rendimentos em proveito daqueles que incorreram em determinadas situações de necessidade”, ambas identificáveis no sistema suíço de seguridade social. Segundo ela, nossa ‘solidariedade entre gerações’ constitui espécie de solidariedade horizontal. Interessante destacar que na solidariedade horizontal recebe-se e paga-se ao mesmo tempo, ou seja, o beneficiário não resta excluído da obrigação de contribuir para o sistema. De qualquer forma, trata-se do mesmo fenômeno ‘solidariedade’, que pode ser abordado de acordo com a perspectiva que melhor permita compreendê-lo, sem que a opção didática escolhida exclua qualquer outra. Neste trabalho, optou-se pela concepção de ‘solidariedade de grupo’, por se entender que esta revela didaticamente as diversas relações entre os grupos de contribuintes e beneficiários da previdência social brasileira.

naqueles casos previstos na própria Constituição, em que incide sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira, adquirindo a característica de *imposto com destinação especial* (TORRES, 2005, p. 202, *sic*, grifo do autor).

Em que pese a contribuição dos segurados e a dos empregadores sobre a folha de salários encontrarem-se vinculadas ao custeio da previdência (art. 167, XI, Constituição), este ainda é complementado pelas demais formas de financiamento, a cargo de toda a sociedade, o que, num primeiro momento, parece quebrar a equação custo/benefício referida por Torres (2005), na medida em que o custo seria dividido com grupos que não mantêm laços de solidariedade especial com os beneficiados.

Entretanto, eventual complementação do custeio da previdência social por outras fontes (inclusive a contribuição previdenciária do empregador) não interessa à análise da natureza jurídica da contribuição do segurado. A referibilidade da prestação estatal ao contribuinte não implica a equivalência ou total correspondência entre ela e a contribuição do segurado, a exemplo do que ocorre com o fato gerador das taxas, mas se esgota na referida relação sinalagmática mediata.

Por isso se refuta a crítica de Torres (2005, p. 203, grifos do autor) acerca da contribuição previdenciária do servidor público inativo, afirmando como fundamento da exação o *princípio estrutural da solidariedade*, que, “substituindo a *solidariedade do grupo*, desloca o fundamento das contribuições sociais do *princípio do custo/benefício*, que lhe é adequado, para o da *capacidade contributiva*, típico dos impostos, justificando as distorções sistêmicas [...]”.

A contribuição previdenciária do servidor público inativo encontra-se em perfeita consonância com o princípio da solidariedade de grupo porquanto se trata de contribuição a ser paga pelos servidores inativos que recebem benefícios superiores em prol do grupo que percebe benefícios inferiores.

A aparente “distorção sistêmica” (TORRES, 2005) decorre, na verdade, da equivocada tendência de reduzir a noção de referibilidade a uma mera equivalência, na realidade inexistente, entre a obrigação do indivíduo contribuinte e a prestação estatal por ele próprio auferida, ao invés da relação sinalagmática mediata entre o indivíduo e o Estado, traduzida na vinculação entre a contribuição do indivíduo e a prestação estatal referida ao grupo com o qual o contribuinte é solidário.

A correlação exata entre a contribuição e o benefício auferido, ademais, determinaria grave desequilíbrio de financiamento, pois, já se apontou, a cobertura previdenciária abrange também a questão do risco:

O direito previdenciário nasce do risco. A previdência social não visa

indenização, mas acudir a necessidade social, daí por que não há exata correspondência entre o que o trabalhador paga ou por ele se paga, e o que ele recebe se ocorrido o evento acobertado (PINHO, 2007, p. 69).

E o risco, aqui, não se esgota naquele ao qual se encontra sujeito o contribuinte, o que determinaria apenas a inclusão do seu custo na correlação entre a contribuição e o benefício. Consiste, na verdade, naquele que submete todo o grupo, por força do princípio da solidariedade e do sistema de repartição. É o que garante, por exemplo, que o segurado empregado incapacitado em decorrência de acidente de qualquer natureza possa perceber aposentadoria por invalidez por toda a vida, ou que o dependente receba pensão por morte, ainda que o segurado não tenha vertido nenhuma contribuição sequer (art. 26, I e II, c/c art. 27, I, da Lei nº 8.213/91).

Ainda em relação à base de cálculo da contribuição previdenciária do segurado, lembre-se que se adota no Brasil, como decorrência do regime de repartição simples, o sistema de benefício definido, segundo o qual se define o valor do benefício (ou a forma de cálculo deste), significando que, cumpridos os requisitos legais, o segurado fará jus ao benefício (previdenciário) no valor determinado pela norma, independentemente do valor acumulado em decorrência das contribuições que recolheu.

Ao contrário, nos sistemas que adotam a contribuição definida, o valor do benefício dependerá do montante acumulado, tal qual ocorre nos planos de previdência privada (regime de capitalização).

Dessa maneira, a atuação estatal (cobertura previdenciária) vem medida pelo salário de contribuição (base de cálculo), o que resta comprovado não apenas pelo fato de este elemento integrar a forma de cálculo da maioria dos benefícios, mas também pelos critérios impostos pela norma para garantia da higidez financeira do sistema – e assim do pagamento futuro das prestações –, como carência e número mínimo de contribuições, que, além disso, inserem na equação a cobertura do risco de todo o grupo.

A noção de solidariedade de grupo afasta seguinte a crítica de Cordeiro (2007):

A prestação dos serviços de previdência é fato que não compõe a regra responsável pelo nascimento de contribuição previdenciária. O sujeito passivo aqui deve pagar não *pela* prestação previdenciária (vinculação), mas, numa visão teleológica, *para* o serviço público e prestações que integram a seguridade social (CORDEIRO, 2007, p. 295).

