



O CARÁTER CONTRADITÓRIO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

The contradictory character of social contributions in the financing of social security

Thiago Dutra Holanda de Rezende*

 <https://orcid.org/0000-0003-4464-0408>

RESUMO

As contribuições sociais são tributos essenciais para o financiamento da seguridade social, sendo a vinculação de recursos um aspecto importante da sua sustentabilidade. Entretanto, quando se analisa sobre o prisma das bases de incidência, verifica-se o caráter regressivo desses tributos e os efeitos deletérios que podem ter sobre os trabalhadores e os mais pobres. O presente artigo aborda o tema levando em consideração os aspectos gerais dessa forma tributária específica do capitalismo e do fundo público constituído neste modo produção, bem como os aspectos da particularidade brasileira e do sistema tributário instituído a partir da Constituição de 1988. Aponta-se razões estruturais da relação antagonista entre capital e trabalho na disputa pelo fundo público e razões históricas e específicas da legislação social e tributária, as quais em conjunto explicam o duplo caráter das contribuições sociais e apontam a necessidade de que a luta pela defesa de direitos sociais passa pela defesa da melhoria qualitativa do financiamento da seguridade social.

PALAVRAS-CHAVE

Contribuições sociais; Seguridade social; Fundo público; Sistema tributário Brasileiro.

ABSTRACT

Social contributions are essential taxes for the financing of social security, and an important aspect of its sustainability. However, when analyzed through the prism of tax bases, the regressive character of these taxes and the deleterious effects they can have on the poorest are verified. This article addresses the issue by taking into account the general aspects of this specific tax form of capitalism and the public fund constituted in this mode of production, as well as aspects of the Brazilian particularity and the tax system instituted in the 1988 Constitution. Structural reasons of the antagonistic relationship between capital and labor in the dispute for the public fund and historical and specific reasons of social and tax legislation are pointed out, which together explain the double character of social contributions and points to the fact that

*Assistente Social. Doutor em política social pela Universidade de Brasília (UNB, Brasília, Brasil). Consultor técnico-legislativo na Câmara Legislativa do Distrito Federal (CLDF, Distrito Federal, Brasil). E-mail: thiogodhr@gmail.com

DOI 10.22422/temporalis.2023v23n45p294-309



© A(s) Autora(s)/O(s) Autor(es). 2023 **Acesso Aberto** Esta obra está licenciada sob os termos da Licença Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR), que permite copiar e redistribuir o material em qualquer suporte ou formato, bem como adaptar, transformar e criar a partir deste material para qualquer fim, mesmo que comercial. O licenciante não pode revogar estes direitos desde que você respeite os termos da licença.

the struggle to defend social rights involves defending the qualitative improvement of social security financing.

KEYWORDS

Social contributions; Social Security; Public fund; Brazilian tax system.

Introdução

As contribuições sociais são as principais fontes de recursos para o financiamento da seguridade social no Brasil. O grande volume de receitas que movimentam as transformou em tributos cada vez mais importantes na disputa pelo fundo público entre capital e trabalho. Não por acaso elas foram objeto de desvinculações que atacaram o orçamento da seguridade social e são sempre atacadas como o maior mal do sistema fiscal brasileiro por análises liberais.

A relevância das contribuições sociais na garantia de direitos contrapõe-se às suas bases de incidência, o que torna essa forma tributária contraditória dentro de uma perspectiva do trabalho. Isso decorre do fato de serem tributos, e como tais, podem ser diretos ou indiretos, progressivos ou regressivos, ou seja, as contribuições sociais podem incidir tanto sobre a renda do capital, sobre parcela do mais-valor apropriado pelos capitalistas, quanto sobre os salários, a parte paga do trabalho aos verdadeiros produtores de mercadorias numa sociedade capitalista.

O presente artigo aborda esse duplo caráter das contribuições sociais, por um lado são alicerces da seguridade social, mas, por outro, ao incidirem de maneira regressiva, tendem a reforçar o poder do capital contra o trabalho, jogando maior peso fiscal sobre a classe trabalhadora que sobre a classe capitalista, especialmente sua fração rentista. Esse caráter antagônico decorre não apenas da disputa política projetada pelas classes sociais sobre o fundo público, mas da própria forma específica da tributação no modo de produção capitalista, a qual se dá de maneira indireta e mediada pelo valor e necessidade de crescimento sustentado do processo de valorização e acumulação do capital.

Para a realização da análise proposta, a pesquisa valeu-se da abordagem materialista e da contribuição da crítica da economia política marxista, a qual compreende as relações entre Estado, fundo público e economia capitalista como orgânica, como dimensões de uma totalidade complexa e articulada. Assim, para além de uma análise de legislações e dados neutros, abordou-se a relação entre história, classes sociais e a constituição dos sistemas tributários com ênfase no desenvolvimento histórico das contribuições sociais e sua relação com a expansão e consolidação do fundo público como elemento incontornável do processo de acumulação capitalista.

A apresentação dos resultados começa pela demonstração do crescimento dos gastos sociais e da demanda cada vez mais forte para a sua sustentação, tendo em vista o papel cada vez mais requerido do Estado na gestão pública da reprodução da força de trabalho e na legitimação ideológica das práticas de exploração específicas do capitalismo. Depois, são apresentadas as contribuições sociais enquanto forma tributária específica do capitalismo, a qual combina a sustentação de direitos sociais com a tributação sobre a

renda dos trabalhadores de maneira direta e indireta. A seguir, analisa-se as contribuições sociais no Brasil, as quais assumiram um papel específico enquanto parte da âncora fiscal e da compensação da perda de recursos da União para outras esferas da federação após a Constituição de 1988. Por fim, aponta-se que a luta dos trabalhadores pela defesa de direitos sociais deve combinar a manutenção de receitas vinculadas à seguridade social com uma revitalização das fontes de recursos, buscando-se bases de incidência sobre a renda e a propriedade que favoreçam a desconcentração de riqueza.

