

Solidariedade Fiscal e a Substancial Inconstitucionalidade da Contribuição dos Inativos. Para uma Necessária Revisão da ADIN nº 3.128-DF

Octavio Campos Fischer*

Resumo: Procuramos desenvolver no presente trabalho uma análise crítica da ADIN nº 3.128 do Supremo Tribunal Federal, na qual se julgou constitucional a Contribuição dos Inativos, e, de forma geral, uma crítica contundente ao problema da legitimidade do tributo no Brasil. Neste sentido, fundamentamos nosso raciocínio na idéia de que o princípio da solidariedade na tributação não pode ser tomado isoladamente. Todos devem contribuir, é verdade; mas os fins devem ser legítimos. Assim, se deve haver solidariedade no pagamento do tributo, deve haver moralidade na sua aplicação. Do contrário, a exação passa a ter um *déficit* de legitimidade. Especificamente, o que se verifica no Brasil é um Estado que mais se orgulha, mensalmente, de bater recordes de arrecadação, quando, por se tratar de um Estado que se pretende um Estado Democrático de Direito, deveria estar focado em bater recordes de prestação de serviços públicos com qualidade para toda a sociedade.

Abstract: In the present work we tried to develop a critical analysis of ADIN no. 3128 of the Federal Supreme Court, in which the Contributions of the Inatives was judged as constitutional and in a general way, a cutting criticism to the problem of the legitimacy of the tribute in Brazil. In this sense, we base our reasoning in the idea that the solidarity principle of tributation cannot be taken separately. Everyone has to contribute, it is true, but the aims must be legitimate. Thus, if there must be solidarity in the payment of the tribute, there must be morality in its application. Otherwise, the strict charge starts to have a *déficit* of legitimacy. Specifically, what happens in Brazil is a State being prouder of breaking monthly collection records, when, being a State, pretentiously a Democratic State of Right, it should be focusing the records of qualified public services for the whole society instead.

Palavras-Chave: Solidariedade fiscal, legitimação do tributo no brasil, contribuição dos inativos, inconstitucionalidade, desvio de poder.

Key-words: Fiscal solidarity, legitimacy of the tribute in Brazil, Contribution of the Inatives, Unconstitutionality, power deviation.

* Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFPR. Pesquisador do Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional da Unibrasil (NUPECONST). Membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Representação da CNI). Advogado e Parecerista em Curitiba/PR. e-mail: octavio@octaviofischer.com.br.

*Nós queremos as contribuições pagas, com justiça,
mas queremos o povo protegido com eficácia.
(...)*

*Doutro modo o imposto é um roubo fiscal.
Um roubo porque o Estado não cumpre o contrato cívico:
recebe a sua quota e não faz o serviço.
(Eça de Queiroz).*

*Não existe nada mais solidário do que a mediocridade.
(Carlos Heitor Cony).*

1 Considerações Iniciais: O Tão Almejado “Paraíso Fiscal”

Com a aprovação da Emenda Constitucional n.º 41/2003, procurou-se encontrar, novamente, uma legitimação constitucional para instituir a “Contribuição de Servidores Inativos e Pensionistas”. O tema é bastante polêmico e envolve não somente considerações jurídicas, como, também, políticas e, principalmente, econômicas. Do ponto de vista jurídico, dificilmente, encontramos doutrina que seja favorável a essa contribuição. Aliás, desde já, é preciso deixar claro que a “questão tributária” no Brasil, como um todo, não reclama mais uma solução normativa, mas, tão somente, uma solução cultural. Porque há uma forte cultura de desrespeito à Constituição, que, urgentemente, precisa ser banida de nosso convívio social.

Para tanto, um primeiro e importante passo está em reconhecermos que as agressões à Constituição partem não só do Poder Público, mas, também, dos próprios integrantes da sociedade. Normalmente, transferimos a culpa pelo desgaste da normatividade constitucional a um ente abstrato (o “Estado”) ou às pessoas que nele trabalham. Mas esquecemos que esse ente abstrato é formado por cidadãos, por membros da sociedade que, quando nele ingressam, trazem consigo todos os valores que regem seus comportamentos na esfera privada. É possível dizer, assim, que *os vícios públicos, fundamentalmente, têm origem privada.*

Por isto que, não adianta alterarmos, constantemente, a Constituição com a ilusão de que, simplesmente assim, mudaremos a nossa realidade e alcançaremos “O Paraíso Fiscal” (um local onde todos os tributos sejam perfeitos, adequados, não arbitrários e, principalmente, destinados corretamente ao fim para o qual são criados)!

Os fatos, por si só, comprovam esta afirmação. Criou-se uma insensata “cultura de reformas”. São 54 Emendas Constitucionais (06 de Revisão e 48 “normais”). Se contarmos todos os dispositivos alterados (ainda que mais de uma vez), verificaremos que mais de 60% da Constituição de 1988 já foi reformada. A tributação cresceu absurdamente. Houve um enxugamento da “máquina estatal”. Mas não tivemos uma melhoria significativa na retribuição pelo que contribuímos e, por conseqüência, a sociedade brasileira continua vivendo em conflito com o Estado (paradoxalmente, um ente que, em tese, teria sido criado para realizar o “bem comum” em favor da sociedade!).

2 O Império da Lógica Econômica e a Constituição como Instrumento de Governo

Quando tratamos da Contribuição a ser paga pelos inativos e pensionistas, devemos ter em mente, também, que através dessa “cultura de reformas constitucionais”, que historicamente se implantou e fixou profundas raízes no Brasil (“governar é reformar” parece ser o lema da nossa política), transparece a forte sensação de que o Poder Público, especialmente (mas não exclusivamente) em matéria tributária, privilegia a lógica econômica em total detrimento às determinações jurídico-constitucionais.¹ Não se vê o direito como um limite à atuação, mas como um obstáculo (à governabilidade) que deve ser superado para se alcançar os fins desejados.

Assim, se as Emendas Constitucionais demoram a ser aprovadas não é porque se tem preocupação com possível ofensa a direitos fundamentais, mas, simplesmente, porque ainda não se alcançou um consenso político necessário. Isto demonstra que, em nosso País, apesar do profundo avanço que a Teoria Constitucional tem experimentado, notadamente no sentido de desenvolver um sentimento constitucional forte, ainda não temos a Constituição como um instrumento de limitação do governo. Muito pelo contrário. Infelizmente, desde 1824, em maior ou menor grau, as Constituições podem ser vistas como reféns, marionetes do Poder Público.

É claro que, de 1988 para cá, já fizemos muito.² Não vamos ser radicais e cétricos e pensar que a atual Constituição é uma mera *folha de papel* (Lassale). Mas, as 54 intervenções normativas realizadas em pouco mais de 17 anos são um sinal de que ela sequer se firmou como um instrumento de limitação do poder político, no sentido que o constitucionalismo moderno instaurou,³ quanto mais como um instrumento de direção daquele (para a realização de direitos sociais).

Em verdade, temos a sensação de que, há muito, procura-se fazer da Constituição um mero instrumento de governo; uma espécie de normatização de programas dos partidos políticos dominantes.

¹ MARTINEZ, Wladimir. “A contribuição previdenciária dos servidores federais inativos e seus pensionistas”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 44, São Paulo: Dialética, 1999, p. 150.

² Luis Roberto Barroso tem o seguinte pensamento: “A viagem no tempo reforça a constatação evidente: um País muito melhor do que antes. Conforme o espírito e a ideologia de cada um, pode-se ter maior ou menor apreço pelo elenco; pode-se criticar o enredo, o texto e até, supremo preconceito, a incultura da platéia. Mas é inegável”, temos uma história de sucesso. (BARROSO, Luis Roberto. “Doze anos da Constituição Brasileira de 1988”. In _____. *Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 4).

³Sobre este assunto, Karl Loewenstein leciona que “La historia del constitucionalismo no es sino la búsqueda por el hombre político de las limitaciones al poder absoluto ejercido por los detentadores del poder, así como el esfuerzo de establecer una justificación espiritual, moral o ética de la autoridad existente. (...) En un sentido ontológico, se deberá considerar como el *telos* de toda constitución la creación de instituciones para limitar y controlar el poder político” (*Teoría de la constitucion*. Trad. Alfredo G. Anabitarte. 2ª ed. Barcelona: Editorial Ariel, 1976, pp. 150, 151).

