

# CONTRIBUIÇÕES E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA

Natercia Sampaio Siqueira

## 1. Introdução

O presente artigo enfoca questões referentes às contribuições a partir dos possíveis modelos de tributação, admitidos no ordenamento jurídico brasileiro.

A Constituição em vigor, quando disciplina as contribuições, não raro se abstém de traçar-lhes os fatos geradores, limitando-se a estipular a aplicação de alguns princípios e das normas gerais tributárias ao regime jurídico das contribuições. Em razão de tal caráter normativo, tem-se uma permissividade absolutamente inadequada em relação às contribuições, o que gera a necessidade de traçar-lhes, com cuidado, os fatos geradores que podem apresentar, assim como os limites para sua própria instituição.

Neste tocante, faz-se crucial a proposta de um modelo de tributação justo e razoável ao Estado brasileiro, organizado como um Estado Democrático e Social de Direito. É este o momento de focar como deve ser realizado o custeio dos gastos estatais, de forma que a carga tributária seja distribuída igualmente entre a coletividade e que a instituição dos tributos seja efetuada em conformidade com o conceito-chave de “mínimo existencial”, que decorre do sistema de direitos fundamentais e com os princípios da ordem econômica.

Ou seja, o estudo referente à distribuição isonômica dos custos do Estado e ao equilíbrio entre o dever social de pagar tributos e os direitos fundamentais aponta para um modelo de tributação justo e razoável, ao qual se devem conformar as contribuições.

## 2. Aspectos gerais da natureza jurídica da contribuição

Não era pacífica a natureza jurídica das contribuições. A Constituição Federal de 1988 teve o mérito de assentar-lhe o caráter tributário. Os artigos 149 e 149-A, referentes às contribuições, estão inseridos no capítulo que trata do sistema tributário nacional; é certo que referidos dispositivos não encerram a disciplina constitucional das contribuições, mas trazem a regra de competência, além de determinar a aplicação de princípios constitucionais tributários e das normas gerais sobre a matéria tributária.

Entretanto, as dúvidas permanecem. Podem-se citar o debate acerca da autonomia das contribuições como espécie tributária, assim como as discussões referentes à sua estrutura.

No tocante ao primeiro conflito, o *caput* do art. 4º do CTN dispõe que a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, ainda estipulando, em seus incisos I e II, que a denominação, as características formais adotadas pela lei e a destinação do produto da arrecadação são irrelevantes para a determinação da espécie tributária. O art. 5º, por sua vez, complementa o dispositivo anterior, ao afirmar que os tributos são impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

De posse de referidos dispositivos legais, a doutrina dividiu-se acerca da autonomia das contribuições como espécie tributária, entre os que a admitiam<sup>1</sup> e os que não a admitiam. Mas o certo é que, mesmo se admitindo a autonomia da contribuição como espécie tributária, a destinação foi fator determinante ao constituinte para particularizar o regime jurídico das contribuições, sem descaracterizar sua natureza tributária.

Outrossim, perante o judiciário prevaleceu a tese de que a contribuição não é imposto, taxa ou contribuição de melhoria; antes, apresenta-se como espécie autônoma e com regime jurídico próprio - é o que se depreende dos julgados que não aplicam as imunidades

---

1. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 34-5.

às contribuições, quando as regras imunizatórias se restringem, no texto em que são vazadas, aos impostos.

Pensa-se, entretanto, que a polêmica delineada não pode levar ao extremo de superestimar a função da destinação e menosprezar o fato gerador - é o que está ocorrendo. Por outro lado, ainda não se tem um consenso quanto à estrutura da contribuição. Neste ponto, questiona-se se o fato gerador da contribuição reduz-se a um dos fatos geradores característicos das tradicionais espécies tributárias ou se apresenta estrutura própria. Igualmente, tem-se discutido acerca da necessidade de adequação entre a finalidade da contribuição e o contribuinte; se o contribuinte, de alguma forma, deve integrar o grupo beneficiário da atuação estatal custeada pelos recursos das contribuições.

Ambas as questões estão intrincadas com análises, verdadeiramente, fundamentais do direito tributário, referentes à estrutura do modelo do custeio do Estado justo, razoável e que reflita o equilíbrio entre os diversos interesses basilares que compõem o ordenamento jurídico.

### 3. Os fatos geradores das tradicionais espécies tributárias

Uma das questões referentes à contribuição diz respeito ao seu fato gerador: se é próprio ou se se subsume a algum dos característicos das tradicionais espécies tributárias - impostos, taxas e contribuições de melhoria.