Crescimento dos gastos sociais e do fundo público no século XX

O segundo quarto do século XX marcou uma aceleração no crescimento do fundo público nos países capitalistas centrais. A crise capitalista nas décadas de 1920 e 1930, a segunda guerra mundial, a ampliação dos modelos de planejamento socialista no leste europeu e a consolidação dos grandes monopólios demandou do Estado novas funções na economia e na sociedade, seja garantindo lucros e estimulando o desenvolvimento de setores econômicos específicos, seja por meio da gestão estatal da força de trabalho. De acordo com Brunhoff (1985), a partir deste momento o Estado passa a se envolver mais ativamente na relação entre a gestão da moeda e da força de trabalho, ou seja, na circulação do capital, realizando compromissos de classe que os capitalistas não podem realizar diretamente.

Isso não significa que o Estado domine a economia, nem que chegue a regular conflitos de classe: é preciso não confundir a ideologia da política econômica com seu funcionamento real como estratégia capitalista, mesmo se tal ideologia é requerida por este funcionamento. Isso significa, ao contrário, que o Estado se encontra agora envolvido não apenas na gestão da moeda (de D) e da força de trabalho (uma parte de M), mas na gestão da relação entre as duas, isto é, da circulação do capital, na medida em que esta necessita de novos compromissos de classe, que os capitalistas não podem realizar diretamente por eles próprios. (BRUNHOFF, 1985, p. 68).

A reprodução da força de trabalho e do equivalente geral, a moeda, passaram a ser um dos pontos-chave da intervenção estatal, “[...], mas as modalidades de sua gestão são modificadas por sua inserção num quadro global, cuja emergência reflete as mudanças reais da estratégia burguesa” (BRUNHOFF, 1985, p. 67). Esse processo inclui uma expansão do escopo dos gastos públicos e da sua complexidade, com serviços públicos e investimentos públicos abrangendo áreas de saúde, educação, proteção social, habitação, infraestrutura, indústria além de reforço dos gastos com segurança pública, burocracia e forças armadas.

Gough (1979) demonstra como as despesas estatais, que contavam a 12,7% do PIB do Reino Unido em 1910, passaram a ser de 57,9% do PIB em 1975, com as receitas públicas ampliadas de 11% do PIB para 46,6% no mesmo período. Em relação aos serviços sociais, nos quais o autor inclui a previdência social, proteção social, saúde, educação e habitação, estes ampliaram sua proporção de 4,2% do PIB em 1910 para 28,8% em 1975, portanto, um peso 6,85 vezes maior. Quando comparou essa evolução com outros países, em especial os membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), encontrou resultados semelhantes: “todos os países capitalistas avançados exibiram as

mesmas tendências no período pós-guerra que o Reino Unido: gastos públicos crescendo em relação ao PIB, e gastos sociais crescendo em relação aos gastos públicos totais” (GOUGH, 1979, p. 78).

Mandel (1983) considera que a ampliação geral da legislação social ganhou impulso especialmente no período imperialista. Para o autor, tratou-se de uma concessão às lutas da classe trabalhadora, ao mesmo tempo em que correspondeu aos interesses gerais da reprodução ampliada da força de trabalho no modo de produção capitalista, ao assegurar a reconstituição física da força de trabalho onde ela estava ameaçada pela superexploração.

A tendência à ampliação da legislação social determinou, por sua vez, uma redistribuição considerável do valor socialmente criado em favor do orçamento público, que tinha de absorver uma percentagem cada vez maior dos rendimentos sociais a fim de proporcionar uma base material adequada à escala ampliada do Estado do capital monopolista. (MANDEL, 1983, p. 338-9).

O crescimento dos gastos sociais correspondeu a um objetivo também integrador, tendo em vista a perspectiva ideológica. Esse processo corresponde à expansão do fundo público, que Salvador (2020) identifica como a capacidade que o Estado tem para mobilizar recursos e intervir na economia e na sociedade por meio de políticas públicas. Oliveira (1998) identifica o fundo público como base cada vez mais necessária à economia capitalista, sendo pressuposto da acumulação de capital e da sustentação da reprodução da força de trabalho. Todo este processo implicou no aumento da necessidade de financiamento público e na criação de novas formas de tributação. Piketty (2014) informa que, em meio século, a participação dos impostos na renda nacional foi multiplicada por um fator de pelo menos 3 ou 4 nos países capitalistas centrais. Pierson (1998) também identifica esse mesmo movimento, destacando o período de 1920 a 1975 o mais representativo do crescimento sustentado dos orçamentos para a seguridade social como um todo.

A transformação e a consolidação dos orçamentos para a seguridade social em alguns países europeus podem ser observadas na Tabela 1.

Tabela 1: Gastos com seguridade social como percentual do PIB – Europa – 1950-2019.

	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2010	2019
Alemanha	14,8	15,0	17,0	21,8	21,4	25,5	26,0	25,9
Áustria	12,4	13,8	18,8	21,9	23,1	25,7	27,6	26,9
Bélgica	12,5	15,3	18,1	23,2	24,6	23,7	28,4	28,9
Dinamarca	8,4	11,1	16,6	20,3	21,9	23,8	29,6	28,3
Finlândia	6,3	8,7	13,1	17,8	23,3	22,6	27,4	29,1
França	12,6 ¹ (1)	13,4	15,3	20,1	24,4	27,7	31,1	31,0
Irlanda	8,9 ² (2)	9,6	11,6	15,7	16,8	12,8	23,8	13,4

¹ Dado referente ao ano de 1952.