No direito tributário, ramo fortemente marcado por uma visão liberal da Constituição, se, de um lado, a doutrina procura robustecer a tese da existência de um *Estatuto do Contribuinte*, de outro, percebemos que a jurisprudência vem se mostrando cada vez mais sensível a argumentos econômicos em favor do interesse estatal (camuflado em interesse público) e, portanto, mais restritiva em relação aos direitos fundamentais.⁴ E, se assim continuar, não tardará o momento em que presenciaremos a adoção irrestrita de uma espécie de *Teoria da Deferência Judicial*: "...allí donde caben diferentes opciones interpretativas, no hay ningún motivo para que la interpretación de la Constitución realizada por el legislador quede anulada por outra interpretación posible realizada por el Tribunal Supremo, más aún cuando este último presenta un déficit de legitimidad democrática del que carece el legislador, que es el representante del pueblo".⁵

Sem querermos ingressar na discussão a respeito da legitimidade da jurisdição constitucional no Brasil,⁶ não podemos deixar de registrar que, a cada dia, torna-se mais dramático o papel do Supremo Tribunal Federal (STF) para uma justa averiguação da validade da legislação tributária, pois não basta apenas decidir; é necessário decidir rápido, tão logo o STF seja provocado, sob pena de ter que levar em consideração o argumento de que o Poder Público não tem como restituir o tributo pago indevidamente ou, se o fizer, terá que ser instituído novo tributo ou majorado o já existente para compensar o déficit orçamentário provocado pela decisão judicial. Para além disto, é importante tomar consciência de que o STF, também, deve controlar (e, em certa medida, colaborar para direcionar adequadamente) os gastos tributários (a destinação efetiva do tributo), sob pena de quebrarmos a solidariedade que legitima o tributo.

3 Solidariedade, Neoconstitucionalismo e Tributação

Neste ponto, é importante tocar em uma relevante questão de fundo para a compreensão do problema tributário no Brasil: a legitimação do tributo.

A teoria do direito tributário não pode deixar de perceber que a recente reaproximação entre moral e direito tende a causar uma profunda mudança de perspectiva na compreensão do direito tributário, na medida em que este não pode mais ser encarado como uma "ilha isolada no meio do oceano constitucional". A partir do momento que a Teoria Constitucional (i) consolidou a distinção entre "texto de lei"

⁴ Especificamente em relação ao Supremo Tribunal Federal, ver: ÁVILA, Humberto. "Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance". In *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. nº 07, Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 98.

⁵ PORRAS, Javier Dorado. *El debate sobre el control de constitucionalidad en los Estados Unidos: una polémica sobre la interpretación constitucional*. Madrid: Dykinson, 1997, p. 13.

⁶ Sobre o assunto, ver nosso FISCHER, Octavio Campos. *Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

(“programa normativo”) e “norma” (esta não é somente o juízo que se faz daquele, mas, também, uma construção de sentido envolvendo, ainda, o “âmbito normativo”,⁷ a partir de uma “razão dialógica”) e (ii) assentou que os princípios não são apenas normas, mas, mais do que isto, são normas que trazem para o ordenamento jurídico os valores aceitos e buscados por uma determinada sociedade (estabelecem um elo entre os valores e as regras), reconhece-se que o sistema jurídico é um sistema (semanticamente) aberto⁸ e que isto produz importantes conseqüências para a tributação e para a relação entre Poder Público e contribuinte. Aliás, a abertura do sistema é uma condição necessária para a sua própria manutenção, porque se a Constituição reflete um desejo faustiano de permanência dos valores fundamentais⁹ e se pretende resolver “...as múltiplas situações críticas historicamente cambiantes seu conteúdo deverá permanecer necessariamente aberto ao tempo”.¹⁰

Fala-se, então, em pós-positivismo e, mais recentemente, em neoconstitucionalismo,¹¹ termos ainda não muito bem definidos, mas que estão sendo utilizados na tentativa de indicar um movimento não muito claro de superação do positivismo tradicional e o reconhecimento de que inexistia possibilidade de uma

⁷ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, pp. 53 e ss.

⁸ Como pondera Heloísa Carpena, “Há atualmente marcante preocupação da ciência jurídica com a abertura do sistema, que se caracteriza pela juridicização dos princípios, bem como pela possibilidade de suas mutações, seja pela descoberta de novos princípios, novos conhecimentos da ciência jurídica ou por modificações na jurisprudência, de forma a tornar o sistema mais dinâmico” (“Abuso do direito no Código de 2002. Relativização de direitos na ótica civil-constitucional”). In TEPEDINO, Gustavo [coord.]. *A parte geral do novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 374).

⁹ CAPPELLETTI, Mauro. *O controle judicial de constitucionalidade das leis no direito comparado*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1984, p. 11.

¹⁰ HESSE, Konrad. “Concepto y cualidad de la Constitución”. In _____. *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 18.

¹¹ Na esteira de Paulo Ricardo Schier, constitucionalista da Unibrasil, “Precisou o neo-constitucionalismo trazer a luz e as águas reparadoras ao mundo do Direito. Agora, falamos do pós-positivismo, da inevitável intervenção da moral na solução dos casos difíceis, da técnica da ponderação na aplicação do direito, no ingresso dos fatos e da realidade na própria estrutura da norma jurídica, reconhecemos certa liberdade interpretativa criativa aos magistrados, a intervenção de sua esfera de pré-compreensão no processo decisório, a união lingüística entre sujeito e objeto e, dentre outras conquistas, a afirmação da especial normatividade dos princípios. (...) Em linhas gerais, essas são algumas das ousadias do neo-constitucionalismo. (...) Precisávamos de referenciais teóricos para justificar a normatividade integral da Constituição e, com isso, permitir a luta por sua também integral realização. Por isso foi inevitável, primeiramente pela via da assunção da dogmática constitucional principialista, também a assunção de outros pressupostos e instrumentais do neo-constitucionalismo” (“Neoconstitucionalismo e Direitos Fundamentais”). In <http://www.unibrasil.com.br/detalhe_categoria.asp?id=427>. Acesso em 04.09.05). Para outras considerações sobre o assunto, sugiro, também, a leitura do livro *Neoconstitucionalismo (s)* (Madrid: Editorial Trotta, 2003), organizado por Miguel Carbonell e que conta com a participação de Luigi Ferrajoli, Robert Alexy, Riccardo Guastini, Suzana Pozzolo, dentre outros. Ainda, é importante o contato com trabalho de Luis Prieto Sanchis: *Justicia constitucional y derechos fundamentales* (Madrid: Editorial Trotta, 2003).

separação – quanto mais uma separação rígida – entre Direito e Moral. Também, já não se acredita mais em neutralidade, imparcialidade, em verdade única, porque se passou a ver na interpretação uma atividade aberta e de difícil controle, que reclama uma argumentação pujante, sólida e honesta para se legitimar. “Mas o dado mais importante”, nesta virada kantiana, assevera Ricardo Lobo Torres, “é que a Constituição, sob a perspectiva dos direitos fundamentais, e não a lei formal, passa a ser o centro da normatividade jurídica. No direito tributário é visível a nova abordagem constitucional da relação jurídica tributária, que continua a se definir como obrigação *ex lege*, mas que aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais”.¹²

Muda-se com isto, porém, o modo de enxergar o direito tributário. Se o princípio da segurança jurídica, que se desdobra, inicialmente, na legalidade, na anterioridade e na irretroatividade, é o pilar – por excelência - do Estado de Direito, pode-se dizer que, no Estado Democrático de Direito, passa a ser um dos seus pilares. Este discurso abre espaço para uma nova constitucionalização do direito tributário, com o apontamento de valores como boa-fé, moralidade, proibição de abuso, razoabilidade, dentre outros, que não possuem um conteúdo objetivado, nem um território delineado de forma rigorosa.

Não que as garantias do cidadão contra a atividade tributária possam ser mitigadas ou relativizadas. Não que se venha a admitir, por exemplo, que a legalidade na instituição ou na majoração de um tributo possa ser objeto de ponderação de valores ou de interesses constitucionalmente protegidos. Não. Muito pelo contrário. É certo que se deve superar “a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito [no direito tributário] houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos”.¹³ É certo, também, que os direitos e as garantias do contribuinte não podem ser utilizados abusivamente, de forma a aniquilar a idéia de capacidade contributiva e de justiça fiscal.¹⁴ Todavia, esse introduzir de uma dimensão substancial no mundo jurídico deve, antes, significar uma nova possibilidade de fortalecimento e de realização dos direitos fundamentais, no reconhecimento de que o positivismo não foi capaz de lidar com todas as formas de tributação realizadas para além do permitido pelo ordenamento jurídico.

¹² *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 411, 412.

¹³ *Idem. ibidem*, pp. 425, 426.

