

AS IMPLICAÇÕES ORIUNDAS DO TRANSLADO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE PARA O DOMÍNIO DA FISCALIDADE

VANESSA HUCKLEBERRY PORTELLA SIQUEIRA*

Sumário: 1. Considerações acerca do conceito de tributo. 2. A relevância da destinação do produto da arrecadação na conceituação do tributo. 3. O pós-positivismo e a retomada do ideal de solidariedade. 4. O ideal de solidariedade. 5. A solidariedade no âmbito do direito tributário. 5.1. Solidariedade e capacidade contributiva. 5.2. Solidariedade e custo/benefício. 5.3. O princípio estrutural da solidariedade: uma criação do STF. 5.4. Limitação constitucional de competência versus interpretação do STF. 6. As Idiossincrasias decorrentes do deslocamento das contribuições para fiscais para a fiscalidade. 6.1. O princípio estrutural da solidariedade: uma criação do STF. 6.2. O aviltamento da referibilidade: uma quebra injustificável. 6.3. A tredestinação do produto da arrecadação das contribuições para fiscais. 7. Conclusão. 8. Referências.

1. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO CONCEITO DE TRIBUTO

O tributo se antepõe como a noção nuclear do Direito Tributário, porquanto é a categoria básica sobre a qual se edificam os sistemas constitucionais tributários.

Conforme sustenta Ricardo Lobo Torres, o conceito de tributo deve ser buscado não apenas no discurso da Constituição, do CTN e da doutrina, mas também na jurisprudência, pródiga em fornecer o balizamento para a compreensão das suas diversas espécies. O trabalho do STF, no Brasil, e dos Tribunais Constitucionais em países como a Alemanha, Áustria, Espanha e Itália contribuiu decisivamente para a edificação do conceito de tributo, antecipando-se às definições legais¹.

* Procuradora do Estado do Rio de Janeiro – PGE-RJ. Doutoranda em Finanças Públicas – UERJ. Mestre em Direito e Economia – UFG. Professora da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ. Professora da Escola da Magistratura do Estado Rio de Janeiro – EMERJ. Professora da Pós-Graduação em Advocacia Pública – UERJ. Professora da Pós-Graduação em Direito Tributário – UFF. Professora da Pós-Graduação em Advocacia Pública – UERJ/PGE-RJ.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, Vol. IV, 2007, p. 16.

A definição de tributo constante no CTN foi constitucionalizada, sendo certo que as Constituições de 67 e 88 recepcionaram o conceito constante na Lei nº. 5.172/66.

Nas palavras de Misabel Derzi, complementando a doutrina de Aliomar Baleeiro, a Constituição levou em consideração, implicitamente, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional, certo conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3º do CTN, e que prevaleceu na doutrina, do que aquele mais restrito, que limitava a ideia de tributo a impostos, taxas e contribuições de melhoria, consagrando, com isso, o caráter tributário dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais em geral².

Ante o explicitado, a definição de tributo oferecida pelo CTN não pode ser objeto de modificação pela legislação infraconstitucional, porquanto isso implicaria a modificação do próprio conceito constitucional. Nesse sentido, seria remota a possibilidade de redefinição, já que a Constituição se encarregou de definir a taxa e a contribuição de melhoria, estabelecendo, ainda, um rol minucioso dos impostos pertencentes aos diversos entes políticos.

Ricardo Lobo Torres ressalva que, muito embora a definição codificada não possa ser objeto de alterações substanciais, são admitidas complementações, mesmo porque tal definição tem origem doutrinária, pelo que teria se baseado em conceitos positivistas, inteiramente superados. Demais disso, segundo o autor, apresenta o defeito de se apegar ao critério de definir pelo gênero próximo, deixando de atentar às diferenças específicas: os elementos da compulsoriedade e da atividade vinculada, nada obstante sejam essenciais à noção de tributo, igualmente se adequam a outras categorias de entrada, como os preços públicos e as multas. Extrai-se do posicionamento ora esposado que os elementos integrantes da definição do art. 3º são essenciais à noção de tributo, mas insuficientes³.

Nas palavras do Professor Ricardo Lobo Torres, tributo é o conceito básico da Constituição Tributária e do Estado Fiscal, coincidindo a sua instituição com o início do Estado Liberal e do Estado de Direito, ou seja, com a constitucionalização do Estado moderno⁴.

Ricardo Lobo Torres e José Casalta Nabais expõem as concepções de tributo formuladas a partir da perspectiva do Estado de Direito em suas diferentes configurações. A ver.

No *Estado Liberal Clássico*, o tributo surge com a eliminação dos privilégios da nobreza e do clero. O Estado moderno representa a passagem da concepção patrimonial, fundada nas finanças dominicais e no patrimônio do Príncipe, para economia em que preponderam os impostos. Sob esse prisma, o conceito jurídico de

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 63.

³ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 26.

⁴ *Ibidem*, p. 22.

tributo se cristaliza a partir de ideias atreladas à liberdade, à legalidade e à destinação pública do ingresso⁵.