² Dado referente ao ano de 1953.

	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2010	2019
Itália	8,5	11,7	16,3	17,3	20,6	22,6	27,0	28,2
Noruega	5,7	9,4	15,5	16,1	21,6	20,4	22,1	25,3
Países Baixos	7,1	11,1	20,0	23,0	23,7	19,0	17,5	16,1
Reino Unido	10	11,0	13,8	15,6	14,9	16,9	23,3	20,6
Suécia	8,3	11,0	18,8	24,5	26,9	26,5	25,9	25,5
Suíça	6,0 ³ (3)	7,5	10,1	12,7	13,0	14,5	15,7	16,7
Média	9,4	11,4	15,8	19,2	21,2	21,7	25,0	24,2

Fonte: 1950-1970: Flora (1983, p. 456); 1980-2018: OECD.Stat. Elaboração própria.

Os dados tendem a confirmar o papel cada vez mais essencial e incontornável do fundo público para a reprodução capitalista, conforme argumentado por Oliveira (1998). É possível notar que mesmo a partir da década de 1970, quando muitos países passaram a cortar programas sociais e adotar medidas identificadas por muitos estudiosos como neoliberais, os gastos com a seguridade social continuaram a se expandir em relação ao PIB na média dos países apresentados. Apenas nos Países Baixos é possível observar uma redução consistente dos gastos com seguridade social em relação ao PIB, nos demais países estes tenderam a crescer ou a se consolidar, com a média de 15,8% do PIB gastos com seguridade social em 1970 subindo para 24,2% em 2019.

Quando se considera a comparação dos dados mais atuais com 1950, no imediato pós-guerra, os valores destinados à seguridade social dobraram em volume relativo ao PIB. De acordo com os dados da OCDE (2020), os gastos sociais dos seus 37 países-membros em 2019 foram de 20% do PIB em média no período de 2017 a 2019. Países como Alemanha, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, França, Itália, Noruega e Suécia chegam a gastar mais de um quarto do PIB com políticas sociais. Essa expansão foi sustentada com a ampliação das receitas públicas e o aumento das cargas tributárias.

A ligação das políticas sociais com o trabalho assalariado fez surgir uma forma específica de tributação que são as contribuições sociais. Conforme aponta Shaikh (2003), o crescimento agudo dos gastos públicos no século XX fez o financiamento público se mover para fontes de recursos que não eram tradicionais, como as rendas pessoais e as contribuições sociais.

Do caráter específico das contribuições sociais

Para se elucidar o caráter específico das contribuições sociais, é necessário compreender o caráter específico dos tributos no modo de produção capitalista. Embora, juridicamente, o tributo possa ter uma correlação com sociedades antigas, enquanto uma prestação compulsória imposta pelo Estado contra o indivíduo, uma coerção fundada no poder político, ele ganha caracteres específicos no capitalismo. Enquanto obrigação de pagar, instituída por um poder apartado da sociedade civil, baseado na separação entre

³ Dado referente ao ano de 1951.

propriedade e Estado, o tributo moderno se assemelha ao encontrado em outras formas de organização social, mas isso é insuficiente para precisá-lo no capitalismo.

A compreensão do caráter específico da tributação no modo de produção capitalista passa pelo entendimento da forma de riqueza que predomina na sociedade moderna. Em outros modos de produção, a organização social da produção e da distribuição era baseada em valores de uso, ou seja, relacionava-se diretamente aos frutos do trabalho enquanto tais, enquanto coisas, fossem materiais ou imateriais. Assim, o Estado tributava diretamente a riqueza socialmente produzida, e mesmo quando era utilizada como mecanismo de exploração, ela recaía diretamente sobre a produção material, sobre a produção de determinados bens, sobre o uso de determinadas benfeitorias etc.

No modo de produção capitalista os valores de uso são produzidos enquanto mercadorias. Os valores de uso tornam-se suportes de valores de troca, que se caracterizam justamente por abstrair suas propriedades úteis para serem trocados enquanto equivalentes. Assim, as necessidades dos indivíduos e da sociedade são mediadas pela necessidade de realização do valor de troca. Conforme demonstra Marx (2013), resta às mercadorias apenas a propriedade de serem produtos do trabalho humano, uma vez que todas as suas qualidades e formas sensíveis são abstraídas no processo de troca de mercadorias. É a cristalização do trabalho abstrato enquanto substância social comum às mercadorias que forma os valores das mercadorias, manifestos nos valores de troca. O valor expressa relações sociais capitalistas de produção e, portanto, só pode ser apreendido a partir da generalização do processo de troca de mercadorias, da circulação de mercadorias e da concorrência entre produtores de mercadorias.

A concorrência impõe aos produtores capitalistas que se produza valores de uso para outrem, valores de uso sociais, ou seja, um produto só é mercadoria quando é validado socialmente na esfera da circulação, na sua realização ou salto mortal, como descreve Marx (2013). É necessário que o trabalho incorporado na mercadoria se confirme como elo da divisão social do trabalho na sociedade capitalista. Assim, há um caráter sempre contingente na produção mercantil capitalista, e a mesma divisão do trabalho que transforma os produtores privados em independentes, “[...] também torna independente deles o processo social de produção e suas relações nesse processo” (MARX, 2013, p. 183).