O que ele denominou “serviço público e prestações que integram a seguridade social” – referido autor não enxerga diferença entre as contribuições sociais e as previdenciárias, pois adota uma perspectiva de solidariedade estrutural (TORRES, 2005) – configuraria, justamente, a “prestação

previdenciária”, hipótese material de incidência da contribuição, caso se restringisse o conceito aos serviços públicos e prestações que integram a *previdência social*.

No sistema de benefício definido, adotado pelo regime de repartição simples, com fulcro no princípio da solidariedade, a base de cálculo consiste, justamente, na contraprestação esperada, nela incluídas as hipóteses de utilizar ou não a cobertura securitária da previdência.

Ressalte-se, também, que o fato de alguns segurados não fruírem benefícios (seja porque faleceram sem dependentes, antes de receber algum benefício previdenciário, seja porque perderam a qualidade de segurado antes de reunir as condições para fazer jus a alguma prestação, por exemplo) não impede seja a contribuição previdenciária do segurado classificada na categoria de tributo vinculado ‘contribuição’.

Os critérios legais para fazer jus aos benefícios (carência, número mínimo de contribuições, qualidade de segurado, etc.) constituem elementos de ajuste da medida da atuação estatal, uma vez que esta abrange mais do que o benefício futuro da aposentadoria, revelando-se insuficiente uma contribuição proporcional apenas a esse benefício e não a toda a cobertura previdenciária (aí incluídos os custos decorrentes da solidariedade de grupo).

O elemento intermediário (ATALIBA, 2011) a determinar a base de cálculo da contribuição do segurado consiste, justamente, no benefício (proveito, vantagem) auferido pelo próprio segurado contribuinte e pelo grupo ao qual este é solidário – englobando a percepção temporária ou permanente de prestações (benefícios previdenciários), a utilização de serviços ou, apenas, a proteção securitária oferecida, da qual se goza ainda que não se receba qualquer prestação (benefício previdenciário) – e não na capacidade contributiva, como defende Balera (2012, p. 456).

À semelhança do que ocorre com as contribuições de melhoria, também integrantes da categoria tributária ‘contribuição’, o benefício (vantagem) auferido deve ser o limite da contribuição individual, mas o custo da atuação do Estado deve ser o limite de toda a arrecadação. Eis, então, a imagem do princípio da contrapartida em relação à contribuição previdenciária do segurado.

A demonstrada complexidade da relação sinalagmática entre o contribuinte e o Estado tem escapado à análise da maioria dos juristas, que se apegam à equivalência entre a prestação estatal e a contribuição previdenciária do segurado, seja para afirmar, seja para lhe negar o caráter de tributo vinculado ou de uma de suas categorias:

[...] no caso específico das contribuições previdenciárias, o fato gerador seria a prestação estatal de proteção à seguridade social, e não a realização do trabalho, como tem entendido a doutrina especializada. Por consequência, o *tributo* contribuição previdenciária seria devido apenas a partir do momento

em que demonstrada a realização da atividade estatal de prestação de seguridade social em determinada forma específica, em favor de determinado sujeito, que evidentemente não se coaduna com a realidade (SEVERO, 2010, p. 105-106).

Além do aspecto de seguro da previdência social, a hipótese do art. 28, § 2º, da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991a), que considera salário de contribuição o salário-maternidade, benefício previdenciário (art. 18, I, g, Lei nº 8.213/91), já desautorizaria a conclusão de Severo (2010), mas, trazendo custeio e prestação para o mesmo plano temporal, ilustra ainda a referida complexidade. Basta pensar que as contribuições incidentes sobre o benefício (de salário-maternidade) não são suficientes para custeá-lo.

Como demonstrado, a contribuição previdenciária do segurado apresenta as características da categoria de tributo denominada ‘contribuição’, revelando-se tributo vinculado. Muito embora seja possível instituir imposto para o financiamento da seguridade social, como ocorre em França (COÊLHO, 2007, p. 32), esta não foi a opção adotada pelo constituinte brasileiro.

O princípio da contrapartida e a evolução histórica da Seguridade Social

A celeuma em torno da natureza das contribuições previdenciárias do segurado adveio, como se demonstrou, de uma incorreta percepção da relação sinalagmática decorrente do seu caráter de tributo vinculado.

Restringindo-a a uma mera equivalência da contribuição à atuação estatal, acabou-se por deturpar, também, o conceito do princípio da contrapartida.

Tais concepções se desenvolveram num contexto individualista, explicado pela própria origem histórica da Seguridade Social:

[...] a previdência social, que aparece como regime privado e facultativo característico das associações mutualistas, passa pelos regimes de seguros sociais obrigatórios, e acaba por se firmar como instrumento de justiça social, está pautada na ideia de solidariedade e de responsabilidade social (SEVERO, 2010, p. 93-94).

Ugatti (2003) informa que o princípio da contrapartida surgiu com a Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807/60), em seu art. 158, sob a égide da Constituição de 1946, a primeira a empregar a expressão *previdência social* e a se preocupar em sistematizá-la (NASCIMENTO, 2007).

Somente com a Emenda Constitucional nº 11/1965, porém, foi ele alçado à categoria de norma constitucional.

Verifica-se que o princípio da contrapartida surge em um contexto de evolução da previdência social, quando se buscava a universalização da cobertura e a sistematização da atividade estatal, sem, contudo, que se tivesse abandonado a visão individualista da proteção.