De acordo com José Casalta Nabais, para a concepção liberal clássica, que parte da ideia de uma sociedade autónoma, autorregulada e separada do Estado e correlativamente de um Estado socialmente neutro e mínimo, o imposto tinha uma função exclusivamente fiscal, de modo que a finalidade do imposto deveria se cingir apenas à obtenção de receitas, as quais deveriam limitar-se àquelas que eventualmente revelarem-se imprescindíveis à realização das tarefas políticas do Estado – não as económicas, que, por natureza, eram relegadas à sociedade. Nesse sentido, a atribuição ao imposto de qualquer finalidade extrafiscal representaria uma ruptura da ordem natural, já que o Estado acabaria por assumir funções reservadas à sociedade⁶.

No *Estado Social Fiscal*, no século XX, com o desenvolvimento do Estado de Bem-Estar Social (Estado Intervencionista), com a ampliação de suas necessidades e com o predomínio das ideias positivistas, o conceito jurídico de tributo transformou-se, relegando a liberdade a segundo plano. O problema do valor passou a ser considerado extrajurídico. Diluiu-se a finalidade ínsita no tributo de ser uma prestação destinada ao atendimento das necessidades públicas, enfatizando-se, em contrapartida, o vínculo obrigacional existente no tributo e a forma de sua arrecadação⁷.

Segundo José Casalta Nabais, com a instauração definitiva do Estado Social e, sobretudo, com a sua legitimação ancorada no suporte teórico de Keynes, a finalidade do imposto haveria de sofrer a alteração que se impunha, porquanto o Estado passaria a exercer uma atividade económica e social em carácter normal, e não apenas em termos pontuais e limitados⁸.

No *Estado Democrático Fiscal*, a partir dos anos 80 do século XX, o tributo se torna uma das noções fundamentais do Estado Democrático de Direito, que não sobrevive sem a sua configuração de Estado Fiscal, sendo certo que o conceito de tributo deve ser buscado a partir da abordagem constitucional. Sob esse espectro, o conceito de tributo se desenha no relacionamento com a liberdade, os direitos fundamentais e os princípios constitucionais vinculados às ideias de segurança e justiça, bem como na recuperação da importância da sua destinação pública⁹.

Noutra vertente, não se pode prescindir de observar que o tributo, como item da receita, é imprescindível sem as categorias correspondentes da despesa, já que receita

⁵ *Ibidem*, p. 23.

⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3 reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, p. 227.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 23-24.

⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, cit., p. 233.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 24.

e despesa formam um conjunto inseparável do Estado Democrático Fiscal, a compor o orçamento.

Sendo assim, a cogitação atual sobre tributo se faz em contraponto com a despesa pública, sem a qual a ideia de tributo perde a sua referência orçamentária e a sua justificativa mais profunda, relevando frisar que a destinação do tributo visa satisfazer as necessidades essenciais do Estado Social e Democrático de Direito.

Nessa ordem de ideias, o conceito de tributo deve ser analisado à luz de uma equação financeira, composta pelas despesas que lhe são correspectivas ou contraditórias: subvenções, incentivos, restituições e renúncias de receita, também conhecidas como gastos tributários, apelido cunhado pelos norte-americanos, ante o fato de tais privilégios produzirem o mesmo resultado econômico produzido pela despesa, a deflagrar, inclusive, controle similar, sendo certo que a concepção norte-americana acabou por motivar a redação do parágrafo 6º do art. 165 da Constituição da República.

2. A RELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO NA CONCEITUAÇÃO DO TRIBUTO

A natureza do tributo segundo o art. 4º do CTN nos conduz à ideia de que a denominação e a destinação legal do tributo não têm o condão de modificar a sua natureza. No entanto, o conceito de tributo se forma também à luz da destinação pública. O liberalismo, antigo e atual, enfatizaram esse aspecto, embora os positivismos não lhe tenham dado muita atenção, como ocorreu na elaboração do CTN.

Abandonando a exigência da destinação pública, o CTN ainda adotou a regra segundo a qual a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a destinação legal do produto de sua arrecadação, coisa que objetivava desvincular o conceito da destinação especial a este ou àquele órgão público, regra esta que, sob a concepção de alguns, foi concebida como genuína declaração de desimportância da destinação financeira ou extrafiscal para a caracterização do tributo.

Com efeito, segundo ressalta Misabel Derzi, em comentário à doutrina de Aliomar Baleeiro, a destinação, efetivamente, será irrelevante para a distinção entre certas espécies (taxas e impostos, por exemplo), mas é importante no que tange à configuração das contribuições e dos empréstimos compulsórios, porquanto a Constituição de 88, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, sendo certo que a destinação passou a fundar o exercício da competência da União, isto é, sem afetar o tributo às despesas expressamente previstas na Constituição, falece competência à União para criar contribuições¹⁰.

Sendo assim, ao contribuinte seria legítimo opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos,

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 68.

podendo, igualmente, reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. Nada obstante isso, à citada doutrinadora, não parece ter sido revogado o art. 4º do CTN, apenas não encontrando o mesmo aplicação no caso das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, de competência da União, guardando, pois, inteira procedência quanto à distinção entre impostos e taxas, valioso instrumento de identificação rigorosa dos lindes do exercício da competência tributária de Estados e Municípios¹¹.