Tem-se assim um aspecto exclusivo da tributação moderna, ou da tributação em uma sociedade capitalista, que é seu aspecto indireto. Diferente de sociedades em que eram tributados valores de usos diretamente, fossem partes de colheitas ou percentuais de mineração, no capitalismo a tributação encontra-se mediada pelo processo que torna homogêneos os trabalhos úteis na forma do trabalho abstrato, processo que subsume os produtos do trabalho sob a forma abstrata do valor, o qual se expressa necessariamente em dinheiro. Além disso, a ação pública e o poder de tributar estão sob os comandos contingentes da validação social necessária dos valores produzidos na esfera da circulação. Portanto, qualquer objetivo público de um Estado moderno é buscado a partir da tributação sobre a forma de expressão e existência do valor, sobre a forma do dinheiro. Finalidades públicas aparentes como aumento do poderio bélico ou investimentos em saúde são necessariamente subordinados à produção da riqueza abstrata, do valor, sobre

o qual recai a tributação. Como o valor “[...] não está contido em um único átomo de matéria natural” (MARX, 2013, p. 125), ele é sempre relacional, é apenas no intercâmbio de mercadorias que ele se manifesta.

O valor não pode aparecer sem estar relacionado com algo diferente de si mesmo. Isso não ocorre apenas porque o “trabalho homogêneo cristalizado” é imperceptível, mas também porque o valor não pode existir independentemente do dinheiro e da circulação de mercadorias. O valor não pode ser medido diretamente (MURRAY, 2005, p. 55).

Esse condicionamento torna necessariamente precário e contingente qualquer planejamento público, o qual sempre está a tatear o rumo da produção social, e, como qualquer folheto de fundo de investimento informa, resultados passados não são garantia de resultados futuros. Assim, as crises e o seu rebatimento sobre o orçamento público são uma possibilidade constante para qualquer Estado capitalista.

Além da contingência, os objetivos públicos, do Estado, são necessariamente antagônicos aos da produção de uma sociedade capitalista. Enquanto o Estado geralmente busca a oferta de valores de uso na forma das políticas públicas, a produção capitalista visa a apropriação do lucro, de mais-valor, conformando assim a oposição entre a riqueza na forma útil e a riqueza na forma abstrata. Enquanto a produção capitalista visa o máximo quantitativo da riqueza abstrata expressa monetariamente, o Estado atua por meio da tributação na harmonização qualitativa da redistribuição da riqueza útil produzida.

A tributação também incide sobre o ciclo de reprodução do capital, na medida em que se define o que se tributa e quanto se tributa de quem, a tributação age sobre os processos fundamentais de formação da taxa de lucro, dos salários, da transferência de valores entre Estados-nações, do fomento de atividades industriais específicas, do direcionamento da produção pelas frações da classe capitalista entre outros fatores. Trata-se de efeitos tributários exclusivos do modo de produção capitalista, uma vez que a tributação passa a imbricar uma relação complexa entre o que se produz e na sua forma de representação necessária, que é o dinheiro.

A tributação moderna se funda na acumulação do capital e nas funções do Estado em sua promoção. Os sistemas tributários se constituem para garantir o financiamento das atividades estatais demandadas ao provimento das condições da reprodução ampliada do capital, como garantir a base monetária, infraestrutura e sistema jurídico e auxiliar na garantia da reprodução da força de trabalho necessária à exploração capitalista.

Assim se colocaram as bases para o estabelecimento e expansão das políticas sociais, bem como dos mecanismos para seu financiamento. As contribuições sociais, como espécie do tributo moderno, são específicas do capitalismo, ligando-se diretamente à relação de assalariamento. Elas diferenciam-se dos impostos em geral por terem suas receitas vinculadas aos gastos sociais.

Os impostos são regidos pelo princípio da não afetação ou não vinculação, sendo, geralmente, de livre alocação pelo Estado em qualquer despesa pública. A diferença entre

contribuições e impostos, portanto, se dá pela destinação específica no orçamento público.

As contribuições sociais acompanharam o crescimento dos gastos sociais, manifestando o seu papel salutar na ampliação do fundo público para o atendimento da seguridade social. Esse processo pode ser observado ao longo do tempo em dados coletados relativos aos países membros da OCDE na Tabela 2.

Tabela 2: Contribuições para a seguridade social – 1965-2019 – Países membros da OCDE.

Ano	Contribuições para a seguridade social		Carga tributária
	% arrecadação total	% PIB	% PIB
1965	17,57	4,47	24,85
1970	19,06	5,08	26,72
1975	21,93	6,34	28,61
1980	22,06	6,86	30,07
1985	22,05	7,33	31,51
1990	21,52	7,10	31,15
1995	25,35	8,60	32,54
2000	24,77	8,44	33,27
2005	24,93	8,35	32,98
2010	26,40	8,67	31,91
2015	25,72	8,84	33,31
2019	26,40	9,13	34,04

Fonte: OECDstat. Elaboração própria.

É possível constatar que as contribuições sociais cresceram em relação ao PIB e em relação à carga tributária total. De 1965 a 2019, elas mais que duplicaram em sua proporção relativa ao PIB, indo de 4,47%, em 1965, a 9,13%, em 2019. Em relação à arrecadação total, elas aumentaram de 17,57% para 26,40%, evidenciando-se o maior peso do orçamento para políticas sociais em relação às receitas públicas totais. O crescimento das contribuições sociais em relação ao PIB também manifesta o caráter contraditório da integração de demandas e necessidades da classe trabalhadora no fundo público. Isso se evidencia mais claramente quando se analisa a estrutura tributária como um todo, conforme observa-se de maneira simplificada na Tabela 3.