Almansa Pastor (1977, p. 61) registra que “la aceptación de los nuevos principios solidaristas fue lenta y aun hoy día éstos conviven con principios individualistas”.

É certo que uma mudança de paradigma começou a ser observada “nas discussões da Assembleia Nacional Constituinte, em que se começou a desenhar o sistema de seguridade social estabelecido no texto constitucional, inspirado no modelo de bem-estar social e baseado na superação do modelo então contratualista e individual” (ABREU, 2016, p. 103), vindo a Constituição de 1988 a substituir “o paradigma individualista até então vigente pelo paradigma da solidariedade” (SEVERO, 2010, p. 97).

Embora não tendo superado o aspecto privado (BALERA, 2012, PIERDONÁ, 2007), a nova ordem constitucional introduziu a ideia de *conjunto integrado de ações*, que agora caracteriza o âmago do conceito da seguridade social brasileira:

O art. 194 da Constituição pátria enuncia que a seguridade social compreende um **conjunto integrado de ações** destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde (arts. 196-200), à assistência social (arts. 203 e 204) e à previdência social (arts. 201, 202 e 40), formando um **sistema de proteção**.

Visando à proteção de todos, o constituinte uniu os três direitos sociais fundamentais (art. 6º da CF) acima mencionados, os quais, **cada um dentro de sua área de atuação, protegem seus destinatários e, no conjunto, todos serão protegidos**.

Para tanto, a seguridade social, conforme referimos acima, apresenta duas faces: uma delas visa a garantir a saúde para todos. A outra face tem por objetivo a garantia de recursos para a sobrevivência digna das pessoas, nas situações de necessidade, os quais não podem ser obtidos pelo esforço próprio.

A segunda face divide-se em previdência social e assistência social, sendo que **esta é subsidiária daquela**, ou seja, teremos assistência apenas quando o indivíduo não está protegido pela previdência, a qual, em sua essência, visa à garantia de recursos ao **trabalhador e seus dependentes** quando da ausência de capacidade laboral. Já a assistência objetiva a proteção

aos necessitados, ou seja, os que não são nem segurados nem dependentes da previdência e, além disso, não possuem a proteção familiar (**assistência privada**).

Nesse sentido, o artigo 196 da Constituição Federal preceitua que a “saúde é direito de todos e dever do Estado”; o art. 203 estabelece que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independente de contribuição à seguridade social”; e

no que se refere à previdência, as disposições do art. 201, bem como do art. 40, tanto em sua redação original como na redação atribuída pela EC nº 20/98, exigem **contribuição** para que o segurado e seus dependentes façam jus às prestações previdenciárias, enquanto os direitos relativos à saúde e à assistência independem de contraprestação direta dos beneficiários (PIERDONÁ, 2007, p. 21-22, grifos nossos).

Verifica-se dos ensinamentos de Zélia Pierdoná (2007) que a ‘proteção social’ universal decorre do constitucionalmente referido ‘conjunto integrado de ações’, onde cada ‘ação’ tem objetivo e área de atuação diversos, mas, integradas, alcançam todos os destinatários.

A solidariedade também adquire concepções diversas de acordo com cada ‘ação’ em foco. Enquanto a solidariedade incidente nas ações de saúde e assistência social se apresenta no seu aspecto ‘estrutural’ (TORRES, 2005), a que determina a previdência social é, primordialmente, a solidariedade de grupo (YAMASHITA, 2005). Coêlho (2012) demonstra bem essa dinâmica:

Há, contudo, certas finalidades que não são gerais, a exigir financiamento solidário ou individual. Certos fins dizem respeito a *grupamentos sociais* e *somente a eles*, podendo o grupo ser imenso, como o dos aposentados e pensionistas, ou restritos, como o dos corretores de imóveis, exportadores de café, etc. Nesses casos, surge a figura da ‘contribuição’ que certos grupos devem pagar para que o Estado ou entes paraestatais realizem, com espeque no princípio da retributividade, em prol deles, determinadas tarefas (atuações estatais), que satisfaçam as suas necessidades, ocasionando maiores despesas, como se diz na Europa, especialmente em Portugal. O custo da atuação, bem como o benefício que deva ser alcançado pelos pagantes, se ajuntam para determinar a base de cálculo da ‘contribuição’ a ser paga pelos interessados (pois não seria justo que toda a sociedade, por *imposição tributária* ou sua *repercussão*, *i.e.*, translação tributária, pagasse para que somente estes grupos se beneficiassem). Quando, porém, o grupo a ser

atendido como que se confunde com a sociedade inteira, hipótese da seguridade social, o Direito Tributário comparado apresenta três modelos de financiamento:

a) por meio de pagas específicas dos segurados (a *payroll tax* dos americanos para o seguro social);

b) através de *impostos* ou adicionais de impostos afetados a tal finalidade (caso dos impostos afetados à seguridade social, como é o caso da CSLL, PIS e Cofins);

c) mediante sistemas mistos, onde vemos impostos finalísticos e contribuições pessoais e sinalagmáticos, precisamente o caso do Brasil. Para quem paga PIS, COFINS, a paga é de imposto. Quem contribui individualmente para a seguridade, a paga é para ter em troca benefícios em manutenção, aposentadoria e pensão.

[...]

Impostos, inclusive os afetados, às vezes denominados de "contribuições" por alguns sistemas jurídicos positivos, são referenciados ao valor *solidariedade*.

As taxas são referidas ao valor *ressarcimento do sobre-esforço estatal* em prol de pessoas, tão-somente.

As contribuições verdadeiras, as sinalagmáticas, são referidas ao valor *retributividade* (COELHO, 2012, p. 106, grifos do autor).