Sem embargo, sob o entendimento de Misabel Derzi, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los de forma direcionada e vinculada a certos gastos¹².

Quanto ao conceito de tributo na Constituição, tem-se que as suas diferenças características devem ser buscadas na própria Constituição, daí resultando que o tributo é um dever fundamental, limitado pelos direitos fundamentais, que obedece aos princípios da capacidade contributiva ou custo-benefício, destinando-se a suportar os gastos essenciais do Estado ou as despesas relacionadas com as atividades específicas do Estado de Direito.

As diferenças acima ventiladas, extraídas da Constituição, são essenciais à noção de tributo, não se podendo como tal considerar o ingresso que delas careça; os elementos constantes na definição do CTN, constitucionalizada, são igualmente essenciais, mas inespecíficos, de modo que nem todo ingresso que os incorpore terá verdadeiramente natureza tributária.

No entanto, Ricardo Lobo Torres, esboçando posição à qual filiamo-nos, registra que o art. 149 da Constituição estendeu demasiadamente a noção de tributo, ao nela incluir as contribuições econômicas e sociais, tornando necessário que se considerem alguns elementos que estariam melhor fora do Sistema Tributário Nacional, como sejam o princípio da solidariedade social ou econômica e a finalidade não essencialmente pública¹³.

Tal incorporação é consecutória do fato de o constituinte estar afinado com as ideias estatizantes e de ampliação do papel do Estado, apondo topograficamente aquelas contribuições no bojo do sistema fiscal, não restando outra solução ao intérprete a não ser dilatar o conceito de tributo, tornando o Estado Fiscal obeso e ineficiente.

Aliás, bem ressalva Nabais, que a concepção político-social do imposto constituiu genuína exceção limitada aos defensores do socialismo de estado, linha de pensamento que tão somente ganhou força na Alemanha de Bismark,

¹¹ *Ibidem*, p. 68.

¹² *Ibidem*, p. 68.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 41.

relevando acentuar que a quase totalidade dos teóricos manteve-se fiel ao conceito liberal de imposto¹⁴.

Como dever fundamental, o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação das liberdades fundamentais, a denotar que é totalmente por elas limitado¹⁵.

O exercício do poder de tributar deve ser regido pelo *princípio da capacidade contributiva*, que nada mais é do que o *princípio da justiça distributiva*, característico do imposto, cuja cobrança deve ser levada a efeito de acordo com as condições pessoais de riqueza do cidadão. Com relação ao *princípio do custo-benefício*, significa que a prestação deve equivaler ao custo do serviço e ao benefício auferido pelo contribuinte, nos conduzindo ao princípio de justiça comutativa, que vincula a cobrança das taxas e de algumas contribuições.

Já o princípio da solidariedade não deveria informar, a rigor, a ideia de tributo, posto que se vincula aos ingressos parafiscais.

Ocorre que a Constituição de 88, nada infensa ao discurso positivista – e objetivando exacerbar a necessidade de fortalecimento dos princípios da segurança jurídica –, postulava a correção do rumo adotado pelo STF, trazendo novamente para o corpo da Constituição Tributária as contribuições sociais (arts. 149 e 149-A/CR), dando-lhes inequívoca natureza tributária, embora com lastro em argumento extremamente frágil, porquanto erigiu o critério topográfico a justificativa fundamental para atribuir semelhante natureza às aludidas exações, a culminar no traslado do princípio da solidariedade do domínio da parafiscalidade em direção ao da fiscalidade, consagrando a ideia no sentido de que o direito está rigidamente apartado da moral.

3. O PÓS-POSITIVISMO E A RETOMADA DO IDEAL DE SOLIDARIEDADE

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

Decerto, de uns trinta anos para cá, tem sido cada vez mais pungente a aproximação das relações entre moral e direito. O refluxo do positivismo foi o

¹⁴NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, cit., p. 230.

¹⁵Ricardo Lobo Torres, com precisão, faz a distinção entre o princípio da distribuição de rendas e o da redistribuição de rendas. Enquanto o princípio da redistribuição de rendas ostenta natureza orçamentária, entendendo-se com as vertentes da receita e da despesa, permitindo a transferência de renda dos mais ricos para os pobres, o princípio da distribuição de rendas refere-se somente à seara da receita e da imposição tributária, exigindo que a tributação se dê em consonância com a capacidade contributiva, com o fito de evitar a concentração de rendas. Decerto, a concretização do princípio da capacidade contributiva, muito embora possa tornar o rico menos rico, dificilmente carreará dividendos para os pobres (TORRES, Ricardo Lobo. *O orçamento na constituição. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, Vol. V, 2000, p. 181).

grande responsável pelo triunfal retorno à influência da filosofia kantiana, pelo que restaram enaltecidos os valores como fundamentos da ordem jurídica.