¹⁴ Sobre o assunto, veja-se o nosso: Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Ademais, cresce em importância aqui, em nosso modo de pensar, o papel do Orçamento, que possibilita uma nova configuração da cidadania fiscal. Fernando Scaff é incisivo e certo na sua avaliação a respeito da questão, defendendo “a existência do princípio da afetação para as contribuições, o que obrigaria o sujeito ativo da obrigação a utilizar sua arrecadação nas finalidades que geraram sua criação, bem como que as contribuições se configuram como uma expressão dos direitos humanos de segunda dimensão”.¹⁵ Daí que é possível dizer que, agora, a legitimidade de um tributo não se funda tão somente na compatibilidade de sua regra-matriz com o texto constitucional. É imperioso que a destinação dos recursos dele oriundos esteja de acordo com a Carta Magna, não só no plano normativo, mas, principalmente, no plano fático. O resgate da idéia de cidadania mostra-se, assim, importante para o direito tributário, pois se trata de uma noção que, nas lições de Ricardo Lobo Torres, “pode contribuir extraordinariamente para o equilíbrio entre valores e princípios e para a sua concretização na era dos direitos”.¹⁶

Portanto, a questão que se põe em torno da legitimação do tributo demonstra que se está a cambiar o paradigma de compreensão do direito tributário.

Tradicionalmente, a Teoria da Tributação no Brasil vem enxergando o direito tributário como um *Estatuto do Contribuinte*: um conjunto de regras e princípios erigidos para defender o cidadão contra os arbítrios tributários do Poder Público. Reflexo disto está na forma como as Constituições Brasileiras, e, em especial, a Constituição de 1988, trataram do assunto.

Desde 1965, com a Emenda nº 18, passamos a contar com um (sub) sistema constitucional dedicado integralmente à matéria tributária. A atual Constituição, por exemplo, definiu rigorosamente os termos em que a tributação pode ser realizada no Brasil. Nisto, não se encontra paralelo em qualquer outra Constituição dos demais países.

Tem-se, aqui, uma Constituição que estabeleceu, minuciosamente, (i) quem pode criar os tributos, (ii) quais os tributos (suas espécies e sub-espécies) que podem ser criados e seus respectivos desenhos estruturais (indicação dos possíveis sujeitos passíveis, dos “fatos geradores” possíveis, das bases de cálculo possíveis dos impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios), (iii) quais os limites que devem ser seguidos na criação dos tributos (princípios e imunidades) e (iv) qual a destinação que pode e qual a que não pode ser dada aos mesmos. Isto é, o regime jurídico-tributário brasileiro foi fundamentalmente estruturado pela Constituição de 1988, sendo certo – e inquestionável – concluir que podemos daí retirar, inclusive, um *conceito constitucional de tributo*.

¹⁵ “A desvinculação de receitas da União (DRU) e a supremacia da Constituição”. In _____ & MAUÉS, Antônio G. Moreira. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 96.

¹⁶ “A cidadania multidimensional na era dos direitos”. In _____ (org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 324.

Do contrário, não faria sentido a Constituição estabelecer regras tão rígidas e minuciosas a respeito da competência tributária e dos direitos e garantias do contribuinte que funcionam como limites ao exercício daquela. É que o conceito de tributo é um conceito nuclear para o direito tributário, porque saber o que é o tributo é saber até onde se aplicam todas as normas constitucionais tributárias. Dito de outra forma, saber se tributo é "a+b+c" ou se é "a+b+c+d+e" é definir o campo de atuação daquelas.

Bem por isto não se pode deixar nas mãos do legislador infraconstitucional liberdade para conceituar o tributo, sob pena de deixar nas suas mãos a definição do âmbito de aplicação das normas constitucionais tributárias e que, justamente, a ele são dirigidas. Ou seja, dar condições ao legislador infraconstitucional de conceituar o tributo é o mesmo que lhe conferir poderes sobre até onde devem ser aplicadas as normas constitucionais tributárias. É conferir a um poder constituído um poder para limitar a obra do poder constituinte.

Neste sentido, vemos a prescrição do art. 146, III, "a" da CF/88, mais como uma determinação para o legislador infraconstitucional esclarecer, tornar explícito o que se encontra nas entrelinhas da Constituição do que como um comando para estabelecer como quiser o conceito de tributo.

Felizmente, o art. 3º do Código Tributário Nacional, apesar dos excessos de linguagem, não se põs em conflito com a Carta Magna. Ao contrário, parece ter deixado claro que o conceito de tributo, implicitamente adotado por essa, é de uma prestação pecuniária compulsória que não seja sanção por ato ilícito.

Portanto, se determinada figura, independente do nome, estipular uma prestação pecuniária compulsória e que não tenha a natureza de uma sanção por um ato ilícito, tributo será; como é o caso das Contribuições, exceto a do art. 8º, IV, primeira parte, CF/88.

Outra conseqüência de suma importância é que, pelo menos neste ramo do direito, o uso do direito comparado, no Brasil, deve ser visto com certas reservas e muita cautela. Afinal, os poderes constituídos, aqui, têm muito menos liberdade de atuação do que os seus pares em outros países.

É verdade que, a importação de teorizações desenvolvidas em outros países pode, sem dúvida alguma, ajudar a abrir novos caminhos para a compreensão do nosso direito, mas é uma tarefa muito árdua, complexa e que deve ser realizada com extremo rigor, sem precipitações. Não basta, simplesmente, verificar a existência de normas semelhantes no direito estrangeiro, porque, ainda que o sistema jurídico de dois países sejam totalmente idênticos, a experiência social envolvida em cada um deles pode levar à sua distinção.

Lembramos aqui que o ordenamento jurídico é formado por normas e não por textos de lei. E aquelas, na lição de Paulo de Barros Carvalho,¹⁷ são o resultado do juízo que fazemos da leitura destes. Portanto, se um texto de lei pode ser o mesmo em dois

¹⁷ *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. pp. 7, 8.

países, a norma que dele deriva, certamente, terá grandes chances de ser diferente, porque, aí, estamos lidando com o componente humano, com o intérprete, sua história, crenças e convívio social.

Neste sentido, diz Andreas Krell, baseando-se em João M. Adeodato, que “os mesmos textos e procedimentos jurídicos são capazes de causar efeitos completamente diferentes, quando utilizados em sociedades desenvolvidas (centrais) como a alemã, ou numa periférica como a brasileira”. E continua: “Não se pode transportar um instituto jurídico de uma sociedade para outra, sem levar-se em conta os condicionamentos socioculturais e econômicos-políticos a que estão sujeitos todos os modelos jurídicos”.¹⁸

Além disto, o jurista, no estudo da comparação, deve procurar analisar atenciosamente (i) todo o sistema no qual se inclui a regra que ele busca estudar; (ii) qual a interpretação que a doutrina e a jurisprudência conferem a esta regra; (iii) qual a eficácia da regra jurídica no ordenamento comparado e, finalmente, além de outros, (iv) os problemas de tradução e da linguagem jurídica.

Assim, o que temos de reter em mente é que as especificidades do direito brasileiro devem ser testadas e postas em prática no seu limite pelos poderes constituídos, sem a preocupação de que isso possa ou não ter correspondência alguma com o que se pratica no direito alienígena. Evidentemente, esta atitude pode levar ao rompimento de tradições e afetar concepções já solidificadas. Mas, o operador jurídico no Brasil deve saber aplicar a Constituição brasileira a partir de seus próprios pressupostos e não à luz do que foi construído em outras comunidades, porque, do contrário, podemos cair em qualquer uma das situações mencionadas por Martin Shapiro:

“Comparative law becomes one of two things. Either it is a kind of curious cultural adornment worn to amuse and amaze the mundane, or it is a catalogue of bits and pieces rather arbitrarily, but nonetheless usefully, arranged to serve the legal bricoleur. If our garden wall of law seems to be crumbling or our door to be sticking, we may leaf through the catalogue to see what we can borrow from some other legal system to mend our legal collapse or friction. Of course, to each call: ‘It worked there, it might work here’. comes the response: ‘But there is different from here’.”¹⁹

¹⁸ KRELL, Andreas. “Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais”. In SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 36. Sobre o assunto, também, são importantes as considerações desenvolvidas no livro *Nuevo Derecho Constitucional Comparado*, organizado por Diego L. Garrido, Marcos Feo Massó Garrote e Lúcio Pegoraro (GARRIDO, Diego L.; GARRÓTE, Marcos F. M.; PEGORARO, Lúcio. *Nuevo Derecho Constitucional comparado*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2000. pp. 46, 47).

¹⁹ SHAPIRO, Martin. “The success of judicial review”. In KENNEY, Sally J.; REISINGER, William M.; REITZ, John C. *Constitutional dialogues in comparative perspective*. New York: St. Martin’s Press, Inc., 1999. pp. 193, 194.