É certo que o fato gerador, de forma isolada, não esgota o regime jurídico dos tributos; entretanto, reflete a relação de custeio entre o contribuinte e o Estado, sinalizando os princípios constitucionais a serem aplicados.

Melhor explicando, faz-se importante observar os fatos geradores das tradicionais espécies tributárias - taxas, contribuições de melhoria e impostos - de forma a vislumbrar os princípios aptos a racionalizar a carga tributária. Neste ponto, observa-se que as taxas e as contribuições de melhoria enquadram-se no grupo dos tributos

com fatos geradores vinculados; ou seja, trazem na hipótese de incidência a descrição de uma atuação pública.

Entretanto, diferenciam-se os fatos geradores das taxas e das contribuições de melhoria, em razão, fundamentalmente, da natureza geral ou individual da atividade estatal: na taxa, o fato gerador é a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, dirigidos, específica e individualmente, ao contribuinte - a atividade administrativa nasce direcionada ao particular. Já na contribuição de melhoria, a hipótese legal consiste na obra pública, inicialmente voltada a toda a coletividade, mas que termina por beneficiar, específica e individualmente, determinado contribuinte.<sup>2</sup>

Os dois fatos geradores acima descritos denotam uma relação de retribuição ao Estado, seja porque agiu, específica e individualmente, em função de determinado contribuinte, seja porque, mesmo ao atuar de forma geral, terminou por gerar benefícios particulares a alguém. A relação é de um sinalagma preciso, devendo quem ocasionou os gastos públicos específicos e divisíveis, ou quem se beneficiou singularmente da máquina estatal, remunerar o Estado na medida dos dispêndios efetuados e dos benefícios auferidos; aqui, a tributação baseia-se pela equivalência.

Entretanto, além dos fatos geradores vinculados característicos das taxas e das contribuições de melhoria, há os fatos geradores não vinculados, característicos dos impostos. Nestes, não se paga tributo para remunerar o Estado, mas para custear os seus gastos gerais; de outra sorte, não é qualquer pessoa que deve ser chamada para o custeio geral do Estado, mas as que têm capacidade contributiva. Eis a razão de a hipótese de incidência do imposto ser a descrição de um ato ou de uma situação jurídica titularizada pelo particular, de conteúdo econômico; apenas dessa forma podem-se verificar a existência e a medida da capacidade contributiva.

O fato é que a tributação não mais assumindo o caráter de remuneração ao Estado por atuações ou benefícios específicos, o

---

2. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 130.

custeio estatal deve ser feito na medida da aptidão econômica do contribuinte - o que é uma consequência dos direitos fundamentais. Melhor explicando, os direitos fundamentais são intangíveis, mesmo aos deveres sociais. Dessa forma, o dever social de custear os gastos públicos manifesta-se na inexistência de prejuízos às liberdades individuais e ao mínimo existencial, significando que apenas existe aptidão econômica para o custeio do Estado na medida em que ele compatibiliza-se com o exercício dos direitos fundamentais e com os princípios da ordem econômica, dando-se na exata medida das forças de cada um.

Insta ainda afirmar, o que será explorado adiante, que a tributação na medida da capacidade contributiva realiza a igualdade e a neutralidade tributária na livre concorrência, d'onde se deduz que a capacidade contributiva decorre dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais basilares, manifestando-se como condição para a tributação não vinculada; eis o motivo pelo qual alguns doutrinadores chegam a afirmar que ela é a causa da tributação.

Em suma, os impostos implicam um modelo de custeio estatal de caráter contributivo, fundado na solidariedade e na capacidade contributiva - o que está expresso no art. 145, § 1º, da CF.

#### 4. Modelos de tributação

Não se pode deixar de alertar para o fato de, no liberalismo, ter-se pretendido atribuir natureza sinalagmática à carga tributária; o tributo seria a remuneração ao Estado pela infra-estrutura possibilitada ao particular para exercer as suas liberdades. Decerto que referida mentalidade é a mais adequada a um modelo estatal que não conhece o valor da solidariedade e os direitos de cunho social. Por outro lado, há doutrina que insiste em resgatar o caráter sinalagmático da tributação, não apenas como fundamento valorativo, mas como modelo preferencial do custeio estatal.