É a chamada “virada kantiana”, cujas consequências não convém desprezar, quais sejam: a integração da regra de justiça no imperativo categórico, par a par com a liberdade, além da positivação jurídica da norma ética abstrata. Afinal, a partir da releitura da obra de Kant, constata-se que a sua definição de direito transita no campo do imperativo categórico, verdadeira lei da moralidade¹⁶. O direito, desta feita, passou a se relacionar novamente com a ética, alijando do debate a ideia positivista, identificada pela rígida separação entre direito e moral¹⁷.

Como muito bem ressalta Ricardo Lobo Torres, o livro *Uma Teoria da Justiça*, de John Rawls, constitui a certidão do renascimento destas ideias¹⁸.

É cediço que a teoria rawlsiana encampa a ideia basilar de que a condição humana remanesce indissolivelmente atada à justiça na qualidade de virtude absoluta, uma vez que, não fosse assim, restaria aniquilada e deturpada a humanidade, já que destruída quedar-se-ia a capacidade do livre exercício da autonomia. Depreende-se disto que a teoria por Rawls concebida pressupõe o respeito ao pluralismo típico do pós-positivismo, conclamando os indivíduos ao engajamento ao custo de um genuíno processo de cooperação¹⁹.

Imperioso não se perder de vista que a reaproximação entre direito e moral implica que a justiça também exija a sua consideração sob o enfoque ético, sendo certo que a nova concepção de justiça pós-positivista – ultrapassando os impasses oriundos das posições normativistas de Hans Kelsen – acusa a reaproximação entre ética e justiça e entre justiça e liberdade²⁰.

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

A solidariedade, valor presente na equação composta pelos ideais tidos como vetores da Revolução Francesa – igualdade, liberdade e fraternidade²¹ –, ocupa, no dizer de Gustavo Binzenbojm, lugar de destaque não só na teoria dos direitos

¹⁶ O imperativo categórico, verdadeira lei da moralidade, pode ser descrito como a fórmula de um mandamento que permite seja a máxima de uma conduta transformada em lei universal. TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios constitucionais tributários. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, Vol. II, 2005, p. 112.

¹⁷ *Ibidem*, p. 112.

¹⁸ *Ibidem*, p. 41.

¹⁹ BOLONHA, Carlos. Duas propostas de justiça: Rawls e Walzer. In: MAIA, Antonio Cavalcanti. *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 92.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 4-5.

²¹ No entender de Ricardo Lobo Torres, solidariedade é fraternidade. *Ibidem*, p. 181.

humanos, como também na teoria da justiça, duas das maiores conquistas éticas da civilização²².

Como se sabe, a solidariedade – hospedada no art. 3º, I, da CRFB – constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, de molde que, ao arrolar a construção de uma *sociedade livre, justa e solidária* entre os objetivos fundamentais do País, a Constituição está a corporificar os ideais que serviram de mote à Revolução Francesa²³.

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

4. O IDEAL DE SOLIDARIEDADE

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

De parte isso, não seria demais atentar que a solidariedade, em virtude de sua indiscutível relevância, voltou a figurar na ordem do dia. Desta feita, o ideal de solidariedade assume vultosa contribuição na busca do equilíbrio – antes inexistente frente à hipervalorização da ideia de liberdade – dos direitos fundamentais.

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

A solidariedade, por qualificar-se como genuína obrigação moral, faz as vezes de catalisadora dos valores igualdade, justiça e liberdade, vinculando-os²⁴.

Nessa esteira, a liberdade recebe influência da solidariedade, uma vez que esta estabelece vínculo de fraternidade entre os participantes do grupo beneficiário de prestações positivas. De outra parte, a solidariedade relaciona-se intimamente com a justiça, na medida em que cria vínculo de apoio mútuo entre os indigitados participantes²⁵.

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

²² BINENBOJM, Gustavo. Direitos humanos e justiça social: as ideias de liberdade e igualdade no final do século XX. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 223-224.

²³ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 53.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-199.

²⁵ *Ibidem*, p. 199.

A despeito de a solidariedade alçar a tributação a instrumento materializador da redistribuição de rendas, soaria como falacioso o escamoteamento da importância exercida pelo orçamento na redução do nível de concentração de rendas, mormente porque a verdadeira sede da redistribuição de rendas é a peça orçamentária, sendo certo que de nada adiantaria impingir aos mais ricos o sacrifício de verter mais verbas para o Poder Público, se o dinheiro por eles vertido não for transferido aos mais pobres pela via do orçamento²⁶.

5. A SOLIDARIEDADE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Na qualidade de obrigação moral, a solidariedade exerce extraordinária importância no Direito Tributário, uma vez que a obrigação de pagar tributo antepõe-se como genuíno dever fundamental.

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

5.1. Solidariedade e capacidade contributiva

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

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

No contexto ora analisado, importante salientar que a questão da fundamentação da capacidade contributiva tem sido o “calcanhar de Aquiles” ético da capacidade contributiva²⁷.