Todavia, não se quer fazer defesa de um xenofobismo teórico, mas apenas fixar a idéia de que as soluções propostas no presente trabalho não serão buscadas irrefletidamente no direito comparado. Queremos consignar que o apoio no direito alienígena far-se-á apenas e na medida em que o mesmo seja necessário e útil para conferir melhor e maior efetividade ao direito brasileiro, porque, voltamos a frisar, se, de um lado, o estudo do direito comparado é importantíssimo, pois nos oferta a possibilidade de melhor conhecer e aperfeiçoar o nosso próprio direito, por outro, é um campo cheio de armadilhas, onde o jurista pode ser levado a fazer importações inócuas, inoportunas e até mesmo perigosas para o desenvolvimento do direito brasileiro.²⁰

O ponto de partida reside no fato de que o (Sub) Sistema Constitucional Tributário de 1988 é forte na defesa do cidadão e na limitação ao poder público. Trata-se de uma conquista importante.

Por isto, com o reconhecimento de uma mudança de paradigma na tributação, não se pode defender a superação e o abandono do “direito tributário de defesa”. A nova dimensão (e não geração) do direito tributário não pretende destruir e esquecer a segurança jurídica, não pretende enfraquecer qualquer “direito fundamental”. Muito pelo contrário.

A questão é que, quando se fala, de forma irretocável, como fez Paulo Bonavides, que “Os direitos fundamentais são a bússola das Constituições”,²¹ devemos compreendê-los não somente em sua primeira dimensão, pois, para além dos direitos de oposição ao Estado, há os direitos a prestações positivas deste (assistência social, saúde, educação, trabalho, etc.), que são de segunda dimensão e os de terceira dimensão.²²

Portanto, se enxergamos o direito tributário apenas como um *Estatuto do Contribuinte*, no sentido de ser um conjunto de normas protetoras do contribuinte contra o exercício abusivo da tributação, temos que reconhecer que estamos a lidar com uma visão parcial da realidade constitucional.

Trata-se, por certo, de uma concepção política e historicamente situada em um contexto onde se tem por tradição uma tributação excessiva, não razoável e instável; onde o poder público é o primeiro a desobedecer a Constituição. Aliás, a

²⁰ Em erudita palestra, José Carlos Barbosa Moreira, tratando dos mitos que envolvem o discurso a respeito do futuro de uma Justiça melhor, toca na delicada questão da “supervalorização dos modelos estrangeiros”. Para este renomado processualista, há uma enorme e relevante diferença entre “a atenção crescente ao direito comparado” e “o deslumbramento ingênuo que impele à imitação acrítica de modelos estrangeiros”, recomendando “cautela necessária para não submeter o transplante [do direito estrangeiro] ao risco manifesto de rejeição” (MOREIRA, José Carlos Barbosa. “O futuro da justiça: alguns mitos”. *Revista de Processo*, São Paulo: RT, n. 102, 2001, pp. 233, 235).

²¹ *Curso de direito constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 553.

²² SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1998, p. 50.

existência de um tratamento tão minucioso e exaustivo da matéria tributária na Constituição de 1988 bem retrata a dificuldade do Poder Público em submeter-se aos ditames do ordenamento jurídico. Não fosse isto, não precisaríamos ter tantas normas constitucionais tributárias!

Todavia, o gozo dos direitos do contribuinte não pode ser de tal forma abusiva que venha a afetar a concretização dos demais direitos fundamentais. Principalmente, porque, a partir das precisas lições de Ingo Sarlet, "...a teoria dimensional dos direitos fundamentais não aponta tão somente para o caráter cumulativo do processo evolutivo e para a natureza complementar de todos os direitos fundamentais, mas afirma, para além disso, sua unidade e indivisibilidade no contexto do direito constitucional..."²³

O princípio da unidade axiológica da Constituição pode auxiliar, aqui, no sentido de evitar que um choque entre as normas constitucionais provoque o aniquilar de uma em benefício de outra. Em caso de conflito, recorre-se à técnica da "ponderação", onde a doutrina moderna reconhece que tem papel de destaque "...a dignidade da pessoa humana como elemento central do sistema jurídico, bem como sua superior fundamentalidade, se comparada a outros bens constitucionais"²⁴ No mesmo sentido, Carlos Roberto Siqueira Castro assevera que "...o princípio da dignidade da pessoa humana tornou-se o epicentro do extenso catálogo de direitos civis, políticos, econômicos, sociais, culturais, que as constituições e os instrumentos internacionais em vigor em pleno terceiro milênio ofertam solenemente aos indivíduos e às coletividades"^{25/26}

Esta visão da Constituição Aberta, certamente, pode contribuir para um aprimoramento da hermenêutica tributária. A interpretação dos direitos fundamentais do contribuinte, também, deve trabalhar para a realização do princípio da dignidade do ser humano. Mais do que isto, é importante reconhecer que os direitos fundamentais do contribuinte não se resumem aos direitos de primeira dimensão. Não há somente direitos do contribuinte de não pagar tributos inválidos ou direitos de não se submeter ao tributo mais oneroso. Porque é importante ter em mente que o pagamento do tributo é um pressuposto necessário para a realização de todos os direitos. Neste sentido, deve-se romper com a cultura de "não pagar tributo porque não se tem retorno em serviços adequados", uma vez que a realização

²³ *Idem. ibidem*, pp. 47, 48.

²⁴ BARCELLOS, Ana Paula. "Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional". In BARROSO, Luis Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 109.

²⁵ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A Constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaios sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 15, 16.

²⁶ Ricardo Lobo Torres pondera que "Com a mudança do paradigma jurídico e ético trazido pelo Estado Democrático de Direito, houve profunda modificação na problemática da dignidade humana: a) já não é princípio hierarquicamente superior, pois se abre à ponderação; b) dela se irradiam não só os direitos fundamentais, mas também os sociais". (p. 13).

dos direitos fundamentais, mesmo os de primeira dimensão, tem um custo.²⁷ Aliás, Ricardo Lobo Torres faz uma interessante leitura dos direitos sociais que os coloca em intensa interação com aqueles. Preconiza uma transformação dos direitos sociais em mínimo existencial, no sentido de que “O homem não pode ser privado, em qualquer situação, do mínimo necessário à conservação de sua vida e de sua liberdade. (...) O mínimo existencial protege também as condições iniciais da liberdade, assim entendidos os pressupostos materiais para o seu exercício. A liberdade de expressão, por exemplo, só se afirma se as pessoas souberem ler e escrever, donde se conclui que o ensino da leitura e da escrita é mínimo existencial. Sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade”.²⁸

Por certo, então, que o princípio da dignidade do ser humano, no direito tributário, pode ser visto, ao menos, sob duas perspectivas: uma negativa e outra positiva. Naquela, proíbe-se uma tributação que atinja níveis excessivos, que incida sobre o mínimo necessário para uma existência digna, impedindo o desenvolvimento pessoal, profissional e nacional. Afinal, se um dos objetivos do Estado Democrático de Direito é o desenvolvimento nacional, então a carga tributária não pode funcionar como óbice à sua realização. Nas palavras de Betina Treiger Grupenmacher, “O Estado Democrático está, portanto, adstrito aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, objetivando uma vida digna para todos”.²⁹

De outro lado, a dignidade do ser humano, em sua feição positiva, no direito tributário, apóia-se nas idéias de solidariedade e de capacidade contributiva positiva. A escolha constitucional de um Estado Democrático de Direito, cujos objetivos principais são a construção de uma *sociedade livre, justa e solidária*, torna o direito tributário um instrumento à disposição da realização destes fins.³⁰ É que, na esteira de José Fernando de Castro Farias, “A racionalidade do direito de solidariedade,..., representa uma mudança no modo

²⁷ Sobre o assunto, interessante é o trabalho de SUNSTEIN, Cass R.; HOLMES, Stephen. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: Norton, 1999. A partir da lição destes autores, Flávio Galdino sustenta que, em verdade, todos os direitos são “direitos positivos”: “Não há falar, portanto, em direitos fundamentais negativos, ou, o que é pior, em direitos fundamentais “gratuitos”, até porque, como já se pode perceber, direitos não nascem em árvores” (O custo dos direitos. TORRES, Ricardo Lobo [org.]. *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 215).

²⁸ “A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial”. In SARLET, Ingo Wolfgang (org.) *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 5.

²⁹ “Tributação e direitos fundamentais”. In FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15.

³⁰ Veja-se o estudo de GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

de pensar as relações indivíduo/sociedade e indivíduo/Estado. Ela forma um conjunto de práticas positivas constitutivas de um novo imaginário político-jurídico que podemos chamar de Estado de solidariedade”.³¹

Portanto, em nosso entendimento, é a partir do princípio da dignidade do ser humano que podemos extrair a conclusão de que o contribuinte não pode gozar de um direito de forma abusiva. Aqui, temos que ser firmes ao sustentar que o direito ao planejamento tributário – como todo e qualquer direito aliás – não é um direito absoluto. Há sim liberdade para uma auto-organização das atividades do contribuinte de tal forma que incida menos tributo. Mas, esta liberdade deve ser balanceada com o princípio da capacidade contributiva, de tal forma que não se legitime situações em que contribuintes com largo potencial contributivo venham a pagar menos do que aqueles que não possuem capacidade econômica expressiva.