Juan Manuel Barquero Estevan<sup>3</sup> noticia que alguns autores vêm apresentando como modelo tributário justo aquele que se respalda preferencialmente nos tributos de caráter sinalagmático ou retributivo. Mediante o colacionado pelo autor, há entendimentos de que a tributação praticada nestes moldes seria a mais justa e apropriada aos imperativos da democracia, à medida que o Estado ver-se-ia custeado por quem lhe demanda as atuações. Dessa forma, possibilitar-se-ia um maior controle dos gastos públicos e legitimar-se-ia a atuação estatal, com os contribuintes presenciando as atividades públicas que custeiam; sem mencionar que o Estado se aproximaria daqueles que, efetivamente, lhe sustentam. Em outros termos, a tributação por retribuição aproximaria o Estado do contribuinte.

Talvez a redescoberta de uma exação baseada, preferencialmente, na tributação por retribuição se justifique na elevada carga tributária estipulada em alguns países europeus, que se volta ao sustento de um Estado largamente assistencialista. Há até quem observe que referidos Estados tiram a iniciativa e a responsabilidade do indivíduo. É possível, pois, aparentar a alguns que a alta tributação nestes termos realizada é desnecessária, obstando a economia privada em prol de um paternalismo estatal sem fundamentos e consistência. Daí o prestígio das propostas para um novo modelo de tributação: um Estado que aja dentro das preferências de quem paga pela sua atuação.

No entanto, críticas das mais variadas ordens - tanto principiológicas, como práticas -, desautorizam o modelo proposto: ter-se-ia um Estado mercantil, que agiria por quem está disposto e possui condições para pagar pelas suas atuações. Dessa forma, não haveria razões práticas para afastar-se a esfera de atuação pública da privada<sup>4</sup>; se as atividades estatais passam a se justificar na retribuição, é óbvio que o mercado apresenta-se como instrumento adequado para atuações de tal jaez.

3. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 89-106.

4. ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *Op. cit.*, p. 117.

Fato é que a proliferação da tributação sinalagmática perpetuaria um estado de compra das atuações estatais, inclusive das necessárias ao gozo das liberdades individuais - ter-se-ia de pagar pelo uso de um espaço público? Ou pela atuação específica da polícia, que debelou a invasão de terceiros à propriedade? Ou pela atividade de bombeiros, que retiraram o indivíduo dos escombros de um automóvel? Ou pelo exercício do direito ao voto? Tais situações, não é exagero afirmar, transmudariam o conceito de direito fundamental em dever de pagar pelas atuações estatais necessárias, o que infligiria forte golpe à legitimidade da atuação estatal - eis o que resulta de um Estado mercantil.

De outra sorte, o caráter democrático, de referido modelo, tende a se desnaturar, uma vez que a atuação pública, em consonância com as preferências dos cidadãos, iria delimitar-se pela possibilidade do pagamento, de forma que o Estado dirigir-se-ia para quem poderia e desejaria por ele pagar. Ainda importa mencionar outro elemento prejudicial à democracia: a larga tributação sinalagmática restringiria as liberdades de escolha do indivíduo, à medida que o Estado lhe impusesse a atuação estatal e seu respectivo custeio. Este é um problema que nem mesmo os defensores do sustento estatal por retribuição negam<sup>5</sup>, sendo uma observação mais grave quando o Estado não se abstém de utilizar tributos com tais características.

Insta, por fim, lembrar o óbvio: à medida que a sociedade torna-se complexa, as atuações imprescindíveis à existência de uma mínima ordem social indispensável ao convívio harmônico tomam-se cada vez mais variadas: controle do meio ambiente, fiscalização da ordem econômica e regulação do consumo, por exemplo. Tudo isso significa que as considerações relativas à igualdade e ao pluralismo em uma democracia exigem intervenções estatais das mais diversas índoles para serem suportadas, preferencialmente, por tributos sinalagmáticos, respaldados pelo princípio da equivalência.