Com efeito, na concepção dos autores causalistas – adeptos, portanto, da jurisprudência dos interesses –, a causa do imposto era a capacidade contributiva, ao

²⁶ Ricardo Lobo Torres, com precisão, faz a distinção entre o princípio da distribuição de rendas e o da redistribuição de rendas. Enquanto o princípio da redistribuição de rendas ostenta natureza orçamentária, entendendo-se com as vertentes da receita e da despesa, permitindo a transferência de renda dos mais ricos para os pobres, o princípio da distribuição de rendas refere-se somente à seara da receita e da imposição tributária, exigindo que a tributação se dê em consonância com a capacidade contributiva, com o fito de evitar a concentração de rendas. Decerto, a concretização do princípio da capacidade contributiva, muito embora possa tornar o rico menos rico, dificilmente carreará dividendos para os pobres (TORRES, Ricardo Lobo. O orçamento na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 348).

²⁷ *Ibidem*, p. 200.

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

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

5.2. Solidariedade e custo/benefício

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

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

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

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

Contudo, o mesmo não se dá no que tange às contribuições incidentes sobre o lucro e a movimentação financeira, posto que, em verdade, nada mais são, por suas características, do que impostos com destinação especial²⁸.

²⁸ *Ibidem*, p. 202.

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

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

Ante o acima explicitado, impróprio seria atribuir como fundamento destas contribuições a solidariedade do grupo.

Decerto, a solidariedade que respalda a instituição das ditas contribuições para fiscais é a mesma solidariedade que informa a capacidade contributiva. Isto porque, na qualidade de impostos com destinação especial, natural empunharem a justificativa que permeia a instituição dos impostos, qual seja, a capacidade contributiva baseada na solidariedade. Ademais, não se pode esquecer que o que explica a incidência dessas contribuições é a riqueza das empresas e a capacidade de pagar de parcela da sociedade, visto que, indiretamente, suportam o ônus financeiro das aludidas contribuições²⁹.

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

Ora, não é demais pontuar que tais contribuições foram escancaradamente criadas de modo a viabilizar o pagamento da atualização monetária das contas vinculadas do FGTS, objeto de expurgos em razão dos Planos Verão e Collor. Natural a conclusão de que a necessidade de angariar recursos para o pagamento de dívida do Governo Federal engendrou a criação destes dois tributos, os quais, como bem alerta Leandro Paulsen³⁰, não se enquadram nas finalidades previstas no art. 149 da Constituição da República, de modo que jamais poderiam ser cobradas apenas dos empregadores. Todavia, a despeito da flagrante ilegitimidade da cobrança, o STF, no julgamento das ADIns 2.556-DF e 2.568-DF, declarou ambas as contribuições constitucionais.

²⁹ *Ibidem*, p. 204.

³⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 166.

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

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

Exemplo interessante de ser abordado versa acerca da previsão, levada a efeito pela Emenda Constitucional nº. 41/03, de contribuição a ser paga pelos servidores inativos e pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Sobreleve-se que o Supremo Tribunal Federal, quando conclamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da exigência, deslocou a argumentação lastreada pelo princípio do custo-benefício para o princípio estrutural da solidariedade, passando, desta feita, a fundamentar o fato gerador destas contribuições no princípio da capacidade contributiva dos servidores aposentados e dos pensionistas. Como se vê, a Emenda Constitucional nº. 41/03 transmutou a natureza jurídica do regime previdenciário que, de solidário e distributivo, passou a ser encarado como solidário e contributivo.

5.3. O princípio estrutural da solidariedade: uma criação do STF

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

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

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

5.4. Limitação constitucional de competência *versus* interpretação do STF

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

Verifica-se, portanto, que a Carta Magna, além de adotar a técnica da instituição de princípios, não descartou a técnica da instituição de regras de competência, de modo que o Sistema Tributário Nacional resta caracterizado ante a rigidez com que delimita as competências da União, dos Estados e dos Municípios, aliada à especificidade com que indica as hipóteses nas quais as contribuições poderão ser instituídas. Desta forma, ao intérprete afigura-se defeso ultrapassar os lindes traçados pela Constituição³¹.

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

De parte isto, não é demais atentar que a indigitada técnica da instituição de regras de competência fora utilizada no art. 195 da Constituição da República, sendo certo, nesse sentido, que foram selecionados determinados fatos e determinada forma para a instituição de contribuições sociais, estando o Poder Legislativo, por conseguinte, sob o jugo das regras preestabelecidas pela Carta Magna³².

Noutra vertente, não há que se falar, aqui, de eventual preponderância dos princípios em relação às regras, o que poderia legitimar a tributação direta (sem supedâneo nas aventadas regras de competência), ou indireta (através da ampliação dos conceitos previstos nas regras de competência), com base no princípio da solidariedade social. Porém, consoante ensina Humberto Ávila, em sua *Teoria dos Princípios*, num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico³³. Em suma: não há poder de tributar respaldado no princípio da solidariedade social segundo preconiza a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, estando o Poder Legislativo vedado a selecionar fatos sobre os quais deverá recair a tributação. Do contrário, restariam afrontadas não só a segurança jurídica, como também as regras de competência³⁴.