Diante do novo paradigma, impossível atribuir uma compreensão individualista ao princípio da contrapartida, que se refere à seguridade social (ou, seja, ao ‘**conjunto** integrado de ações’ e não apenas à ‘ação’ relativa à previdência), como observou o Ministro Eros Grau no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105-8/DF (BRASIL, 2004):

23. Passo a outro capítulo, no qual a afirmação de que o § 5º do artigo 195 da Constituição ensejaria a conclusão de que a instituição de nova exação previdenciária apenas se justificaria desde que estabelecido novo benefício. No julgamento da ADI 2.01 foi dito que “[s]em causa eficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição da seguridade social, pois no regime de previdência de caráter contributivo deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício”.

O raciocínio, contudo, não procede no regime instalado pelo artigo 195, *caput*, da Constituição, de caráter contribuinte e solidário.

[...]

25. O raciocínio que estou a recusar parte de uma leitura invertida do preceito contido no §5º do art. 195 da Constituição do Brasil, visto que a correlação presente neste dispositivo tem apenas uma via, ou seja, a de que nenhum benefício será instituído sem fonte de custeio.

Insisto em que a interpretação a *contrario sensu* só teria sentido em um sistema exclusivamente contributivo. E que não há, no texto constitucional, menção à situação inversa, no sentido de que a cada contribuição criada deva corresponder um benefício específico (BRASIL, 2004, p. 272-274).

Ademais, qualquer interpretação individualista do princípio restaria afastada pelo próprio sistema de financiamento da Previdência instituído pela Constituição, que não se limita à contribuição dos segurados (PIERDONÁ, 2007):

Dessa forma, a Constituição arrola, no art. 195, diversos pressupostos de fatos geradores de contribuições de seguridade social. Ressaltamos que as contribuições previstas no inciso I, alínea *a* – contribuição da empresa sobre a folha de salário e demais rendimentos –, e no inciso II – contribuições dos trabalhadores são destinadas exclusivamente ao pagamento dos benefícios do regime geral de previdência social, conforme determinação do art. 167, XI, da CF, motivo pelo qual as denominamos de contribuições previdenciárias e não de seguridade social. Ressaltamos, todavia, que as demais contribuições arroladas no art. 195 são destinadas à seguridade social, portanto, **também, à previdência social** (PIERDONÁ, 2007, p. 28-29, grifo nosso).

Por outro lado, atribuir ao princípio da solidariedade nas ações de previdência social apenas a concepção de ‘solidariedade estrutural’ (TORRES, 2005) conduziria necessariamente à conclusão oposta de inexistência de qualquer referibilidade entre a contribuição e a prestação estatal (ABREU, 2016):

A solidariedade contrapõe-se ao individualismo, ao paternalismo e ao corporativismo, que geram cismas internas na classe trabalhadora e dificultam o estabelecimento de uma luta política pautada pela identificação de interesses em comum.

[...]

Por outro lado, a ideia de solidariedade depende muito da desmercantilização da proteção social. Quando os direitos sociais tendem a ser

vistos como meros direitos subjetivos individuais, voltam a ser tratados como mercadoria. **Se forem providos pelo Estado em contrapartida ao esforço pessoal com o pagamento de contribuições**, perde-se o componente de auxílio mútuo dentre os membros da comunidade (ABREU, 2016, p. 150, grifo nosso).

Do princípio da solidariedade advém o dever de participar do financiamento do sistema (NABAIS, 2007); porém, tanto a pulverização do financiamento da previdência a toda a sociedade quanto a instituição da equivalência entre a contribuição do segurado e a contraprestação estatal mostram-se incompatíveis com o atual sistema constitucional.

A relação sinalagmática reflete-se na referibilidade da prestação do Estado (cobertura previdenciária) ao grupo com o qual o contribuinte tem laços de solidariedade.

A extensão dessa cobertura torna necessária, porém, a complementação do financiamento por outras fontes, advindas de grupos que tenham relações de solidariedade com o grupo garantido, como os empregadores – ainda a solidariedade de grupo –, ou de toda a sociedade – solidariedade estrutural (TORRES, 2005). Neste último caso, opera-se o custeio indireto da previdência como ação integrante da seguridade social.

Assim também ocorre na Itália:

La Corte, in particolare, con la sentenza n. 132/1984 ha osservato che nell'esperienza italiana è possibile enucleare due tipi di sistema previdenziale: "il primo si caratterizza per la riferibilità dell'assunzione dei fini e degli oneri previdenziali all'esigenza della divisione del rischio fra gli esposti e per la rigorosa proporzionalità (ispirata allo schema sinallagmatico fra premi e indennità, proprio dell'assicurazione privata) fra contributi e prestazioni previdenziali; mentre il secondo si caratterizza per la riferibilità dell'assunzione dei fini e degli oneri previdenziali a principi di solidarietà (secondo il modello della sicurezza sociale), sia pure operante all'interno della categoria, e per l'irrilevanza della proporzionalità fra contributi e prestazioni previdenziali, essendo considerati i primi unicamente quale mezzo finanziario della previdenza sociale - che è prelevato fra tutti gli appartenenti alla categoria in ragione della loro capacità contributiva -, ed essendo considerate le prestazioni quale strumento per l'attuazione concreta dei fini della previdenza stessa" (CINELLI, 1999, p. 73).

É neste sentido que se deve interpretar a conclusão de João Ernesto Aragonés Vianna (2010, p. 110) de que “segundo o plano de custeio, é o total da arrecadação que deve ser equivalente ou levemente superior ao total das despesas, não havendo que se falar nessa correlação em relação a cada contribuição considerada em si própria”.