Trocando em miúdos: o Estado, longe de atuações pontuais, vê-se diante de uma complexa teia de atribuições insuscetíveis de

---

5. *Idem*, p. 126

serem custeadas por tributação sinalagmática: a) seja em virtude de uma série de atividades indivisíveis ou voltadas aos hipossuficientes; b) seja porque a tributação, preferencialmente por retribuição, levaria a um permanente estado de compra das atuações públicas imprescindíveis às liberdades; ou c) seja em razão do risco de restrições inadmissíveis à liberdade do indivíduo. Por tudo isso, o justo, o razoável e o possível refletem-se no modelo de tributação respaldado na tributação contributiva, fundada no dever do indivíduo de custeio geral do Estado, independentemente de atuações específicas e benefícios particulares. O sustento do Estado deve, portanto, realizar-se preferencialmente por tributos com fatos geradores próprios dos impostos, que refletem a relação de custeio geral baseada na solidariedade e na capacidade contributiva.<sup>6</sup>

## 5. A contribuição como modelo de tributação

Entretanto, entre a tributação por equivalência realizada pelas taxas e contribuições de melhoria e a tributação contributiva efetuada pelos impostos, surge a tributação pela contribuição, podendo-se questionar se ela apresenta caráter sinalagmático, contributivo ou misto.

Inicia-se pela observação de que a contribuição ora se justifica pela agilidade do custeio das atuações públicas, ora se explica pela igualdade da carga tributária, ora se fundamenta em razões não tão nobres, como a consistente na maior retenção de recursos tributários nas mãos da União Federal, que não rateia as contribuições com os demais entes federados. Outra razão também pode ser enumerada para a proliferação das contribuições: o fato de o Judiciário ter negado a aplicação de princípios limitativos ao poder de tributar, sob a justificativa de que se reportam

6. Sobre o conceito de estado fiscal, sustentado, prioritariamente, por impostos, ver: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: Estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. cap. I.

aos impostos e não às contribuições, que são espécies tributárias autônomas e distintas daqueles.

A verdade é que as contribuições têm-se tomado cada vez mais freqüentes, de forma a ser necessária a definição da sua função na tributação. Em relação ao ordenamento jurídico brasileiro, dentro do modelo conferido ao Brasil como Estado Democrático e Social de Direito, asoberbado de funções das mais variadas índoles - proteção às liberdades individuais, promoção dos direitos sociais relativos à dignidade humana, realização dos interesses difusos, ordem interna e externa -, não existe dúvida de que a tributação é, preferencialmente, contributiva, realizada por tributos com fatos geradores próprios dos impostos.

Dessa forma, a contribuição não pode deformar o caráter de custeio estatal por tributos preferencialmente contributivos. Entretanto, continuando o estudo do ordenamento jurídico brasileiro, constata-se o já assente na doutrina: o constituinte, quando prevê a competência tributária para a criação das contribuições, não raro, esquiva-se de traçar seu fato gerador. Por outro lado, referente aos casos em que o constituinte trabalhou a regra-matriz de incidência tributária das contribuições, tem-se tanto a utilização de fatos geradores vinculados como a de fatos geradores não-vinculados. Como exemplo, pode-se mencionar a contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro líquido do empregador, que apresenta fato gerador não vinculado, consistente na manifestação de capacidade contributiva análoga à do IR; já a contribuição para a seguridade social incidente sobre o empregado apresenta fato gerador vinculado às atividades previdenciárias, voltadas, específica e individualmente, ao contribuinte.

Eis a razão de afirmar-se que o fato gerador das contribuições pode ser vinculado e não-vinculado, de forma a sobressair o caráter de retribuição ou contributivo da contribuição. Dentro desta maleabilidade, que resulta do silêncio do texto constitucional, há doutrina que entende que a contribuição, para além do fato gerador, caracteriza-se pelo caráter sinalagmático - ela deve ser prestada

por quem participa do grupo que será o destinatário da atuação pública custeada pelos recursos da contribuição.<sup>7</sup> Nesta perspectiva, mesmo aquelas contribuições de fato gerador não-vinculado têm, efetivamente, caráter remuneratório; nos limites da capacidade contributiva, uma pessoa será chamada a arcar com determinados gastos em razão de integrar o grupo beneficiado pela atuação pública custeada com as receitas decorrentes da tributação específica.

Face ao necessário caráter sinalagmático da contribuição - manifesto na adequação há opiniões no sentido de ser possível o seu custeio através de um cálculo *per capita* entre os integrantes do grupo ao qual se volta a atuação estatal custeada pela contribuição.<sup>8</sup> Pensa-se, entretanto, ser esta posição inadmissível, sob pena de ferimento aos direitos fundamentais. Destarte, a tributação, quando perde o caráter de remuneração pelas atuações públicas dirigidas ao contribuinte ou que geram benefícios particulares, passa a ser respaldada na capacidade contributiva, de forma que a imposição tributária ocorra na medida da aptidão econômica de cada um. Evita-se, de tal feita, que os direitos fundamentais sejam consumidos pela tributação e que lhe seja retirado o caráter da individualidade.