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

Nos capítulos vindouros, exploraremos os anacronismos acima destacados, as suas vicissitudes e as consequências oriundas dessa nefasta combinação de disfuncionalidades.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004, p. 249.

³² ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70.

³³ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84.

³⁴ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na Solidariedade, cit., p. 71.

6. AS IDIOSSINCRIAS DECORRENTES DO DESLOCAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS PARA A FISCALIDADE

No presente capítulo, arrolaremos as idiossincrasias oriundas do deslocamento acima evidenciado, não sem deixarmos claro que os anacronismos gerados pela adoção de semelhante concepção constitucional conduzem ao inchaço do Estado brasileiro, pavimentando o terreno para o florescimento de uma mentalidade assaz paternalista, calcada, preponderantemente, na exacerbada intervenção no domínio social.

Examinemos, um a um, os cancros que distorcem e engordam a noção de tributo, tornando obeso, por conseguinte, o Estado brasileiro.

6.1. O princípio estrutural da solidariedade: uma criação do STF.

A aniquilação da solidariedade do grupo como fundamento das contribuições parafiscais em prol da solidariedade que informa a capacidade contributiva carreou consequências nefastas ao Sistema Tributário Nacional.

De feito, no que pertine às contribuições sociais de natureza previdenciária, a solidariedade do grupo é o princípio que as especifica e fundamenta; entretanto, isso não ocorre com relação às contribuições que ostentam como base de cálculo a receita bruta, o lucro líquido ou as aposentadorias dos servidores inativos.

De molde a justificar a exigência dessas últimas contribuições, inserindo-as no bojo de um arcabouço lógico-sistêmico, o Supremo achou por bem criar o princípio estrutural da solidariedade³⁵.

Na qualidade de impostos com destinação especial, natural empunharem a justificativa que permeia a instituição dos impostos, qual seja, a capacidade contributiva baseada na solidariedade. Ademais, não se pode esquecer que o que explica a incidência dessas contribuições é a riqueza das empresas e a capacidade de pagar de parcela da sociedade, visto que, indiretamente, suportam o ônus financeiro das aludidas contribuições.

³⁵ RE 150.764 (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PARÂMETROS - NORMAS DE REGÊNCIA - FINSOCIAL - BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, *incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro.* Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo a edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional. Grifo nosso).

Tomada em conta essa triste realidade, é de se espantar que, em que pese à inadequação de se considerar a solidariedade calcada na capacidade contributiva como fundamento legitimador das contribuições acima aludidas, o PIS e a Cofins – cuja base de cálculo é a receita bruta – podem, ainda, aviltar o princípio da capacidade contributiva, circunstância em que, a depender da situação econômico-financeira pela qual esteja passando a empresa, os prejuízos por ela suportados estariam a suplantam a receita bruta.

Assim é que, nada obstante a incoerência da exigência das contribuições sociais com lastro na capacidade contributiva, algumas dessas exações afrontam a própria capacidade contributiva, pelo fato de as empresas contribuintes não poderem se esquivar do pagamento, ainda que a sua receita bruta se esvaia pela vertente das despesas por elas suportadas.

6.2. O aviltamento da referibilidade: uma quebra injustificável.

Está-se diante de um paradoxo abismal: em terras brasileiras, a referibilidade não é elemento especificador das contribuições paraíscais! Ora, à luz do direito comparado, não existem contribuições paraíscais que não guardem supedâneo na noção de referibilidade, porquanto o fator a justificar a sua criação deita-se exatamente na ideia segundo a qual um grupo específico – econômico ou social – está a gerar gastos para o Estado – seja em função de um serviço público que lhe é prestado seja em virtude de uma fiscalização de polícia que sobre tal grupo se abate. Sob essa perspectiva, nada mais natural que o Estado venha a criar contribuições destinadas a financiar as atividades estatais desempenhadas em prol do grupo respectivo e, mais importante, que o Estado inste os integrantes do grupo ao pagamento das aludidas contribuições.

Pois bem. A faceta acima evidenciada é a primeira vertente a compor a ideia de referibilidade, sendo certo que os sujeitos passivos das contribuições devem ser ou os beneficiários do serviço público custeado por tais exações, ou as pessoas/empresas sobre as quais se abate a fiscalização de polícia que enseja a sua exigência.

Não é só! A referibilidade apenas será atendida, em seu âmago, se o Estado se ativer a exigir dos contribuintes um valor que, resultante da soma de todos os integrantes do grupo, seja proporcionalmente condizente com a quantia despendida para desempenhar a atividade estatal correspondente.

De modo a emergimos na absurda conclusão segundo a qual a referibilidade não se afigura ideia fundamental a justificar a exigência das contribuições paraíscais brasileiras, não precisamos examinar a sua gênese com acuidade ímpar.

Como se observou, a criação das contribuições resta justificada pelos gastos impingidos ao Estado por um determinado grupo, que será instado a suportar os encargos de tal tributo, exatamente de molde a propiciar o custeio dos indigitados gastos sem que sejam sufocadas as forças produtoras representadas pelo restante da sociedade.