4 Solidariedade e Tredestinação

Como se vê, estamos a tomar um discurso de cunho fortemente social; na visão de Marco Aurélio Greco: “não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano”.³² Mas, é um discurso que não se pode legitimar de forma unilateral. É dizer, a reaproximação entre direito e moral na tributação e o prestigiar a idéia de solidariedade na tributação têm uma outra ponta que é a necessidade do Poder Público usar os recursos tributários de forma legítima, perante o sistema constitucional.

Frise-se: o discurso da solidariedade não pode servir apenas como um pretexto para tributar mais.

É justamente neste ponto que a *curva legitimidade do tributo* se perde em países moralmente fracos.

Em tais Estados, a má utilização do dinheiro do tributo acarreta um desvalor muito grande na idéia de solidariedade, porque a sociedade (i) não consegue sentir os benefícios da sua contribuição e, assim, (ii) passa a ter a sensação de que o tributo muito se assemelha a uma espoliação do seu patrimônio. O tributo, por conseqüência, passa a ter um maior índice de rejeição,³³ fomentando-se a realização de planejamentos tributários ou a pura evasão fiscal.

³¹ *A origem do direito de solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 285.

³² “Solidariedade social e tributação”. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 179.

³³ Por maiores que sejam os benefícios, o tributo será sempre, em qualquer sociedade e em maior ou em menor medida, considerado um “mal necessário”. Cabe ao Poder Público demonstrar os benefícios que a sua existência é capaz de trazer.

É neste contexto que se deve enxergar a tributação no Brasil. Solidariedade é, equivocadamente, assemelhada à idéia de maior tributação,³⁴ sem compromisso efetivo com a utilização dos recursos captados da sociedade para a realização de um Estado Democrático de Direito.³⁵

Entramos, aqui, no campo da vedação à tredestinação; da proibição do desvio de finalidade. É preciso conscientização para o fato de que um tributo não se legitima mais se utilizado para fins diversos do interesse público calçado na Constituição.³⁶ É claro que a expressão *interesse público* é de difícil percepção, porquanto, como bem leciona Marçal Justen Filho, ... Mas, não se pode admitir a utilização livre e espúria da arrecadação tributária, mormente em relação àqueles tributos que a própria Constituição estabeleceu uma específica destinação.

A questão não é apenas teórica. Vive-se em um Estado que mais se orgulha de bater níveis recordes de arrecadação do que de prestação de serviços de qualidade em favor da sociedade! Por isto, José Marcos Domingues de Oliveira, a partir de informações do próprio Poder Público, asseverou: "O desvio dos recursos afetados a determinados projetos constitucionais insinua-se também no campo da Seguridade Social onde já é notório que o Governo dela se serve para 'garantir superávit primário' destinado ao pagamento da dívida pública, que a carga tributária crescente nunca chega a custear.

Assim, com base em dados do Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira, noticia-se que nos primeiros seis meses de 2003 a União Federal usou mais de R\$ 26 bilhões da Seguridade para o fim acima assinalado: dos R\$ 8 bilhões então arrecadados com a CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido, R\$ 3,7 bilhões foram *retidos*; dos R\$ 35,5 bilhões da contribuição previdenciária, R\$ 781 milhões retidos; dos R\$ 27,4 bilhões da Cofins, R\$ 24 bilhões retidos. Enquanto isso a Receita Federal anuncia um incremento de arrecadação de 8.9% de CSLL e de 21,25% de Cofins entre abril de 2003 e 2004".³⁷

Em suma, se deve haver solidariedade no pagamento, deve haver moralidade na destinação dos tributos. Do contrário, o tributo torna-se inconstitucional.

É neste específico contexto que se deve enxergar o problema da Contribuição Social sobre Inativos e Pensionistas.

³⁴ Para uma crítica a respeito dessa idéia, ver SACCHETTO, Cláudio. "O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano". In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coords.). Solidariedade social e tributação. *Op.cit.*, pp. 31-34.

³⁵ Nota-se isto, inclusive, na doutrina, porquanto não se tem uma preocupação maior com a figura do Orçamento, o seu controle e a sua realização. A disputa situa-se, fundamentalmente, no plano do "pagar mais" (defensores do Fisco) e do "não pagar" (defensores dos Contribuintes).

³⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. "Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita Reforma da Previdência Social Brasileira". In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 108. São Paulo: Dialética, 128, 2004.

³⁷ *Idem, ibidem*, p. 125.

5 Natureza Tributária das Contribuições dos Servidores Públicos

Poucos são os doutrinadores que, atualmente, sustentam a tese de que as Contribuições, em geral, não têm natureza tributária. Mencione-se, por exemplo, o pensamento de Valdir de Oliveira Rocha e a doutrina de Marco Aurélio Greco.

Em relação à Contribuição Social dos Servidores Públicos, tem-se o entendimento específico de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, para quem ela não decorre de uma imposição do Poder Público e sim da adoção de um regime contributivo próprio: configuram-se como exação *pro labore facto*.³⁸

Trata-se de uma concepção complexa e que merece uma análise mais detida. Em primeiro lugar, porque não se deixa levar pelo *nome* do instituto em questão. Afinal, é sabido que o nome é irrelevante para a caracterização da natureza jurídica de qualquer instituto, pois não é somente porque se chama *contribuição* que se trata de um tributo.

O mesmo se passa, como já mencionamos no item anterior, com a *contribuição confederativa*, prevista no inc. IV do art. 8º da CF/88. Apesar do nome, grande parte da doutrina, inclusive o Supremo Tribunal Federal, entende que não é um tributo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. SINDICATO. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELA ASSEMBLÉIA GERAL: CARÁTER NÃO TRIBUTÁRIO. NÃO COMPULSORIEDADE. EMPREGADOS NÃO SINDICALIZADOS: IMPOSSIBILIDADE DO DESCONTO. C.F., art. 8º, IV. I. - A contribuição confederativa, instituída pela assembléia geral - C.F., art. 8º, IV - distingue-se da contribuição sindical, instituída por lei, com caráter tributário - C.F., art. 149 - assim compulsória. A primeira é compulsória apenas para os filiados do sindicato. II. - R.E. não conhecido.³⁹

Aliás, poderíamos, até mesmo, utilizar o exemplo desta *contribuição confederativa* para corroborar o entendimento de Tércio Sampaio.

O art. 8º, IV da CF/88 prevê a existência de duas contribuições relativas à matéria sindical. De um lado, a *contribuição sindical*, de natureza tributária, compulsória, independente de filiação sindical e com previsão no art. 149 da CF/88 (Contribuição de Interesse de Categorias Profissionais/Econômicas). De outro, a referida *contribuição confederativa*, cobrada somente de quem é associado a um sindicato. Entretanto, como a filiação sindical não é obrigatória, tal contribuição não é compulsória e, portanto, não é tributo.

No caso dos servidores públicos, também poderíamos considerar que a sua contribuição não é tributo porque não se tem uma compulsoriedade no ingresso na

³⁸ *Aposentadoria dos servidores públicos e a legitimidade do regime contributivo da Emenda Constitucional n.º 20*. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 91, São Paulo: Dialética, 2003, p. 122.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 198092/SP, Relator Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma, DJU I de 11.10.96, p. 38509.

carreira pública. Assim como somente se filia a um sindicato quem quiser, também somente toma-se servidor público quem quiser. Ninguém é obrigado a se tornar servidor público e assim permanecer para o resto da vida. Por consequência, não há uma compulsoriedade no pagamento da contribuição: contribuem somente os que quiseram (e conseguiram) se tornar servidores públicos!

Tal raciocínio, porém, não nos parece adequado à presente situação. Apesar de entendermos,⁴⁰ na esteira do STF, que a *contribuição confederativa* não é tributo, as mesmas razões não podem ser estendidas à *contribuição dos servidores*.

A *contribuição confederativa* decorre de uma situação em que aquele que está contribuindo tem um certo domínio, uma certa autonomia em relação ao que dele está sendo exigido. O associado poderá votar e ser votado e com isto poderá participar, se quiser, na estipulação, em assembléia, do valor a ser pago a título de contribuição. Diferentemente, na *contribuição dos servidores*, a fixação do seu valor não depende de qualquer vontade destes, mas decorre de uma imposição do Poder Público. Sob esta ótica, trata-se, sim, de algo compulsório. Não seria tributo, entretanto, se o servidor tivesse alguma possibilidade de decidir o quanto deve contribuir, se a contribuição fosse fixada em assembléia ou, ainda, se tivesse um mínimo de possibilidade de escolher o tipo de contribuição que gostaria de fazer (sistema privado).