A necessária tributação na medida da capacidade contributiva, quando não mais se está a tratar da remuneração pela atuação e

---

7. Marco Aurélio Greco leciona: "Atendido o requisito da necessidade, cumpre verificar o requisito da adequação no sentido de aferir-se se aquele determinado fenômeno captado pela lei, para deflagrar o dever de pagar a contribuição, é funcionalmente adequado para a obtenção do fim e substancialmente adequado para não agredir outro valor protegido constitucionalmente. Neste plano, é pertinente verificar se o fenômeno captado pela contribuição está em sintonia com a finalidade. Uma contribuição que defina como fato determinante do dever de pagar algo que não tem nenhuma relação com a finalidade que justifica sua instituição fere a norma de validação constitucional por desatender ao requisito da adequação" (*Contribuições: Uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 142). Na página seguinte, prossegue: "Assim, uma contribuição de intervenção no domínio econômico deve captar, para fins de exigência, algum evento, realidade, pessoa ou situação que esteja relacionado com a intervenção em si mesma considerada".

8. Neste sentido, manifesta-se Marco Aurélio Greco: "Assim não repugna que certas contribuições adotem como critério um rateio per capita (tipo *poli tax*); também não repugna que certas contribuições que, de algum modo suponham o número de horas de trabalho, possam ser dimensionadas em valores fixos por hora trabalhada, e assim por diante" (*idem*, p. 197).

benefícios a favor do contribuinte, tem outro aspecto de suma relevância: a neutralidade tributária na livre concorrência. Destarte, quando a tributação volta-se ao custeio de gastos não-específicos e divisíveis, deve afligir o contribuinte na medida das suas forças, onerando de forma equivalente os que apresentam igual aptidão para contribuir com os gastos públicos. Apenas dessa forma a tributação não será elemento que intervenha na concorrência, beneficiando determinadas atividades e contribuintes em detrimento de outras atividades e outros contribuintes, à medida que impõe encargos financeiros que pesem mais a uns do que a outros.

Resta ainda asseverar que mesmo em matéria de taxas, na qual há relação de estrita remuneração, o STF<sup>9</sup> tem admitido que elementos da capacidade contributiva compoñham a base de cálculo, de forma que a tributação por remuneração não inviabilize os direitos fundamentais do contribuinte. Ora, se a capacidade contributiva manifesta-se até nas taxas, como pode ser afastada no caso das contribuições, quando se está custeando os gastos gerais referentes a determinada atuação? O que assentou o Supremo foi a onipresença da capacidade contributiva, que mesmo em uma relação de equivalência entre a atuação estatal e o indivíduo não é afastada.

Eis, em breve síntese, a razão pela qual se entende que, afora a remuneração por ações estatais de caráter individual, o custeio estatal deve ser feito na estrita medida de capacidade contributiva, o que viabiliza a tributação justa, pessoal, em respeito aos direitos fundamentais e aos cânones da ordem econômica. Nesta ordem de consideração, entende-se que os arts. 4º e 5º do CTN, antes de tratarem das espécies tributárias, assentam que os fatos geradores viáveis

9. Consta do Acórdão da ADI 453/SP, rei. Min. Gilmar Mendes: “O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. [...] No caso da taxa de fiscalização da CVM a variação dos valores lançados não só reflete a capacidade contributiva do interessado, bem como espelha a quantidade necessária do serviço público dispensado, *uti singuli*, e que deve ser remunerado na exata proporção do trabalho da fiscalização efetivado. Conclusivamente, Senhora Presidente, voto pela improcedência dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade”.

aos tributos são os característicos das taxas, das contribuições de melhoria e dos impostos. Deles, que delineiam ou a relação de custeio fundada na remuneração por atuações e benefícios específicos e individuais ou a relação de custeio geral, na medida da capacidade contributiva, não podem fugir à contribuição. Assenta-se, portanto: o fato gerador da contribuição não apresenta peculiaridades referentes aos fatos geradores das tradicionais espécies tributárias.