Tabela 3: Evolução da estrutura tributária – países membros da OCDE – 1965-2018

Ano	Renda		Propriedade		Consumo		Consumo		Contribuições SS diretas		Contribuições SS indiretas	
							IVA					
	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT
1965	8,7	34,7	1,9	7,9	9,4	38,4	0,4	1,4	1,7	6,6	3,0	11,7
1970	9,9	36,3	2,0	7,6	9,4	35,6	1,8	5,4	1,9	7,1	3,4	12,7
1975	10,9	37,1	1,7	6,4	9,1	32,8	3,1	8,8	2,3	8,0	4,0	14,0
1980	11,6	38,2	1,5	5,3	9,5	32,5	3,7	10,7	2,6	8,3	4,6	14,7
1985	11,9	36,9	1,6	5,4	10,1	33,7	3,8	11,3	3,0	9,0	4,6	13,9
1990	11,8	37,2	1,7	5,6	9,9	33,2	5,1	16,9	3,1	9,5	4,5	13,6

Ano	Renda		Propriedade		Consumo		Consumo		Contribuições SS diretas		Contribuições SS indiretas	
	% PIB	% CT	% PIB	% CT	% PIB	% CT	IVA		% PIB	% CT	% PIB	% CT
							% PIB	% CT				
1995	11,0	33,5	1,6	5,2	10,8	34,1	5,8	18,2	3,5	10,2	5,5	16,5
2000	11,7	34,5	1,7	5,5	10,8	33,6	6,3	19,6	3,7	10,8	5,5	16,1
2005	11,5	34,3	1,8	5,6	10,8	33,6	6,5	20,2	3,7	11,1	5,3	15,9
2010	10,4	32,6	1,7	5,5	10,6	33,8	6,4	20,5	4,0	12,1	5,4	16,6
2015	11,1	33,6	1,9	5,8	10,9	33,2	6,7	20,3	4,2	12,1	5,4	15,8
2018	11,5	34,3	1,9	5,6	10,9	32,7	6,8	20,4	4,2	12,0	5,6	15,9

Fonte: OECDstat. Elaboração própria

Os dados coletados sobre os países capitalistas membros da OCDE demonstram que a tributação sobre a propriedade, a mais capaz de ir ao âmago do processo de concentração e centralização da riqueza no modo de produção capitalista, manteve-se praticamente estável mesmo com o processo de ampliação das cargas tributárias. A tributação sobre a propriedade pouco variou, mantendo-se geralmente abaixo de 2% do PIB, porém reduziu sua participação em relação à arrecadação total, que era de 7,9% em 1965, sendo de 5,6% em 2018. Ou seja, a acumulação de capital tendeu a ser protegida mesmo com a expansão dos gastos públicos. A tributação direta sobre a renda aumentou sua participação de 1965 a 1975, em termos de PIB, e manteve-se estável desde então em relação ao PIB e a carga tributária total. Esses dados gerais não compreendem alterações que tenderam a proteger mais as rendas dos mais ricos, ou rendimentos do capital em relação ao trabalho, desde a década de 1970 (SAEZ; ZUCMAN, 2019; PIKETTY, 2014). A tributação geral sobre o consumo cresceu 1 ponto percentual ao longo do período em relação ao PIB, com sua metamorfose mais significativa ocorrendo internamente, com a ampliação do imposto sobre o valor adicionado (IVA) em relação ao total da tributação sobre o consumo.

As alterações mais significativas nos valores da Tabela 3 ocorreram em relação às contribuições sociais. As contribuições sociais diretas, que recaem sobre o trabalho e sobre o capital, aumentaram de 1,7% do PIB para 4,2% do PIB na média dos países membros da OCDE. Portanto, de 6,6%, passaram a serem responsáveis por 12% da carga tributária total. Isso significa um maior peso sobre a renda dos trabalhadores, já que, em média dois terços das contribuições diretas para a seguridade social são provenientes da tributação sobre os salários.

Do mesmo modo, as contribuições indiretas, como as sobre a folha de pagamentos, que podem ser transferidas pelos capitalistas aos custos das mercadorias, também tendem a pesar mais sobre a renda dos trabalhadores que sobre a renda dos mais ricos, tendo em vista a sua proporção e peso maior em maneira inversa ao tamanho da renda. No caso, estas aumentaram de 3% do PIB para 5,4% do PIB, representando uma maior participação na carga tributária total, de 11,7%, para 15,9%.

O crescimento das contribuições sociais em relação ao PIB e à carga tributária ficou demonstrado e, tendo em vista suas bases de incidência, é possível inferir que a expansão dos gastos sociais enquanto necessidade incontornável da acumulação capitalista tendeu a ser cada vez mais sustentada por meio da maior tributação dos rendimentos dos trabalhadores, portanto, por meio do maior aperto fiscal sobre o trabalho, combinando a integração e reprodução da força de trabalho com maior alívio fiscal para a classe capitalista.

Trata-se da forma própria de intervenção estatal numa sociedade em que a produção da riqueza é mediada pelo valor e pela troca de mercadorias enquanto forma generalizada da reprodução social. Essa forma própria ocorre de maneira indireta, sob a égide da necessária manutenção do processo de valorização, o que significa a manutenção do processo de exploração e de geração dos fatores sobre os quais recairão as ações estatais sob a forma de políticas sociais. Na seção seguinte analisa-se se essa tendência geral também foi evidenciada no Brasil.

As contribuições sociais no Brasil

No Brasil, as contribuições sociais foram se colocando como mecanismo de financiamento do fundo público desde a década de 1930, reforçaram-se na década de 1960 e tiveram uma reorganização e ampliação de seu papel especialmente a partir da promulgação da Constituição de 1988 (OLIVEIRA, 2020; ORAIR *et al.*, 2013; VARSANO, 1996). É nessa Carta que foi instituída formalmente de maneira ampla e universal a seguridade social brasileira enquanto política pública integrada dos eixos da assistência social, previdência social e saúde. Para tal empreitada que envolvia uma maior responsabilização da União em relação aos estados e municípios no seu financiamento, bem como a expansão de serviços públicos para atendimento da população, foram instituídos mecanismos de financiamento exclusivos, com a organização das contribuições sociais como um fator relevante deste processo.