Neste contexto, entendemos que a *contribuição dos servidores* é tributo. Não, simplesmente, porque se encaixa no art. 3º do CTN; o que já seria fundamento suficiente para esta tese. Mas, porque se encaixa no conceito constitucional de tributo, supramencionado: é compulsória e não é sanção por ato ilícito.

De qualquer forma, entendemos que o fato da *contribuição dos servidores* ser ou não ser tributo não tem relação direta com a possibilidade de ser exigida dos servidores inativos e pensionistas.

6 A ADIN nº 3.128/DF

A Contribuição Social dos Inativos e Pensionistas passou a ter expressa previsão na Constituição de 1988 com a Emenda Constitucional nº 41/2003, que através de seu art. 4º, assim dispôs:

“Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos”.

⁴⁰ FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

O e. Supremo Tribunal Federal foi provocado, através da ADIN 3.128/DF, proposta pela Associação Nacional dos Membros dos Procuradores da República – ANPR, para se manifestar a respeito da legitimidade de tal alteração constitucional.

Alegou-se ofensa ao Direito Adquirido dos servidores que se aposentaram ou daqueles que preenchiam os requisitos para tanto até 19.12.03 (data da promulgação da EC 41/03), pois teriam eles o direito de aplicação da legislação vigente no momento da aposentadoria ou em que poderia pleiteá-la. Sustentou-se, ainda, a ofensa ao princípio da irredutibilidade de vencimentos e proventos.

A Ministra Ellen Gracie, como relatora, proferiu voto pela procedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade, pois restou agredido o princípio da proibição de bi-tributação (art. 154, I da CF/88), que se trata de garantia individual e, portanto, de cláusula pétrea. Por outro lado, trata-se de uma contribuição “despida de causa eficiente, posto que não corresponde à necessária contrapartida de novo benefício”, com o que se fere, também, “o disposto no art. 195, parágrafo 5º, da Constituição Federal, que impõe para o sistema previdenciário a manutenção do equilíbrio atuarial”. Tal voto foi seguido pelos Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio Mello e Celso de Mello.

Todavia, não foi a orientação que predominou.

Em erudito e profundo voto, o Min. Cezar Peluso abriu a divergência, que foi acolhida pelos demais Ministros.

O Min. Cezar Peluso, após discorrer de forma brilhante sobre a natureza tributária das contribuições e sobre o histórico do regime previdenciário brasileiro, superou, um a um, os argumentos defendidos pelos autores da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

De forma muito apropriada, defendeu que não se pode alegar direito adquirido à não tributação, nem mesmo opor o princípio da irredutibilidade dos vencimentos à exigência de um tributo. Enfim, também, não acatou o raciocínio de que se está diante de uma ofensa ao princípio da proibição de bi-tributação, pois, em relação às contribuições, o mesmo deve ser ponderado não só a partir do binômio “fato gerador x base de cálculo”, como, especialmente, em função da finalidade e da destinação específica que tais tributos possuem. Afinal, o fato de tomar a mesma base de cálculo do que o Imposto de Renda não ofende qualquer preceito constitucional, eis que o próprio inciso II do art. 195 da CF/88 autoriza uma tal tributação.

Enfim, quanto à alegação de que se tem uma *contribuição sem causa*, o Ministro Cezar Peluso fundamentou o seu pensamento a partir da idéia de que a Constituição de 1988 instaurou um regime contributivo de cunho solidário e distributivo, em superação à idéia de um sistema solidário e distributivo ou apenas contributivo. Tal mudança se deu em razão de vários fatores, mas, especialmente, pelo “aumento da expectativa de vida do brasileiro e, conseqüentemente, do período de percepção do benefício, bem como a preocupação permanente com o dito equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, tudo isso aliado à queda da taxa de natalidade e à diminuição do acesso aos

quadros funcionais públicos. Essa equação, de crescente pressão financeira sobre uma estrutura predominantemente solidária e distributiva, conduziria a inexorável desproporção entre servidores em atividade e aposentados, tendendo ao colapso de todo o regime”. Trata-se, aliás, no seu entender de uma questão que não é recente, nem específica do sistema brasileiro. Em outros países do mundo o sistema previdenciário tem sido objeto de intensas discussões e reformas.

Por outro lado, o sistema instaurado pela Constituição de 1988 se funda na idéia de *universalidade do custeio da seguridade social* (esta deve ser custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta), que poderia ser chamado de *princípio estrutural da solidariedade*.

Portanto, a bússola do v. acórdão do e. Supremo Tribunal Federal é a idéia de solidariedade/universalidade do custeio, que serve de fundamentação para um alargamento das bases de contribuição. É dizer, todos devem contribuir, inclusive os inativos e pensionistas.

7 Entendimento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior

À luz da Emenda Constitucional n.º 20/1998, Tércio Sampaio Ferraz Júnior foi um dos poucos juristas a defender a validade da Contribuição Social dos Servidores Inativos e Pensionistas.

Sustentou que a imunidade do art. 195, II da CF/88, não se aplica ao regime de previdência dos servidores públicos, que é um regime próprio e não o geral, mesmo quando o §12º do art. 40, prescreve que “...o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social”, pois esse art. 195, II nada tem a ver com tais “...requisitos e critérios do regime geral. *Caráter contributivo* não é nem condição nem requisito do regime geral. É característica do seu custeio”.⁴¹ Além do mais, a Contribuição dos Servidores Públicos, incluindo os Inativos, não tem natureza tributária: “As contribuições sociais são *imposições* destinadas aos trabalhadores e demais segurados decorrentes de um poder de império e, por isso, sujeitas a um regime tributário, nos termos do *caput* do art. 149. Já as contribuições dos servidores não são, propriamente, imposições, fruto de ato de império, dirigidas aos seus funcionários, mas *componentes* da condição mesma de *ser servidor*, portanto, de natureza contratual/estatutária (“ato-união”), não submetidas ao mesmo regime tributária, mas às condições de custeio/financiamento público, próprias dos orçamentos fiscais. Daí não possuem a mesma natureza”.⁴² Assim, se as

⁴¹ “Aposentadoria dos servidores públicos e a legitimidade do regime contributivo da Emenda Constitucional n.º 20”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 91, São Paulo: Dialética, 2003, p. 121.

⁴² *Ibid.*, p. 121.

contribuições em tela não são “...imposições de um poder de império tributante, mas de uma exação *pro labore facto*, uma imunidade não faria sentido”.⁴³

Há, neste entendimento, a idéia de que (a) as contribuições dos servidores públicos não são tributos e que (b) a regulamentação do sistema contributivo do art. 195 não tem ligação com o sistema do art. 40 e do §1º do art. 149 da CF/88.

8 A Imunidade do Art. 195, II da CF/88 e a Imunidade Implícita

Todavia, discordamos de tal orientação.

Antes de desenvolvermos nosso raciocínio sobre a validade da contribuição em questão, devemos reconhecer que está correta a tese de Tércio Sampaio de que imunidade do art. 195, II da CF/88, não se aplica ao regime contributivo dos servidores públicos. Não é só porque a aposentadoria e a pensão do regime geral de previdência social são imunes à Contribuição desse dispositivo que as aposentadorias e pensões no serviço público, também, são. Como bem explicou referido doutrinador, o regime próprio dos servidores possui um sistema contributivo diverso em relação ao regime geral de previdência.

Claro que se pudéssemos estender a imunidade em questão ao regime dos servidores públicos a alteração promovida pela Emenda Constitucional n.º 41/2003 no art. 40 da CF/88 seria, inquestionavelmente, inconstitucional. Nunca é demais lembrar – principalmente nos atuais tempos de desenfreada busca de recursos financeiros – que a imunidade é uma limitação ao poder de tributar que se traduz em uma garantia ao cidadão de não tributação. Como garantia de que não haverá tributo que é, a imunidade não pode ser abolida por Emenda Constitucional. Trata-se de cláusula pétrea (art. 60, §4º, inc. IV da CF/88).⁴⁴ Trata-se, por isto, de um direito fundamental que, também, deve ser visto na sua *dimensão objetiva*: a imunidade não visa proteger o patrimônio de fulano ou sicrano, mas assenta-se em valores fundamentais da ordem jurídica, servindo de limite e “de norte para a ação de todos os poderes constituídos”.⁴⁵

⁴³ *Ibid.*, p. 122.