Resta indagar sobre o necessário caráter sinalagmático das contribuições, no que ajuda a análise do texto constitucional, mais especificamente dos dispositivos referentes às contribuições para a seguridade social. Vê-se que a seguridade social possui contribuições específicas do empregador e do empregado, ambos beneficiados pela atuação do Estado na área da seguridade, em especial na área da previdência. Os empregados são os beneficiários diretos da previdência social, tanto que suas contribuições têm fato gerador característico das taxas. Já os empregadores beneficiam-se, indiretamente, da seguridade social; aproveitando-se da capacidade laborativa dos empregados, é justo que arquem com os dispêndios relativos ao desgaste físico e moral decorrente do trabalho. Poder-se-ia até assentar que a previdência seria dever originário dos empregadores, que é entregue ao Estado face à impossibilidade daqueles de arcarem com os ônus previdenciários; em contrapartida, são chamados a colaborar, especificamente, com a seguridade.

Na análise, entretanto, de outras contribuições para a seguridade social, verifica-se inexistir qualquer vínculo especial entre o contribuinte e o beneficiário da atuação pública na qual é vertida a contribuição; é o caso da CPMF. Entretanto, é fato que esta contribuição encontra-se dispersa por toda a sociedade, sem agravar, em especial, determinado grupo ou segmento. Dessa forma, pensa-se que a situação de dispensa da adequação entre o contribuinte e o grupo beneficiado pela atuação estatal apenas faz-se possível quando não há a estipulação de ônus a um grupo específico de contribuintes; ou seja, quando a contribuição é suportada por toda a coletividade. Neste tocante, é interessante o estudo da igualdade no custeio do Estado.

## 6. A igualdade no custeio do Estado

A igualdade no custeio do Estado não pode ser obtida pela utilização de apenas um critério de distribuição da carga tributária, mas pela conjugação de vários, tanto que se têm diferentes modelos de tributação.

Na tributação por equivalência, na qual se retribui o Estado por atuações específicas ou que geram benefícios particulares, a igualdade realiza-se pela perspectiva da remuneração. Em outras palavras, não é justo que toda a coletividade arque com as atuações em prol de determinado contribuinte ou que termine por lhe gerar benefícios individuais, de forma que, nestes casos, ele é que deverá custear a atuação do Estado.

Entretanto, é certo que a imposição da tributação sinalagmática apenas deve ser implementada quando ela não inviabiliza os direitos fundamentais. Como exemplo, pode-se falar da lei de assistência judiciária, que dispensa os pagamentos das custas judiciais às pessoas que não possam efetuar-lo; caso não previsto referido benefício fiscal, haveria negativa do acesso ao Judiciário, o que resultaria em impedimento à fruição de garantia fundamental prevista no art. 5º da CF. Sem mencionar que a negativa ao Judiciário deixa ao desabrigo os direitos do cidadão, que em ambiente de litígio ou mesmo de não-litígio dependem da manifestação dos juízos para se realizarem.

Aqui fica assinalado este primeiro método de realização da igualdade em matéria de custeio do Estado: aquele que demanda atuações individuais ou que geram benefícios particulares deve arcar com os respectivos custos. No entanto, falou-se que, preferencialmente, o modelo de custeio do Estado é realizado pela tributação contributiva, em que os gastos do Estado são suportados por toda a coletividade, na medida da capacidade contributiva de cada contribuinte. As razões de ordem prática e principiológica que levam à prevalência da tributação contributiva em relação à sinalagmática já foram tratadas neste estudo.

É chegado, pois, o momento de afirmar-se: a capacidade contributiva é o critério preferencial a ser utilizado para a distribuição

isonômica da carga tributária entre a população. Ou seja, na medida da capacidade contributiva, as pessoas custearão os gastos públicos gerais, de forma que iguais manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas igualmente e que desiguais manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas desigualmente.

A igualdade em matéria de custeio do Estado faz-se da seguinte forma: os beneficiários das atuações públicas individuais e específicas ou que geram benefícios particulares deverão remunerar o Estado por estas atuações e pelos benefícios, no limite do custo da atuação e do valor do benefício; a remuneração implica, entretanto, critério residual de distribuição da carga tributária. A regra é que os gastos do Estado sejam suportados por toda a coletividade na medida da capacidade contributiva de cada qual. Em palavras mais sintéticas, pode-se asseverar que, residualmente, o Estado é custeado por remunerações a atuações e benefícios pontuais, mas a regra geral é que a distribuição dos encargos de custeio do Estado faça-se pela capacidade contributiva.