Partiu o autor das seguintes premissas:

Salta aos olhos que não há correlação entre o critério quantitativo da regra matriz de incidência e o custo da atividade pública, nesse caso, o sistema de seguridade social. Isso é assim porque, em função da solidariedade, o custo desse serviço público será atendido pela totalidade dos recursos que verterem para o sistema, nos termos do plano de custeio.

[...]

Daí discordarmos de Geraldo Ataliba quando este afirma que a base de cálculo nas contribuições sociais, deve repousar no elemento intermediário. Esse raciocínio é válido para as contribuições de melhoria, mas não para as contribuições do art. 149 da Constituição Federal (VIANNA, 2010, p. 110).

Confundem-se, aparentemente, três pontos.

Certamente o custo do sistema de seguridade social será atendido pela totalidade dos recursos vertidos para tanto, com amparo na solidariedade ‘estrutural’ (TORRES, 2005). Por isso, o princípio da contrapartida, que se refere aos benefícios e serviços da **seguridade social**, relaciona-se ao *total* da arrecadação para a seguridade social.

Entretanto, como a previdência social integra as ações coordenadas de seguridade social, tal princípio também incide sobre ela. Nessa perspectiva, como *uma das* ‘ações’ de seguridade social, com amparo na ‘solidariedade estrutural’ (TORRES, 2005), subordina-se o custeio também à limitação do total da arrecadação, com fulcro no princípio da contrapartida.

No âmbito da previdência social, porém, convivem a ‘solidariedade estrutural’ (TORRES, 2005) e a ‘solidariedade de grupo’ (YAMASHITA, 2005). A partir desta última perspectiva, o princípio da contrapartida exige que as contribuições previdenciárias dos segurados sejam integralmente destinadas à prestações estatais relativas ao *grupo* do contribuinte, *impedindo* que o Estado utilize tais recursos para outras despesas que não o custeio dessas prestações.

Em função do ‘pacto entre gerações’, o princípio da contrapartida significa, então, que as exações impostas aos contribuintes segurados, tendo em vista sua natureza de contribuição (categoria de tributo vinculado), devem necessariamente financiar benefícios ou serviços em prol dos beneficiários do sistema previdenciário.

Identificam-se, então, uma visão *particular* do princípio da contrapartida, quando relacionado à contribuição previdenciária do segurado, e outra mais *geral*, quando enfatizada a perspectiva do financiamento, a partir dos totais de despesa e arrecadação.

Ugatti (2003) acrescenta o impacto dos critérios atuariais na compreensão do princípio da contrapartida:

Ressalte-se, ainda, que tal correlação entre a prestação e a fonte de custeio deve ser aferida com fundamento em cálculos atuariais, visto que a ciência atuarial é a responsável pelo estudo dos eventos aleatórios, entre estes os chamados riscos sociais, viabilizando de forma efetiva o equilíbrio entre as fontes de receita e as despesas do sistema.

[...]

O princípio constitucional da contrapartida não permite a instituição de fonte de custeio ou de prestação de seguridade social sem a respectiva correlação atuarial entre estas, quando da elaboração dos respectivos planos de custeio e de prestações (benefícios e serviços).

E mais, o legislador ordinário também deverá indicar na instituição de nova prestação ou de nova fonte de custeio, posteriores aos planos de custeio e de prestações, de forma expressa, qual a prestação que estará sendo custeada pela nova exação ou qual a contribuição para a seguridade social que financiará a nova prestação (UGATTI, 2003, p. 84 e 89).

Ambas as perspectivas do princípio da contrapartida, geral e particular, resultam da aplicação dos critérios atuariais na relação sinalagmática que se forma entre o contribuinte e o Estado e, em conjunto, fornecem a completa compreensão do princípio. Excluir a perspectiva geral resulta na indevida redução da relação sinalagmática para a equivalência entre a prestação estatal e a contribuição do segurado, enquanto desconsiderar a perspectiva particular surte o efeito oposto, descaracterizando qualquer referibilidade, sempre em prejuízo do equilíbrio atuarial do sistema.

Entretanto, como

[o] vínculo da contribuição previdenciária com a folha de pagamento torna inseparáveis o financiamento da previdência social e os salários pagos pelo mercado formal regulado pela CLT[...] [, s]erá natural, para o segurado, invocar o princípio da “contrapartida”, pois mais fácil olhar a aparência de sinalagma entre o pagamento de contribuição e o recebimento de benefício do que entender que sua contribuição serviu para financiar todo o sistema da

seguridade social, e que a previdência opera por repartição³ (ABREU, 2016, p. 166).

Relação jurídica tributária e relação jurídica previdenciária

Conforme já explicitado, além das diversas especificidades em relação a cada grupo de segurados, a contribuição previdenciária apresenta-se de maneira complexa, sendo necessário, para sua análise, ter em vista todo o sistema previdenciário, de custeio e de prestações, e suas interrelações.

A relação jurídica previdenciária (prestações) e a tributária (custeio) se desenvolvem, muitas vezes, lado a lado, mas são independentes, embora ambas compartilhem institutos dos quais extraem, como não poderia deixar de ser, consequências diversas, afetas à respectiva área de atuação (o salário de contribuição, por exemplo):

O reconhecimento de inter-relações sistemáticas entre todos os ramos do ordenamento jurídico-positivo, contudo, não deve levar à acolhida da apriorística posição de que os fenômenos jurídicos operados num determinado ramo repercutem inexoravelmente nos demais. A existência de tais repercussões há de ser aferida pelo intérprete caso a caso, sem perder de vista que, apesar de unidos num sistema unitário, os subsistemas apresentam feições particulares e, não raro, repelem os efeitos jurídicos produzidos alhures.