⁴⁴ Roque Carrazza bem leciona que “...a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que inibe a própria ação legislativa das pessoas políticas e, por maior razão, a ação administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético” (Imunidade, isenção e não-incidência. In: BARRETO, Aires F. e BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 98). Por sua vez, no julgamento da ADNI 2.010-2/DF, proposta pelo Conselho Federal da OAB, o STF, em sede liminar, utilizou, como um dos argumentos para não admitir a Contribuição dos Inativos, a interpretação sistemática do art. 40, §§8º e 12, combinado com citado art. 195, II, todos da CF/88. Por esta via, se adotada a tese de que as imunidades são cláusulas pétreas, a EC 41/2003, na parte em que autoriza a instituição da referida contribuição, é inconstitucional.

⁴⁵ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. “Aspectos de teoria geral dos direitos fundamentais”. In ____; MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires. *Hermenêutica e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 153.

Mas, ao admitirmos que a imunidade do art. 195, II da CF/88, não se aplica ao sistema contributivo dos servidores públicos, não significa que aceitamos a tributação sobre a aposentadoria destes através de contribuições.

Tomamos de empréstimo, aqui, as lições de Ricardo Lobo Torres,⁴⁶ para sustentarmos que não há somente imunidade explícitas. Ao lado daquelas previstas expressamente no art. 150, inc. VI (e demais dispositivos), a normativa constitucional impõe, implicitamente, outras proibições de tributar. A rigor, a partir da distinção entre “texto de lei” e “norma”, podemos sustentar que toda norma de imunidade encontra-se implícita no texto constitucional. Portanto, é admissível sustentarmos que a instituição de uma *contribuição dos servidores inativos e pensionistas* pode esbarrar em proibição constitucional implícita.

9 A Inconstitucionalidade da Contribuição dos Inativos e Pensionistas na Doutrina

Aliás, como já mencionamos, muitos são os autores que sustentam ser inadmissível a instituição de uma *contribuição dos servidores inativos e pensionistas*. À luz da Emenda Constitucional n.º 41/2003, por exemplo, Sacha Calmon Navarro Coelho, após discorrer sobre o evidente caráter sinalagmático das contribuições sociais, sustentou que

“A tributação que se pretende 11% (onze por cento) sobre as aposentadorias e pensões do setor público inverte a lógica do sistema de repartição e fere o princípio da isonomia:

- Dentre todas as categoria de pagantes, os aposentados e pensionistas serão os maiores contribuintes do sistema previdenciário, em prol dos que vão se aposentar, rompendo com a lógica do sistema de repartição simples.

- Enquanto os aposentados e pensionistas do regime geral de previdência (RGPS), estão imunes à incidência da ‘contribuição’, os do setor público teriam que pagar 11% (onze por cento), para que os segurados em atividade se aposentem com proventos que jamais superarão o teto do regime previdenciário, ou seja, R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais), em vero disparate atuarial e escândalo de desigualdade.

A contribuição dos inativos – a partir da unificação dos sistema previdenciário brasileiro – além de ter perdido objeto, porque a *atuação estatal* corporificada na concessão dos proventos a eles devidos já se materializou, se faz discriminatória, ferindo de morte o princípio da isonomia, na medida em que continua a valer a imunidade dos segurados do ex-regime geral (art. 195, II), estendida pelo STF aos funcionários públicos, numa interpretação conforme a Constituição⁴⁷. Assim, “Não existe déficit previdenciário a justificar o sacrifício de aposentados e pensionistas, *os sujeitos primaciais do sistema previdenciário*”.⁴⁸

⁴⁶ Sobre a distinção entre imunidade implícita e explícita, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, 3º volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 88, 89.

⁴⁷ “A tributação dos inativos”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 103, São Paulo: Dialética, 2004, p. 167.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 171.

Paulo Pimenta demonstrou a inconstitucionalidade com base no direito adquirido, no princípio da segurança jurídica, no princípio da irredutibilidade do valor dos benefícios e, também, no princípio da proporcionalidade. Neste, porque "...com a instituição da exação dos inativos buscou-se arrecadar mais recursos financeiros para o sistema de seguridade dos servidores públicos. No entanto, este desiderato poderia ser atingido por outros meios. Além disso, nada garante que esta nova modalidade de custeio será suficiente para o alcance do fim por ela visado. Sendo assim, ao nosso sentir o aspecto da adequação não se faz presente". Enfim, "A contribuição para a seguridade social dos servidores, exigida dos inativos, impõe um sacrifício irrazoável nos proventos dos aposentados".⁴⁹

Crítica contunde, também, partiu de José Afonso da Silva. Em alentado Parecer elaborado a pedido da CONAMP e da AMB, desenvolveu a tese de que a *contribuição dos inativos e pensionistas* é inconstitucional porque é um *tributo sem causa* válida. Mais propriamente, a partir do contido na exposição de motivos da PEC 40, no sentido de que uma das principais razões para a instituição dessa contribuição é a necessidade de se "...contribuir para a cobertura do vultoso desequilíbrio financeiro hoje existente...", tem-se um *tributo de capitação*:

"De tudo isso se conclui que as razões (causas) dadas pela *Exposição de Motivos* para a criação da contribuição de previdência sobre os proventos de aposentadoria não têm uma conexão lógica com as finalidades que dão fundamento de legitimidade à sua exação. Portanto, não são causas reais, vinculadas. São utilizadas como simples pretextos para a sua criação, mas, como se viu acima, a simples menção da finalidade (causa) não satisfaz os princípios constitucionais da tributação. No caso ter-se-á uma contribuição *sem causa*, um tributo *sem causa*, incidente sobre certa categoria de pessoas, o que lhe dá caracterização de *tributo de capitação*".⁵⁰

Por outro lado, tal contribuição, também, pode ser vista como uma espécie de "taxa cívique", porque os inativos são chamados a 'contribuir para a cobertura de vultoso desequilíbrio financeiro', a título de solidariedade".⁵¹ É que, a partir do momento em que o servidor adquire direito à aposentadoria, cumpre todos os requisitos, inclusive o de ter contribuído, "...qualquer outra incidência sobre ele dali por diante não tem mais vinculação com a finalidade previdenciária. É preciso reafirmar que, no sistema previdenciário de participação, a solidariedade dos trabalhadores está vinculada com a vantagem pessoal que ele auferirá no futuro. Se ele já auferiu a vantagem, não há mais finalidade em sua participação".⁵²

⁴⁹ "Da Contribuição dos Inativos para a Seguridade Social: inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 41/2003". In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 103, São Paulo: Dialética, 2004, p. 123.

⁵⁰ "Reforma da Previdência". In *Reforma da Previdência*. Rio de Janeiro: CONAMP, 2003, p. 43.

⁵¹ *Ibid.*, p. 44.

⁵² *Ibid.*, p. 44.

Assim, concluiu que, se não for considerado um *tributo sem causa*, é uma tributação desigual da renda, pois incide "...apenas sobre uma categoria de pessoas, num *bis in idem* ilegítimo, que caracteriza um tratamento desigual em relação a quem não pertence à mesma categoria".⁵³

Carlos Valder Nascimento, nesta linha, também sustenta, que, em tal contribuição, "Não há a rigor nenhum benefício ou serviço criado, majorado ou estendido, que justifique a busca de nova fonte de custeio. Trata-se de contribuição sem causa, posto inexistir complementação de quaisquer benefícios previdenciários para os servidores inativos...".⁵⁴ Em verdade, operou-se "...inversões de papel na medida em que deixaram de ser beneficiários do sistema previdenciário para assumirem a condição de financiadores do plano securitário".⁵⁵ Ademais, com essa incidência, a carga tributária, nitidamente, passa a ser confiscatória, eis que insuportável ao assalariado. "Chegou a um limite avassalador, em razão da falta de criatividade dos gestores públicos, que buscam sempre soluções de menos esforço".⁵⁶ E, "...a continuar nesse ritmo, é bem provável que não muito longe o servidor receberá seu contracheque ZERADO em face da voracidade fiscal destinada a cobrir dívida resultante da má gestão do dinheiro público retirado do bolso do cidadão do contribuinte".⁵⁷

À luz da Emenda Constitucional n.º 20/98 e da Lei n.º 9.783/99, Hugo de Brito Machado, também, emitiu profundo Parecer, onde sustenta que a tributação em questão é inconstitucional porque, contrariando o art. 3º da CF/88, é flagrantemente injusta. Partiu da idéia de que jamais teria ocorrido o repasse das contribuições da seguridade social arrecadadas pela Receita Federal e que, além da existência de outras possibilidades de tributação, o problema do déficit público estaria eliminado "...com a simples entrega à Previdência, dos valores arrecadados a título de Cofins e CSL".⁵⁸ Por fim, além de outros argumentos, entendeu não ser razoável exigir "...que alguém, depois de haver sido satisfeito no benefício a que tem direito, pela seguradora, venha a ser obrigado a pagar a esta, novamente, o mesmo prêmio que havia pago anteriormente".⁵⁹

⁵³ *Ibid.*, p. 45.