Em certas ocasiões, é possível o amálgama entre os critérios de remuneração e de capacidade contributiva, o que ocorre na contribuição de fatos geradores não-vinculados, que tem as receitas direcionadas ao custeio de respectivo órgão, entidade ou despesa. Neste ponto, deve-se ter uma das duas situações: a) ou a contribuição incide sobre manifestação de capacidade contributiva dispersa por toda a coletividade, de forma que a capacidade contributiva de um não seja mais onerada do que a capacidade contributiva de outro - o que ocorre no caso da CPMF; b) ou a capacidade contributiva especificamente onerada apresenta vínculos com a atuação custeada pela contribuição, de forma a se poder justificar a maior oneração de determinado grupo em relação ao restante da coletividade - eis o caso em que a tributação apresenta um caráter misto, sinalagmático e contributivo.

Neste ponto, a adequação surge como um elemento indispensável à realização da igualdade em matéria tributária: se determinada pessoa, de alguma forma, mesmo como mero integrante de uma categoria, tem ligação com a atuação custeada pela contribuição,

ela encontra-se passível de ser chamada para contribuir com a respectiva atuação estatal, na medida da sua capacidade contributiva. É este, inclusive, o viés pelo qual se deve fazer uma análise referente à constitucionalidade da contribuição do aposentado para a previdência.

Tendo-se assentado, após a EC nº 40, que a contribuição do aposentado não apresenta natureza sinalagmática e fato gerador próprio das taxas, antes manifestando caráter contributivo, a questão está em saber se a tributação, nestes termos realizada, faz-se possível, de forma a não se ferir a isonomia, que é cláusula pétrea insuscetível de ser excepcionada por emenda. Num primeiro momento, urge verificar que os trabalhadores inativos passam a ser afligidos de forma mais intensa em sua capacidade contributiva do que outros grupos e segmentos sociais, devendo-se questionar se há adequação que justifique o maior encargo que lhes foi atribuído, em razão do custeio da previdência dos servidores públicos.

O fato é que a contribuição sobre o trabalhador ativo justifica-se não no aspecto de solidariedade com os demais trabalhadores ou no caráter contributivo, mas na perspectiva da remuneração, tanto que referida contribuição tem fato gerador próprio da taxa - está-se a retribuir ao Estado os benefícios previdenciários percebidos ou a perceber. De outra sorte, é expressa a Constituição ao dizer que os grupos especialmente onerados por contribuições para a seguridade social são os empregados - em caráter estritamente sinalagmático - e os empregadores - em caráter misto, sinalagmático e contributivo; fora estes, a seguridade social deverá ser custeada por toda a coletividade, sendo um dos seus princípios a equidade na forma de participação do custeio - art. 194, parágrafo único, IV.

Referida sistemática de custeio leva à conclusão de que a única espécie de tributação apta a justificar a sujeição dos empregados ao custeio da seguridade é a de caráter remuneratório, não havendo adequação entre os trabalhadores inativos e a seguridade que justifique a imposição de contribuições àqueles para o custeio desta, e referida observação não passou despercebida por Maria Sylvia

Zanella de Pietro.<sup>10</sup> Por outro lado, é certo que os princípios da seguridade social são aplicados à previdência dos servidores públicos - art. 40, § 12, da CF -, possibilitando a aplicação das conclusões acerca das possíveis modalidades de tributação relativas à seguridade e à previdência dos servidores estatutários.

É fundamental, pois, o exame da existência de adequação que permita maior oneração da capacidade contributiva de um grupo para o custeio de determinada atividade ou entidade, de maneira que seja resguarda a igualdade no custeio dos gastos públicos.

## 7. A adequação da contribuição ao justo modelo de custeio do Estado

Há, pois, um modelo de tributação que reflete a justiça no custeio dos gastos públicos, dentro do modelo em que é constituído o Estado Democrático e Social brasileiro: uma tributação predominantemente contributiva, baseada na capacidade contributiva, na qual se assegura o equilíbrio entre liberdades individuais e deveres sociais e a distribuição equânime da carga tributária. As contribuições não podem descaracterizar referido modelo, não se devendo interpretar os silêncios constitucionais como cheque em branco ao legislador; antes, tem-se de estruturar as contribuições de forma a adequá-las ao modelo justo e equânime do custeio dos gastos públicos.