De uma maneira geral, o que houve de avanços no campo dos direitos sociais positivados não foi observado na parte tributária, a qual manteve praticamente a mesma estrutura tributária imposta pela ditadura. Conforme demonstram Fandiño e Kerstenetzky (2019), a tributação progressiva foi interdita no processo constituinte, em oposição com o que ocorrera com a ampliação dos gastos sociais. Ao mesmo tempo em que se aumentou a responsabilidade da União no financiamento das políticas sociais, reduziu-se a participação dos estados e aumentou-se os repasses diretos da União a estados e municípios, especialmente sobre as bases do imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI). Tal impasse colocou para a União o caminho da ampliação das contribuições sociais, as quais, como observado anteriormente, tendem a ser regressivas.

[...] as reformas promovidas pela CF/1988 restringiram os recursos disponíveis para a União, via limitação das suas bases tributáveis e ampliação dos montantes de recursos repartidos com os governos subnacionais. O mecanismo encontrado para equacionar este descompasso e reverter o processo de descentralização tributária foi pelo recurso às contribuições sociais, não compartilhadas com

governos subnacionais e vinculadas às despesas de seguridade social, e consequente ampliação da carga tributária. (ORAIR *et al.*, 2013, p. 36).

As contribuições são preferenciais para a União pelo fato de não serem compartilhadas e não serem submetidas aos princípios da anualidade e não cumulatividade, tendo maior facilidade para sua implementação. Em relação à anualidade, diferentemente dos impostos em geral, os quais somente entram em vigor no exercício seguinte à sua instituição em lei, as contribuições entram em vigor 90 dias após a publicação da lei que as instituir, conforme determina o §6º, inciso IV, do artigo 195 da Constituição Federal. Quanto à não cumulatividade, elas podem ter base de incidência compartilhada com outros impostos, o que é vedado para impostos e taxas.

Fora do alcance dos princípios da anualidade e da não cumulatividade, estabelecidos pelos impostos no capítulo do sistema tributário, e também da exigência de destinação de 20% de seu produto para os governos subnacionais, no caso de sua instituição, as contribuições sociais se tornaram, para o governo federal, o instrumento preferencial de ajuste de suas contas e da garantia de obtenção de recursos adicionais para atender as novas responsabilidades atribuídas ao Estado. (OLIVEIRA, 2020, p. 89).

Oliveira (2020) demonstra como as principais mudanças tributárias ocorridas de 1988 a 1993 priorizaram a criação de novas contribuições sociais ou o aumento de suas alíquotas e bases de incidência. O caminho do aumento do imposto de renda sobre a pessoa física ou sobre a pessoa jurídica, tributo com maior potencial progressivo e redistributivo, tornou-se menos atraente para União, tendo em vista que o imposto de renda possui parte de receita vinculada a transferências constitucionais a estados e municípios. Para Oliveira (2020), as bases constitucionais transformaram o sistema tributário em mero instrumento de ajuste fiscal, com baixo potencial redistributivo.

Favorável para a arrecadação, essa nova estrutura tributária, que passou a ser invadida pelas receitas das contribuições sociais, tornou-se letal para a questão da competitividade da economia e para a questão da equidade, na medida em que, dada sua sistemática de incidência cumulativa, aumenta o “custo-Brasil” e derrama maiores efeitos, em termos de seu ônus, para as camadas mais pobres da população. (OLIVEIRA, 2020, p. 92).

O maior ônus para os mais pobres deve-se ao caráter regressivo e cumulativo das contribuições sociais sobre o preço repassado pelos empresários aos consumidores no preço de venda das mercadorias. A regressividade das contribuições sociais evidencia-se quando se analisa as suas bases de incidência, conforme se observa no Quadro 1.

Quadro 1: As contribuições sociais na legislação brasileira

Contribuição para a Seguridade Social		Fato gerador	Base de cálculo
Consumo	Contribuição patronal sobre a folha de pagamentos	Folha de salários	Total de remunerações pagas

Contribuição para a Seguridade Social		Fato gerador	Base de cálculo
	Contribuição ao PIS/Pasep	Faturamento mensal/pagamento de salários/receitas	Faturamento mensal/folha de pagamentos/valor das receitas
	COFINS	Faturamento mensal	Faturamento mensal
	Contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos	Receita de concursos de prognósticos	Receita de concursos de prognósticos
	PIS-importação e COFINS-importação	Entrada de bens estrangeiros e remessa de valores para remuneração de serviços no exterior	Valor aduaneiro do bem importado/valor remetido ao exterior
Renda	Contribuição social previdenciária	Remuneração	Salário-de-contribuição
	CSLL	Aferimento de lucro	Lucro ajustado

Fonte: Elaborado com base em Constituição Federal, Lei nº 10.865/2004, Decreto nº 3.048/1999 e Lei nº 8.212/1991.

Dos sete grupos apresentados no Quadro 1, apenas a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) é um tributo direto sobre a renda do capital, uma vez que recai sobre o lucro líquido das empresas. A contribuição social previdenciária recai sobre os rendimentos dos trabalhadores em sua imensa maioria. Já todas as outras contribuições sociais são passíveis de transferência no preço das mercadorias e serviços em geral. São tributos que recaem em etapas do faturamento e da formação do preço em que se é possível calcular e dividir o montante sobre o preço das mercadorias.