[...]

Consoante supra-exposto, posto que haja inter-relações entre o Direito Previdenciário e o Direito Tributário, os fenômenos jurídicos verificados num determinado ramo não produzem inexoravelmente efeitos no outro (VELLOSO, 2007, *sic*, p. 628 e 636).

Por isso,

o recolhimento das contribuições não é, no sistema da LBPS, um requisito para a filiação e tampouco para o nascimento de direitos na esfera previdenciária: a filiação opera-se com o desempenho de atividade laboral que determine a vinculação obrigatória à Previdência Social, à exceção dos segurados facultativos, cuja filiação verifica-se tão-somente com o pagamento da primeira contribuição [...] (VELLOSO, 2007, p. 613).

³ *Advirta-se apenas que neste trabalho se concluiu que a contribuição do segurado financia (ou deveria financiar...) apenas o sistema de previdência social.*

Assim, o exercício de atividade remunerada determina o nascimento do vínculo previdenciário, que, por sua vez, faz incidir a obrigação tributária – revisou-se, nesse ponto, entendimento defendido anteriormente (SILVA, 2014). No caso do segurado facultativo, em razão das suas peculiaridades, o fato escolhido pelo legislador, para ambos os efeitos, é o recolhimento da primeira contribuição; ao fazê-lo, o segurado facultativo torna-se contribuinte e segurado.

Quer se identifique uma relação jurídica tributária e outra previdenciária, como faz a maioria dos tributaristas, quer uma relação previdenciária decorrente da relação de trabalho, como grande parte dos previdenciaristas, quer se abstenha do conceito de relação jurídica para explicar a proteção previdenciária (ABREU, 2016), fato é que se identificam nela duas faces, a do custeio e a da proteção.

E não se faz referência aqui a uma “separação rígida entre a **fase de recolhimento das contribuições** – que se dá durante o trabalho ativo – e a **fase de gozo dos benefícios**, que são imunizados quanto à cobrança de novas contribuições”, como definida pelo Ministro Roberto Barroso no voto que proferiu no Recurso Extraordinário nº 661.256 (BRASIL, 2016, grifos do autor), porque, de algum modo, elas interagem entre si, podendo-se afirmar, inclusive, que em decorrência do princípio da contrapartida, a face do custeio e a da proteção se complementam.

Analisando a indenização (atualmente, prevista no art. 45-A da Lei nº 8.212/91) exigida dos contribuintes individuais para contar como tempo de contribuição do período de atividade remunerada referente ao qual não tenha havido recolhimento das contribuições previdenciárias, alcançadas pela decadência, Andrei Pitten Velloso (2007) destacou a independência entre as relações jurídicas tributária e previdenciária:

Já se expôs que há duas obrigações diversas: uma representada pela obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias (heterônoma, de caráter tributário) e outra representada pela obrigação de recolhimento, enquanto um pressuposto para o gozo de determinadas prestações previdenciárias, dos valores correspondentes a tais contribuições (obrigação autônoma, de caráter previdenciário). Essa distinção restou ainda mais evidente com o advento da Lei 9.032/95, que veio a consagrar uma obrigação propriamente *previdenciária*, revestida de conteúdo econômico *específico* e que pode, ou não (conforme o entendimento adotado), coexistir com a obrigação tributária. Isso porque tal diploma legal *não* condicionou a averbação do tempo de serviço ao pagamento do crédito tributário inadimplido. Pelo contrário, previu a obrigatoriedade do pagamento de uma prestação pecuniária *específica*, cujo montante é determinado mediante o

emprego de critérios próprios e distintos daqueles que embasam a determinação dos créditos tributários.

[...]

Pode-se notar, com isso, que, até o momento da extinção do crédito tributário pela caducidade, coexistiam a obrigação tributária e o dever previdenciário: na esfera tributária, o contribuinte estava sujeito à cobrança forçada das contribuições inadimplidas; e, na seara previdenciária, exigia-se a extinção da obrigação tributária pelo pagamento ou o recolhimento dos valores correlatos. Após o momento da extinção da obrigação tributária pela caducidade, por outro lado, a obrigação previdenciária (que não pressupõe a existência de um direito creditício no âmbito tributário), conquanto só, subsiste na íntegra (VELLOSO, 2007, p. 622 e 634, grifos do autor).

O mesmo se verifica noutras situações de presunção absoluta de recolhimento de contribuições ou de dispensa seu recolhimento (VELLOSO, 2007, p. 616), como as arroladas por Cordeiro (2007):

Como fundamentar o benefício previdenciário assegurado aos trabalhadores rurais independentemente de contribuição, antes da Lei 8.213/91? E quanto à possibilidade de se auferir benefícios acidentários, os quais não exigem prazo de carência, como na aposentadoria por invalidez, ainda que no primeiro dia de labor? Como explicar o período de graça (art. 15 da Lei 8.213/91), no qual o sujeito, não obstante a ausência de custeio (recolhimento de contribuição), ainda faça jus aos benefícios, mantendo-se na condição de "segurado"? E o fato de inexistir contraprestação do Estado, v.g. pela demissão do empregado antes de completados os requisitos necessários à aquisição de qualquer benefício, sem direito à restituição da quantia até então recolhida? (CORDEIRO, 2007, p. 282).