Assevera-se, pois, uma primeira conclusão: não deve haver a proliferação exacerbada das contribuições, sob pena da descaracterização do aspecto contributivo do custeio estatal. Ainda vale lembrar que o incremento das contribuições traz ao cenário tributário brasileiro os problemas decorrentes de uma expressiva tributação

10. "É estranho e contraditório afirmar que o regime deve ser custeado por toda a sociedade e, com base no princípio da solidariedade, defender a contribuição dos inativos e pensionistas, que correspondem a apenas uma pequena parcela da sociedade. A contribuição de toda a sociedade é representada pela receita pública proveniente de impostos" (DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 514).

sinalagmática, como a permanente situação de compra, pelo particular, das atuações do Estado necessárias à fruição das liberdades individuais. Esta situação, além dos problemas referentes à legitimidade da atuação do Estado, na qual os direitos fundamentais transmudam-se em deveres de compra das atuações públicas essenciais, põe em cheque a autonomia das escolhas.

É certo que a imposição tributária justificada nas atuações do Estado sobre a pessoa ou o grupo de que ela participa vai minando as livres escolhas do indivíduo - à medida que ele vai sendo mais onerado em razão dos grupos que integra ou das atividades que pratica, a tributação funciona como mecanismo de desestímulo ou estímulo a escolhas que deveriam limitar-se ao livre arbítrio de cada um. Ademais, a tributação, nestes moldes, pode chegar a inviabilizar as opções do indivíduo. Ainda nesta ordem de consideração, insiste-se que o custeio obrigatório pelo particular das atuações estatais impostas a si ou ao grupo a que pertence leva a uma situação de substituição de escolhas do particular pelo Estado; em vez de o primeiro decidir acerca de como locar os seus recursos e estruturar o ambiente no qual atua, o Estado passa a intervir na economia, nas atividades sociais e de cunho associativo, impondo ao indivíduo a sujeição às atividades que julga necessárias, bem como o respectivo custeio.

Há ainda um último e sério problema: o fato de as contribuições serem regulamentadas constitucionalmente pela finalidade não pode levar ao desprezo do fato gerador, sob pena de prejudicar o justo modelo de custeio do Estado. Como dito, os fatos geradores refletem a relação de custeio entre o contribuinte e o Estado, trazendo consigo a necessária aplicação dos princípios e regras decorrentes do modelo adotado. Nos tributos com fatos geradores vinculados, nos quais há uma relação de remuneração, a tributação dá-se pela equivalência, numa dinâmica sinalagmática que norteia o regime jurídico a ser aplicado. Por outro lado, nos tributos de fatos geradores não-vinculados, a relação é contributiva, baseada na capacidade contributiva, de forma que as regras e os princípios dela decorrentes devem ser observados em todo e qualquer tributo

de fato gerador não vinculado, mesmo quando se estiver tratando de uma contribuição.

As decisões que restringem a imunidade à espécie tributária em relação à qual ela é prevista no texto constitucional não consistem na melhor decisão do conflito. Tem-se de averiguar se a imunidade decorre da capacidade contributiva; caso afirmativo, ela deve ser aplicada a todos os tributos de fatos geradores não-vinculados, sob pena de a tributação desestabilizar o equilíbrio entre liberdades individuais e o dever social de custeio do Estado, que se perfaz na tributação mediante a capacidade contributiva.

Os exemplos avultam-se, restando ainda alertar: o princípio de solidariedade em matéria de contribuições, mais especificamente em matéria de contribuições para a seguridade social, não permite desconsiderar os direitos fundamentais e os princípios constitucionais basilares, como o da igualdade e os referentes à estruturação da ordem econômica. A solidariedade social é um interesse basilar do ordenamento jurídico, que convive ao lado de outros elementos, igualmente basilares, de forma a se ter de construir uma relação de equilíbrio, não de subordinação.

Poder-se-ia até dizer que a tributação contributiva apresenta caráter solidário, uma vez que voltada ao custeio de complexas atuações do Estado, que não mais se limitam ao imprescindível à ordem, abrangendo funções referentes à dignidade humana e à democracia social. Mas a solidariedade em matéria de contribuições implica um *plus*: funciona como fundamento ao fato de estar-se direcionando receitas auferidas de toda a sociedade a órgão ou a entidade destinados às atuações específicas, ainda mais se as atuações consistem na tríade que compõe a seguridade - saúde, previdência e assistência. Entretanto, em nenhum momento a solidariedade social autoriza a desconsideração dos princípios e regras necessários ao justo modelo de custeio estatal, o que exige, conforme ressaltado, uma tributação baseada predominantemente na capacidade contributiva, que representa e concretiza o imprescindível equilíbrio entre os princípios basilares e fundamentais do ordenamento jurídico constitucional brasileiro.