A tributação da folha de salário entra nos custos de produção como parte do custo de contratação da força de trabalho, assim como o faturamento mensal, as contribuições sobre a importação, quando pagas por produtores ou revendedores locais, também são facilmente transferíveis ao preço de custo das mercadorias vendidas à população local. É interessante problematizar que boa parte do discurso dos capitalistas comerciais sobre o peso fiscal das contribuições sociais sobre seu lucro não é justificável, uma vez que quem arca com esse custo é quem compra as mercadorias, como os trabalhadores quando vão aos mercados.

Tabela 4: Arrecadação de contribuições sociais para orçamento da seguridade social em 2018. R\$ milhões.

Contribuição social	Valor	% da arrecadação das contribuições sociais	% PIB
Contribuição para a Previdência Social ⁴	374.412,92	46,68%	5,43%
Cofins	244.286,93	30,46%	3,55%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	75.750,74	9,44%	1,10%

⁴ Inclui contribuições para o RGPS (patronal, empregado e autônomo) e contribuição previdenciária sobre o faturamento.

Contribuição social	Valor	% da arrecadação das contribuições sociais	% PIB
Contribuição para o PIS/Pasep	66.526,78	8,29%	0,97%
Outras Contribuições ⁵ (2)	41.136,97	5,13%	0,60%

Fonte: Elaborado com base em dados da Receita Data ([2022]).

A CSLL foi responsável por apenas 9,44% do montante total da arrecadação por meio das contribuições sociais. Esse dado é muito relevante em relação ao caráter progressivo ou regressivo do financiamento da seguridade social. Segundo Salvador (2012), no período de 2001 a 2011, as contribuições sociais foram responsáveis por 89,46% das fontes de financiamento da seguridade social.

Se o caráter regressivo das contribuições sociais depõe contra elas numa perspectiva do trabalho, a propriedade da vinculação é um elemento positivo dessa forma tributária para a realização das políticas sociais. Conforme estudo de Ribeiro e Salvador (2018) demonstrou, ao se comparar políticas públicas com vinculação de recursos orçamentários com outras sem vinculação, as políticas com recursos vinculados tendem a apresentar muito mais regularidade e nível mais alto de execução orçamentária. Os autores compararam as execuções orçamentárias da função educação, que possui recursos vinculados, com a função habitação, que não possui fonte de recursos vinculada, no período de 2003 a 2015. Foi constatado que as políticas educacionais tiveram execução orçamentária média de 78,19% no período analisado, enquanto a política habitacional teve uma média de execução de 9,21% no período 2003–2015. O problema vai além da baixíssima execução, mas também abrange a questão da regularidade, com a função habitação sofrendo de grande variação na sua execução de um ano para o outro. Os autores concluem que:

[...] as vinculações orçamentárias são barreiras para a expansão ainda maior do capital sobre os direitos sociais, o que fica claro quando intelectuais orgânicos associados às classes dominantes defendem a eliminação das receitas vinculadas, com vistas à ampliação da autonomia e redução da rigidez orçamentária. Tais interesses visam reduzir direitos, salários e serviços que demandem o direcionamento do orçamento para as áreas sociais, numa disputa clara sobre os destinos do fundo público. (RIBEIRO; SALVADOR, 2018, p. 84).

Portanto, ao comparar-se essa análise para o caso das contribuições sociais, fica evidente que as vinculações instituídas constitucionalmente são fundamentais para o financiamento da seguridade social e para a sustentação de políticas sociais. A eventual ampliação da desvinculação de receitas ou de desonerações fiscais tendem a enfraquecer e reduzir a sustentabilidade da execução de políticas sociais fundamentais para a classe trabalhadora.

As contribuições sociais obrigam o Estado a aplicar os recursos no destino estabelecido quando o tributo foi criado, ou seja, sua instituição deve atender a uma finalidade específica. Assim, as contribuições têm caráter parafiscal no

⁵ Inclui contribuições para o RPPS, sobre a receita de concursos de prognósticos, participação do seguro DPVAT e rurais.

sentido de que seu objetivo não é arrecadar para fazer face às despesas fiscais do governo. (SALVADOR, 2012, p. 132).

Fica claro como as contribuições sociais garantem a maior regularidade e maior capacidade de execução dos recursos da seguridade social, permitindo que políticas sociais em favor da classe trabalhadora possam ser melhor efetivadas por meio de uma maior capacidade de previsão de receitas. Entretanto, ao mesmo tempo, como demonstrou-se anteriormente, elas contrariam os princípios da chamada justiça fiscal, incidindo de maneira regressiva e auxiliando na manutenção e intensificação da desigualdade social. Portanto, o seu caráter imprescindível ao financiamento necessita ser calibrado com uma maior progressividade da sua base de incidência, para que o gasto social possa corresponder a uma arrecadação que também esteja em acordo com os interesses da classe trabalhadora.

Conclusão

As contribuições sociais são uma forma tributária típica de uma sociedade produtora de mercadorias e mediada pela valorização e realização do valor enquanto base das relações sociais de produção. Assim, atuam sobre a forma-preço, sobre a expressão monetária da riqueza social produzida, na forma de salários, preços de venda, faturamento, lucro etc. Assim como qualquer outro tributo capitalista, elas tendem a tatear as relações sociais de produção de maneira indireta e sempre mediada pela esfera de circulação do capital.

O processo de surgimento e expansão das contribuições sociais vinculou-se ao aumento das funções estatais a partir da expansão do modo de produção capitalista mundialmente, que correspondeu às lutas da classe trabalhadora por direitos sociais e melhores condições de vida, bem como à necessidade de atenuação da questão social num modo de produção baseado na exploração que vê o empobrecimento ser estimulado a partir dos processos de concentração e centralização de capital.