Da previdência social, então, advêm deveres do Estado e do cidadão, fundamentados ambos no princípio da solidariedade. Da perspectiva do dever do Estado, manifesta-se o princípio por meio da relação jurídica previdenciária, e em relação ao dever do cidadão, da relação jurídica tributária.

Trata-se, porém, da mesma relação de solidariedade, vista por ângulos diversos, que não se coaduna com um conceito individualista do princípio da contrapartida, baseado na redução da relação sinalagmática à equivalência estrita entre contribuição e prestação previdenciária.

O princípio da contrapartida não sustenta a desaposentação

Agrupam-se sob a alcunha de ‘desaposentação’ quaisquer formas de renúncia a benefício de aposentadoria em fruição com o objetivo de aproveitar o tempo de contribuição sobre o qual se fundamenta para a obtenção de novo benefício ou o recálculo daquele benefício, agregando-se tempo de contribuição posterior à sua concessão.

O julgamento da tese da *desaposentação* pelo Supremo Tribunal Federal, tão controverso quanto o tema apreciado, deixou transparecer divergência de fundo calcada em percepções diversas do princípio da contrapartida.

Dentre os diversos fundamentos apontados para sustentar aquele instituto, destaca-se uma compreensão individualista do princípio da contrapartida, ao qual se atribui a necessidade de que as contribuições previdenciárias do segurado lhe resultem em vantagem direta – no caso, o incremento do valor do benefício em decorrência das contribuições recolhidas após a aposentadoria.

Nascida em contexto individualista, a previdência social tem esse caráter ressaltado pelos juristas, que ainda não absorveram completamente a noção de solidariedade e não vislumbraram como tal princípio revolucionou sua percepção.

O mesmo se observa em relação ao legislador. Nesse sentido, já se mencionou a existência de diversos projetos legislativos para instituir a desaposentação, podendo-se apontar, também, outros que incrementam o regime de proteção previdenciária do aposentado, para fazer face às suas contribuições, ou que excluem a própria obrigação tributária⁴.

Partindo-se da concepção delineada neste trabalho, conclui-se, entretanto, que o instituto da *desaposentação* não decorre do princípio da contrapartida. Ao contrário, vai na contramão do sistema previdenciário justamente porque pressupõe uma inexistente equivalência entre contribuição e benefício (previdenciário) do contribuinte, sem levar em consideração que a relação sinalagmática mediata que se estabelece entre o Estado e o contribuinte se materializa na correlação entre a prestação estatal e o benefício (vantagem) do *grupo* do contribuinte.

Certamente, as contribuições posteriores à aposentadoria não poderiam ser consideradas fonte de custeio de um novo benefício (ou de um recálculo deste), porque, com fulcro no princípio da solidariedade de grupo, elas são apenas indiretamente vinculadas à pessoa do contribuinte, na qualidade de integrante do grupo de beneficiários, ou por ser o contribuinte solidariamente responsável em relação ao mesmo grupo (em decorrência do ‘pacto de gerações’, por exemplo).

⁴ Os Projetos de Lei n^{os} 4.178/2015 e 7.761/2017, da Câmara dos Deputados, alargam o rol de benefícios auferíveis pelo aposentado que retorna ao trabalho. Já o Projeto de Lei do Senado n^o 56/2009 exclui a obrigação de contribuir do aposentado que retorna ao trabalho.

Todavia, os diversos projetos de lei que tratam do instituto, todos fundamentados na ideia de equivalência, mostram oportuna a constatação de Abreu (2016):

A história da previdência brasileira é, portanto, a história da concessão de direitos a determinadas categorias privilegiadas, o que aos poucos é universalizado, mas não completamente, devido às características da economia brasileira, heterogênea e desigual. O discurso de universalização serve à manutenção de privilégios e de uma sociedade estratificada, sem que haja efetiva alteração nas desigualdades ou na concentração de renda (ABREU, 2016, p. 85-89).

Conclusão

Submetida à análise de constitucionalidade, a *desaposentação* foi considerada instituto passível de ser adotado pelo ordenamento, desde que por meio do processo legislativo.

O principal argumento em seu favor consiste numa relação sinalagmática entre a prestação estatal e a do contribuinte, decorrente do seu caráter de tributo vinculado, apreendida como a equivalência entre elas, concepção positivada, para os defensores da desaposentação, no princípio constitucional da contrapartida.

Identificando-se a origem da controvérsia na compreensão equivocada da ‘relação sinalagmática’, decorrente das dificuldades de verificação da natureza jurídica das contribuições previdenciárias dos segurados, alcançou-se seu verdadeiro significado ao se analisarem a fundo as características dessas contribuições, enquadrando-as na categoria de tributo vinculado ‘contribuições’.

Dá se concluiu pela existência da relação sinalagmática, que, entretanto, não se reduz à equivalência contribuições/prestação estatal. Extrapolada a visão exclusivamente individualista da previdência social, torna-se imperioso revisitar o conceito para compreendê-lo no contexto de um sistema solidário.

Nesse contexto, a relação sinalagmática traduz apenas a referibilidade da obrigação do Estado ao grupo protegido, com o qual o contribuinte tem um vínculo de solidariedade, revelando a face individual do princípio da contrapartida.

De um ângulo geral, o princípio deve ser compreendido como um equilíbrio das contas públicas. Tais perspectivas não devem ser isoladas, pois se complementam.

Desse modo, o princípio da contrapartida se expressa na relação sinalagmática, decorrente da natureza do tributo, que revela a correspondência atuarial entre a contribuição e o benefício

(vantagem, consistente na disponibilidade de todo o sistema previdenciário) decorrente para o grupo do contribuinte (solidariedade de grupo), limitada pelo equilíbrio das contas do ponto de vista geral.