O absurdo ganha traços ainda mais ilógicos, porquanto, no Brasil, nem sempre os integrantes do grupo serão os sujeitos passivos das contribuições, sendo certo que o Poder Público, ao exigi-las, surpreendentemente não está adstrito à proporcionalidade, sendo-lhe facultado exigir valores que superam a quantia despendida para custear a atividade estatal que ensejou a criação das contribuições.

Nesse cenário de incongruências, não é difícil depararmos com contribuições criadas para custear gastos deflagrados por grupos, cujos integrantes não são seus sujeitos passivos, valendo observar que tais gastos igualmente não se antepõem como limites à exigência respectiva.

Sob a moldura retrodelineada, há uma miríade de contribuições a padecer desses vícios estruturais, em que os anacronismos revestidores de seu arquétipo foram referendados pelo Supremo Tribunal Federal, quando não pela própria Constituição da República.

6.3. A tredestinação do produto da arrecadação das contribuições para fiscais.

Em que pese o grave fato de as contribuições sociais terem sofrido uma deturpação à custa do deslocamento do produto de sua arrecadação para suprir gastos consecutórios de desarranjos políticos e extrafiscais de todas as sortes – culminando na absorção da para fiscalidade pela fiscalidade –, devemos arregalar os olhos para o fato de que, no Brasil, as contribuições para fiscais, sob a chancela do constituinte derivado, têm sido – através do mecanismo de Desvinculação de Receitas da União (DRU) – desviadas até mesmo da destinação que lhes atribuiu a Constituição.

Ora, não satisfeita a Constituição em alargar o conceito de Estado, agasalhando no conceito de tributo as contribuições, cuja afetação às finalidades sociais plasmadas no texto constitucional é elemento que as caracteriza, ela própria chancela que a destinação constitucional seja tredestinada, dando azo a uma situação de anomalia institucional digna de nota.

Isso quer dizer, nas palavras de Humberto Ávila, *que a própria Constituição está permitindo que a destinação constitucional seja desviada, inclusive com relação a contribuições cuja constitucionalidade, no momento de sua instituição, dependia da vinculação a determinadas finalidades*³⁶.

Tentemos explicitar o pano de fundo que originou a situação ora desvelada.

Nada obstante a determinação constitucional no sentido de que a receita oriunda dos impostos não possa estar atrelada a fundo, órgão ou despesa específica, o princípio em debate comporta oito exceções, significando que o legislador constituinte ora vinculou a receita oriunda de imposto a uma despesa específica, ora permitiu fosse vinculada a receita de imposto a uma despesa específica.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 264.

Não custa salientar que, dentre as exceções, apenas duas delas advieram pela mãos do constituinte originário³⁷. As demais exceções foram enxertadas na Constituição por obra do constituinte derivado e encontram-se espalhadas pelo texto constitucional, muito embora reunidas, em remissão, no art. 167, inciso IV, parte final, e no parágrafo quarto do mesmo artigo.

Destarte, uma vez caracterizada a excessiva rigidez orçamentária ditada pelas inúmeras vinculações, precisou-se criar um instrumento de modo a que se promovesse a necessária e imperiosa desvinculação. Isto se deveu ao fato de que, ao Presidente da República, no momento da confecção da peça orçamentária, não restava margem de manobra suficiente ao exercício da discricionariedade que lhe é inerente quando o assunto concerne à confecção da peça orçamentária, fato que, ao fim e ao cabo, resvalava na própria sistemática da separação de Poderes.

Nesta ordem de ideias, o constituinte derivado envidou esforços no sentido de amaiar a excessiva rigidez orçamentária, pelo que concebeu um instrumento tendente a promover a desvinculação, que nada mais é do que um fundo integrado por 30% (trinta por cento) de tudo o quanto a União vier a arrecadar a título de taxas, contribuições sociais e contribuições de intervenção do domínio econômico, nos moldes tais como preconiza o art. 76 do ADCT³⁸.

7. CONCLUSÃO

Considerados os dados acima explicitados, é de se concluir que, na prática, o constituinte originário – aguerrido em seu objetivo de contemporizar a determinação constitucional de que a União transfira para os Estados e Municípios parte daquilo que arrecada a título de impostos – levou à frente a empreitada de criar verdadeiras aberrações tributárias, cujo arquétipo não encontra espeque ou paralelo em país desenvolvido algum do mundo³⁹.

O agigantamento do Estado brasileiro – que passou a abraçar a utópica ideia de que se desincumbiria da supressão da integralidade de todos os anseios sociais – não se prestou, no entanto, a suavizar as agruras dos hipossuficientes, porquanto, dentre outros desvirtuamentos, constata-se o desatrelamento, orquestrado pela DRU, do produto arrecadado a título de contribuições sociais.

³⁷ São elas: a exceção concernente às transferências constitucionais (repartição obrigatória de receitas) – técnica integrante da discriminação de rendas e que encontra guarida nos arts. 157 a 162 da CRFB – e, igualmente, aquela referente à manutenção do ensino, cuja previsão vem plasmada no art. 212 da Constituição.