⁵⁴ "Contribuição Social dos Inativos: vulneração a princípios constitucionais". In NASCIMENTO, Carlos Valder; FERREIRA, Sérgio de Andréa e BARROS, Sérgio Resende de. *Reforma da previdência e contribuição dos inativos: direito adquirido e segurança jurídica*. Belo Horizonte: Editora Forum, 2003, pp. 40, 41.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 49.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 41.

⁵⁷ *Ibid.*, p. 45.

⁵⁸ "Contribuição Social dos Aposentados – Lei n.º 9.783/99 – Inconstitucionalidades". In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 45, São Paulo: Dialética, 1999, p. 86.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 89.

10 Nosso Entendimento

É compreensível a existência de dificuldades financeiras e orçamentárias para o Poder Público. As vicissitudes econômicas, internas e internacionais, certamente, podem exigir um maior sacrifício da sociedade e do Estado. O que não se admite é que, em tais situações, o Poder Público opte sempre pela solução que lhe é mais cômoda, mais fácil: o aumento da carga tributária.

Moralmente, é repudiável a constante utilização de tributos para o atingir fins incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. Neste sentido é que se deve entender a afirmação de Klaus Tipke, renomado tributarista alemão, de que “No puede sorprender que en ciertos sectores la lealtad a la Ley haya desaparecido como consecuencia del estado de la legislación”.⁶⁰ Se o tributo é instrumento para a construção de um Estado Democrático de Direito, para uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º da CF/88), não deve ser utilizado seguidamente para cobrir déficits orçamentários. Assim, da mesma forma que o contribuinte não pode se utilizar abusivamente de seus direitos de liberdade e de propriedade, com o fim de escapar à incidência tributária, também, o Poder Público não pode utilizar-se abusivamente de sua competência tributária.

Em relação à *contribuição dos servidores inativos e pensionistas* temos um exemplo inquestionável de abuso do poder de tributar; um verdadeiro desvio de poder.

Pode até ser que, sob o aspecto formal, não se encontre qualquer óbice constitucional para a criação de um tal tributo. Afinal, tirante a questão da imunidade, não vislumbramos qualquer outra proibição expressa para esse intento. Ocorre que, a partir do momento que reconhecemos os princípios como normas e normas que trazem para o ordenamento jurídico os valores fundamentais de uma sociedade, a Constituição, também, deve ser analisada sob um ângulo material. Simplesmente, porque ela passa a ser vista como um parâmetro normativo de uma determinada concepção de justiça. Um *standard* de justiça.

Não há, assim, como se aceitar, com fundamento nas lições de Juarez Freitas, a aplicação de uma lei injusta. “Destarte, diante do problema máximo da aplicação jurídica – a lei injusta – cabe ao decisor, mesmo porque a lógica jurídica não é uma lógica formal ou abstrata, realizar uma interpretação teleológica ou finalística, recorrendo, primordialmente, aos princípios gerais do Direito e aos princípios fundamentais da Constituição, que estão...na base e simultaneamente no topo do sistema jurídico”.⁶¹ Em suma: “...a tarefa do intérprete é buscar um sentido justo das normas jurídicas, as quais, como normas de conduta, sempre possuem duas facetas: uma justa, outra injusta”.⁶²

⁶⁰ *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 125.

⁶¹ *A substancial inconstitucionalidade da lei injusta*. Petrópolis: Editora Vozes, 1989, p. 21.

⁶² *Ibid.*, p. 90.

Em nosso sentir, a *contribuição social dos inativos e pensionistas* possui uma substancial inconstitucionalidade, por se tratar de uma exigência flagrantemente injusta, como bem asseverou Hugo de Brito Machado. É injusta porque sua causa verdadeira não tem supedâneo constitucional: *cobrir déficit previdenciário*. Antes de tudo, seria importante verificar se todas as contribuições do art. 195 da CF/88 têm, na prática, como destino a seguridade social. Não se pode criar mais uma fonte de custeio se as já existentes não estão direcionadas para a sua verdadeira destinação.

De qualquer forma, é injusta, ainda, porque vai de encontro à lógica do sistema previdenciário contributivo, pelo qual há contribuição na ativa para ter-se um benefício (aposentadoria remunerada) quando se passa para a situação de inativo. Aliás, como bem asseverou Carlos Valder Nascimento, opera-se, com isto, "...inversões de papel na medida em que deixaram de ser beneficiários do sistema previdenciário para assumirem a condição de financiadores do plano securitário",⁶³ sem considerar que não se poderia aceitar a criação de mais uma fonte de custeio sem qualquer contrapartida por parte do Poder Público.

Neste último sentido, deparamo-nos com o maior problema dessa nova contribuição. À luz da mais moderna doutrina, ao regular o sistema tributário, a Constituição de 1988 adotou um método causal para alguns tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria) e um método finalístico para os demais (contribuições, imposto extraordinário e empréstimos compulsórios). Em relação às contribuições, de um modo geral, não houve uma maior preocupação com a sua materialidade, pois o texto constitucional "...se contentou em precisar a *finalidade* da exação. Vale dizer, a competência tributária, neste caso, é vinculada aos fins, não ao motivo (meios)".⁶⁴

Mas, a estipulação de finalidades amplas não significa um *cheque em branco* em favor do Legislador. Porque, para alcançar as finalidades constitucionais, não podem ser utilizados quaisquer instrumentos e meios. O postulado da proporcionalidade exige, aqui, que o fim escolhido seja alcançado com meios adequados e não excessivos. Ademais, na esteira do que leciona Helenilson Cunha Pontes, "...não se concebe a exigência válida de contribuição sem que concretamente exista a realização da atuação estatal".⁶⁵ Não basta, portanto, dizer que uma contribuição está sendo criada para tal e qual finalidade, sem que exista uma atuação estatal em contrapartida (um novo benefício).

Interessante, nesta linha, é um entendimento do STF de que "*O Regime Contributivo é, por essência, um Regime de Caráter Eminentemente Retributivo. A Questão do Equilíbrio Atuarial (CF, art. 195, §5º). (...) Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no*

⁶³ *Ibid.*, p. 49.

⁶⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 16.

⁶⁵ *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 161.

regime de previdência de caráter contributivo, *deve* haver, *necessariamente, correlação* entre custo e benefício. A existência de *estricta* vinculação causal entre *contribuição* e *benefício* põe em evidência a *correção* da fórmula segundo a qual *não pode* haver contribuição *sem* benefício, *nem benefício sem* contribuição”.⁶⁶

Por outro lado, o fato da seguridade social ser regida pelo *princípio da universalidade do custeio* não significa que se deve levar em consideração toda e qualquer capacidade contributiva para fins de tributação. Afinal, como princípio que é, tal norma não pode ser encarada de forma absoluta. Não há princípios absolutos e que não possam ser ponderados. É importante retomar o que expusemos acima no sentido de que a solidariedade não pode ser vista somente como uma forma de aumentar a arrecadação. Solidariedade, também, se faz com retirada de tributação ou com a não tributação, porque “Se a exigência se dirige a sujeitos socialmente frágeis, ofende-se não só o mínimo vital, a *Existenzminimum* mas também a função social da propriedade porque, neste caso, ela cumpre uma função social de sobrevivência”.⁶⁷

Do que se expôs, entendemos, portanto, que há uma imunidade implícita em relação aos valores percebidos pelos inativos e pensionistas contra uma contribuição previdenciária.⁶⁸ A Constituição proíbe a criação de um tal tributo, porque nele não se encontra uma legitimação jurídica justa. Trata-se de tributo para cobrir *déficit* que não haveria se ao sistema de seguridade social brasileiro fossem destinados todos os recursos constitucionalmente previstos. Bem por isto, terminamos o presente estudo tomando de empréstimo as lições de Carlos Roberto de Siqueira Castro:

“Em realidade, ao assumir consciência do poderio da soberania fiscal, em sintonia com a conhecida máxima de Justice Marshall da Suprema Corte dos Estados Unidos (“*the power to tax is the power to destroy*”), o Estado democrático começa a acautelar-se contra os excessos de tributação, cuidando de estabelecer, pelo menos no plano teórico, um sistema de relações Fisco-Contribuinte em que já se impõe às exações fiscais a observância de limites de “razoabilidade”.⁶⁹

⁶⁶ BRASIL. “Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2, Liminar, Rel. Min. Celso de Mello”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 81, São Paulo: Dialética, 2002, p. 224.

⁶⁷ SACCHETTO, Cláudio. *O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano*. *Op.cit.*, p. 32.

⁶⁸ Claro que não se discute, aqui, a incidência do Imposto de Renda, porque este é um tributo que não exige uma justificação como a contribuição.

⁶⁹ *O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 200.