A ideia de que as contribuições previdenciárias recolhidas pelo aposentado precisam ser revertidas em seu próprio benefício, portanto, ofende o princípio da contrapartida e distorce a relação sinalagmática característica da natureza jurídica das contribuições previdenciárias dos segurados.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Dimitri Brandi de. **A Previdência Social como instrumento de intervenção do Estado brasileiro na economia**. 2016. 322 fl. Tese (Doutorado)–Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjH6Ja_g_TZAhVFCpAKHaRfB5AQFggoMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.teses.usp.br%2Fteses%2Fdisp%2F%2F2133%2Fde-26082016-141751%2Fpublico%2FDimitriBrandideAbreuPrevienciasocialcomoinstrumentoIntegral.pdf&usg=AOvVaw07L2ejlCM0Zg7Wif-_v38G>. Acesso em: 17 mar. 2018.
- ALMANSA PASTOR, Jose Manuel. **Derecho de la Seguridad Social**. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1977, v. 1.
- AMARO, Luciano da Silva. Contribuições Sociais: regime jurídico. In: TEMAS ATUAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1991, São Paulo, **Conferências e Debates...** Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, nº 58, p. 210-217, out./dez. 1991.
- ARZUA, Heron. **Contribuição ao Estudo dos Tributos Parafiscais: o tributo previdenciário rural**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- ATALIBA, Geraldo. Contribuição para o FUNRURAL: inconstitucionalidade parcial. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, a. 2, n. 3, p. 127-144, jan./mar. 1978.
- _____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALERA, Wagner. Previdência e Assistência Social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 438-506.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, n. 191-A, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 3 mar. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 3 mar. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3105-8/DF** – Distrito Federal. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Redator do Acórdão: Ministro Cezar Peluso. Brasília, 18 de agosto de 2004. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 661.256/DF** – Distrito Federal. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Valdemar Roncaglio. Relator: Ministro Roberto Barroso. Redator do Acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 27 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13687555>>. Acesso em: 25 fev. 2018.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. Florianópolis: Conceito, 2010.

CINELLI, Maurizio. Previdenza Sociale e Orientamenti dela Giurisprudenza Costituzionale. **Rivista Italiana di diritto del lavoro**, Milano, v. 1, p. 73, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Proposta para uma Nova Classificação dos Tributos a partir de um Estudo sobre a Instituição de Contribuição Previdenciária pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições Previdenciárias: questões atuais**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 153-189.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. Contribuições no Direito Brasileiro: seus problemas e as soluções. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 17-63.

_____. Contribuições no Direito Brasileiro: tolas teorias e defeitos congênitos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 2, p. 90-131.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CORDEIRO, André Felipe de Barros. Classificação das contribuições previdenciárias, natureza jurídica e vinculação. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 15, n. 74, p. 273-297, mai./jun. 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Causa Final e a Regra Matriz das Contribuições. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 635-669.

FARIAS, Paulo José Leite. Regime Jurídico das Contribuições Previdenciárias. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 32, n. 128, p. 83-90, out./dez. 1995. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/176371>>. Acesso em: 23 fev. 2018.

GIANNINI, A. D. **Instituzioni di Diritto Tributario**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1974.

GRECO, Marco Aurélio. A Chamada Contribuição Previdenciária: caráter tributário – não se trata de verdadeira e própria contribuição. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 5, n. 19, p. 385-391, jan./mar. 1972.

HOFFMANN, Susy Gomes. **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas: Copola Livros, 1996.

LACOMBE, Américo. Natureza Tributária das Contribuições. In: TEMAS ATUAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1991, São Paulo, **Conferências e Debates...** Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 58, p. 132-135, 152-153, out./dez. 1991.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Curso de Direito Previdenciário**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, p. 153-181, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=49828>> Acesso em: 27 agosto 2009.

NASCIMENTO, Ricardo de Castro. Breve Histórico da Previdência Social. **Revista de Direito Social**, v. 7, n. 28, p. 31-46, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.bdr.sintese.com/NXT/gateway.dll/SDS/3965/3966/3968/397>>. Acesso em: 21 fev. 2018.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. A Proteção Social na Constituição de 1988. **Revista de Direito Social**, v. 7, n. 28, p. 11-29, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://www.bdr.sintese.com/AnexosPDF/RDS%2028%20-%20Doutrina%20Direito%20Social.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2018.

PINHO, Leda de Oliveira. O Conteúdo Normativo do Princípio da Solidariedade no Sistema da Seguridade Social. In: LAZZARI, João Batista; LUGON, Luiz Carlos de Castro (Coord.). **Curso Modular de Direito Previdenciário**. Florianópolis: Conceito, 2007, p. 29-77.

SEVERO, Valdete Souto. Natureza das Contribuições Previdenciárias. **Revista Jurídica Tributária**, Sapucaia do Sul, a. 3, n. 9, p. 89-119, abr./jun. 2010.

SILVA, Elisa Maria Corrêa. **Inconstitucionalidade da Desaposentação**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

UGATTI, Uendel Domingues. **O Princípio Constitucional da Contrapartida na Seguridade Social**. São Paulo: LTr, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. Uma Abordagem Intersistemática da “Indenização” a Cargo dos Contribuintes Individuais. In: LAZZARI, João Batista; LUGON, Luiz Carlos de Castro (Coord.). **Curso Modular de Direito Previdenciário**. Florianópolis: Conceito, 2007, p. 611-644.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. **Curso de Direito Previdenciário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53-67.