³⁸ A indigitada emenda prorroga até 2023 a permissão para que a União utilize livremente parte de sua arrecadação, ampliando seu percentual de 20% (vinte por cento) para 30% (trinta por cento) dos recursos oriundos do produto arrecadado relativo às contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas. A emenda também institui a Desvinculação de Receitas dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios (DREM), cujos termos estipulam a utilização livre de 30% (trinta por cento) das receitas relativas a impostos, taxas e multas, tirante as receitas destinadas à saúde e à educação, conforme se depreende dos arts. 76-A e 76-B do ADCT.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, cit., p. 555.

A questão assume faceta ainda mais drástica quando se constata a inclusão no Orçamento da Seguridade Social das despesas afetas aos benefícios previdenciários pagos aos servidores públicos aposentados e pensionistas, o que é vedado, pelo que a Constituição é inequívoca ao explicitar que as receitas oriundas das contribuições sociais da Seguridade Social tão somente poderão ser utilizadas, como o próprio nome está a acusar, para garantir a manutenção ou a expansão da Seguridade Social.

De certa forma, é trágico que, sob o mote da solidariedade – cujo desiderato seria, tanto quanto possível, a materialização da igualdade –, o constituinte originário tenha logrado dar azo a uma abissal desigualdade, sobretudo porque conclama a sociedade como um todo a cobrir as despesas com a garantia dos direitos sociais de certos grupos.

Com efeito, a igualdade, utilizada pela Constituição de 88 com objetivos evidentemente paternalistas, acaba por enfraquecer a liberdade empreendedora.

Ante as argumentações até então aduzidas, propugnamos por uma releitura do art. 195 da Constituição, de modo a que se promova a extirpação de interpretações que subsidiem a sobrevivência de contribuições sociais nas quais a referibilidade não fosse elemento especificador e nas quais os fundamentos legitimadores das exigências não se baseassem no custo-benefício.

É certo que a proposição acima delineada poderia, no entender de alguns, esbarrar em cláusula pétrea. No entanto, é cediço que o Supremo há muito abandonou a tese da universalização das cláusulas pétreas, sendo certo que modificações poderão ser empreendidas na temática da atribuição de competências, desde que não seja inviabilizada a autonomia administrativa do ente respectivo e contanto que os direitos individuais dos cidadãos contribuintes não restem amesquinhados.

Por certo, o abandono de contribuições dessa estirpe seria benéfico, porquanto estar-se-ia a debelar com os anacronismos ocasionados por essa esquizofrênica opção constitucional, hipótese em que os direitos individuais dos cidadãos contribuintes estariam, ao fim e ao cabo, sendo ampliados.

E não se diga que a solidariedade, nesse caso, não poderia ser dissociada da imposição fiscal, mormente porque, sob a atual moldura constitucional, o desvirtuamento do ideal de solidariedade ocasiona disfuncionalidades na economia e no Sistema Tributário Nacional, sem falar no atentado ao equilíbrio financeiro do pacto federativo, núcleo intangível da Constituição.

Malgrado a ousadia das propostas ora apresentadas, sabemos que, no “estado atual de coisas”, em que a implosão da Previdência Social é iminente, tal proposição afigurar-se-ia inviável.

Contudo, guardamos esperanças no sentido de que o Brasil se revista de pontuais cuidados, possibilitando que as futuras gerações usufruam de um crescimento verdadeiramente sustentável, sob a moldura de um Estado desinchado, fulcrado numa administração gerencial, em que a economicidade seja a palavra de

ordem, sem prejuízo de valorizarmos os indicadores que efetivamente ostentam fôlego para defenestrar o nosso país, vez por todas, do grupo dos emergentes.

Encampando essa linha de pensamento, não seria possível avistarmos crescimento sem que o investimento fosse recuperado e sem que houvesse uma expansão da capacidade produtiva em compasso com o incremento da infraestrutura.

E não é só: esse arcabouço estrutural macroeconômico depende de crédito, confiança e renda, a par de exigir uma inflação mais baixa, apta a propiciar a queda da taxa de juros, sendo certo que o restabelecimento da saúde financeira brasileira contribuiria para que o recurso à emissão da dívida pública não seja concebido como força motriz principal dos investimentos.

Seria a ocasião de estimularmos a já em curso revolução do crédito, assumindo o mercado de capitais a função de negociador de longo prazo, e não o BNDES.

Clamamos por um cenário no qual a dependência de favores governamentais seja menor, aliado a uma inflação baixa, em regime de preços livres, conferindo à iniciativa privada uma noção mínima de previsibilidade, assegurada esta pela hígidez das contas públicas, com esboço no ideal de responsabilidade na gestão fiscal, atrelada à impostergável implementação da tão aguardada reforma tributária.

8. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2004.

_____. Limites à Tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Teoria dos princípios*, 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BOLONHA, Carlos. Duas propostas de justiça: Rawls e Walzer. In: MAIA, Antonio Cavalcanti. *Perspectivas Atuais da Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3 reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

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

_____. Os tributos na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, Vol. IV, 2007.

_____. O Orçamento na constituição. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, Vol. V, 2000.

_____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.