As políticas sociais mais amplas e universais e o desenvolvimento e estabelecimento de sistemas de seguridade social complexos responderam tanto a necessidades e lutas do trabalho contra o capital, quanto às necessidades de reprodução da força de trabalho explorável pelo capital e de legitimação do Estado e da sociedade baseada na extração do mais-valor. As contribuições sociais permitiram intermediar esse processo ao oferecerem recursos vinculados à garantia de direitos sociais que são ao mesmo tempo, de maneira contraditória, tributos que recaem em sua maior parte sobre os trabalhadores e os mais pobres.

O caso brasileiro não foge à tendência geral regressiva das bases de incidência das contribuições sociais, mas é agravado pelo fato de sua função ir além do financiamento da seguridade social. Tendo em vista a repartição federativa ocorrida na Constituição de 1988, a União deixou de lado outros tributos com maior potencial progressivo, como o imposto de renda, priorizando a recomposição da perda de receitas por meio das contribuições sociais, dada a sua maior facilidade de implementação. Portanto, houve um estímulo à agudização da estrutura tributária regressiva do país por meio do aumento da tributação por meio das contribuições sociais.

A seguridade social e as políticas sociais como um todo estão sob ataque cada vez mais intenso do capital, fazendo-se cada vez mais necessária a resistência organizada de trabalhadores e dos mais pobres na defesa dos direitos sociais ainda vigentes no Brasil. A defesa das contribuições sociais faz-se necessária numa perspectiva do trabalho, mas é necessário problematizar para além da linha de resistência, pois embora o seu caráter vinculado seja uma base para a garantia de direitos sociais, o seu aspecto regressivo significa ser um mecanismo de reforço da desigualdade e da concentração de renda e riqueza num país caracterizado estruturalmente pelas disparidades sociais. Assim, é necessário apontar para a necessidade de ampliação e de reconfiguração da base tributária, para que tributos com maior potencial progressivo sejam vinculados a políticas sociais e outras políticas públicas de interesses dos trabalhadores. Aponta-se como caminhos possíveis a tributação da renda advinda de lucros e dividendos, o aumento das alíquotas e classes do imposto de renda de modo a abranger de maneira mais qualificada as rendas mais altas, a tributação de grandes fortunas ou do patrimônio líquido, o aumento e a federalização da tributação sobre heranças dentre outros caminhos e medidas que podem compor as pautas de lutas da classe trabalhadora pela apropriação do fundo público.

Referências

BRUNHOFF, S. **Estado e capital: uma análise da política econômica**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1985.

FLORA, P. **State, economy and Society in Western Europe 1815-1975**. A data handbook. Volume I: the growth of mass democracies and welfare states. London: Macmillan Press, 1983.

GOUGH, I. **The political economy of the welfare state**. London: The Macmillan Press Ltd, 1979.

MANDEL, E. **O capitalismo tardio**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MARX, K. **O capital: crítica da economia política: livro I**. São Paulo: Boitempo, 2013.

MURRAY, P. Money as displaced social form: why value cannot be independent of price. In: MOSELEY, F (ed.). **Marx's theory of money**. Modern Appraisals. New York, NY: Palgrave Macmillan, 2005.

OECDstat – **Global Revenue Statistics Database** – Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RS_GBL. Acesso em: 05 jun. 2022.

OECD. **Social Expenditure (SOCX) Update 2020: Social spending makes up 20% of OECD GDP**, OECD, Paris, 2020. Disponível em: <http://www.oecd.org/social/expenditure.htm>. Acesso em: 05 jun. 2022.

OLIVEIRA, F. A. **Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil**. A necessidade de uma reforma tributária justa e solidária. São Paulo: Contracorrente, 2020.

OLIVEIRA, F. **Os direitos do antivalor**: a economia política da hegemonia imperfeita. Petrópolis: Vozes, 1998.

ORAIR, R; GOBETTI, S; LEAL, E. M; SILVA, W. J. **Carga Tributária Brasileira**: Estimação e Análise dos Determinantes da Evolução Recente – 2002/2012. Brasília: Ipea, 2013. (Texto para Discussão n. 1875).

PIERSON, C. **Beyond the welfare state?** The new political economy of welfare. 2. ed. Cambridge: Polity Press, 1998.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

Receita Data. **Central de dados econômico-tributários aduaneiros da Receita Federal**. [2022]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata>. Acesso em: 05 jun. 2022.

RIBEIRO, I. R.; SALVADOR, E. S. Hegemonia e políticas sociais no Brasil: contribuições ao debate sobre vinculação orçamentária. **Revista Katálysis**, v. 21, p. 76-85, 2018.

SAEZ, E; ZUCMAN, G. **The triumph of Injustice**: how the rich dodge taxes and how to make them pay. New York: W. W. Norton & Company, 2019.

SALVADOR, E. **Fundo Público e Seguridade Social no Brasil**. 1. ed. São Paulo: Cortez, 2010.

SALVADOR, E. Financiamento tributário da política social no pós-real. In: Evilásio Salvador; Elaine Behring; Ivanete Boschetti; Sara Granemann. (org.). **Financeirização, fundo público e política social**. 1. ed. São Paulo: Cortez Editora, 2012.

SALVADOR, E. Disputa do fundo público em tempos de pandemia no Brasil. **Textos & Contextos**, Porto Alegre, v. 19, p. e39326-15, 2020.

SHAIKH, A. Who pays for the “welfare” in the welfare state? A multicountry study? **Social research**, v. 70, n. 2, 2003.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. IPEA, Texto para discussão nº 405. Rio de Janeiro, jan. 1996.

Submetido em: 17/09/2022

Aceito em: 23/02/2023