

## Tributo à Solidariedade

André Luís Firmino Cardoso\*

Ao refletir sobre um “Novo Paradigma Fiscal”, Helenilson Cunha Pontes escreve o seguinte:

“Estou convencido de que vivemos no Brasil um momento de crise na relação entre Fisco e contribuinte. O gigantesco aumento da carga tributária nos últimos anos e o correspondente e diretamente proporcional aumento do nível de evasão fiscal são sinais nítidos dessa crise, que, infelizmente, parece ainda não ter sido percebida pelos governantes de plantão.

Sem entrar no debate quanto às causas dessa crise, parece-me que a mesma exige uma mudança de paradigma na relação tributária. Modernamente, o poder tributário sempre esteve apoiado nos conceitos de imposição, intimidação e repressão, características, aliás, de uma etapa evolutiva no modo de conceber o próprio fenômeno jurídico. Nesse sentido, o tributo é indelevelmente marcado pelo viés autoritário da compulsoriedade, sem conexão com a sua fundamentação ética, republicana e materialmente democrática.

A matriz dessa concepção está na justificativa racional segundo a qual o tributo constitui o principal meio de financiamento das atividades estatais e, para tanto, todos devem ser compulsoriamente obrigados a contribuir, ameaçados e punidos severamente caso osem descumprir esse dever.

Apesar de o Estado necessitar da receita tributária para a sua própria existência material, essa justificativa não tem impedido uma crescente perda da eficácia social da norma tributária. Vale dizer, as intimidações e as sanções tributárias draconianas – que, de patrimoniais, passaram a ser privativas de liberdade – não se mostram aptas a promover justiça social, tornando mais eficaz o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, esse modelo apoiado em sanções tem apenado, via de regra, somente os mais humildes e desapossados e aumentando o grau de evasão fiscal, sobretudo no topo da pirâmide social.

Enfim, há no imaginário social a convicção de que a norma tributária é substancialmente opressiva à liberdade econômica e ao patrimônio pessoal, e que o Estado – embora precise – não se faz merecedor da receita tributária.

---

\* - Advogado integrante do escritório Leite e Narezzi Advogados Associados, com atuação em São Paulo/SP e região de Campinas/SP; com especialização em Direito Processual Civil pela PUC-Campinas; e atualização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP. E-mail [andre@lnaa.com.br](mailto:andre@lnaa.com.br)

É urgente e imprescindível uma mudança de paradigma. A política tributária tem que ser construída a partir do ponto de vista dos destinatários da norma – os contribuintes – e não do Estado, como sempre ocorreu. Vale dizer, a imposição tributária deve deixar de ser uma simples expressão de poder e passar a ser um reflexo das expectativas e dos anseios sociais...

(...)

Em vez de ver na norma tributária uma espada de Dâmocles sobre a sua cabeça, o contribuinte deve enxergar-se nela, ver aí um retrato, ainda que tímido, daquilo que concebe como norma tributária adequada à sua realidade. Essa mudança somente é possível com políticas públicas que permitam a ampla participação e debate das alternativas tributárias existentes, o que exige o abandono da posição de encastelamento das autoridades públicas e do resgate do ideal republicano de participação de todos na administração da coisa pública.

(...)

O grau de aceitação popular (e de eficácia social) de qualquer política tributária depende da compreensão pelos destinatários – os contribuintes – da norma tributária, no que se refere à adequação, necessidade e justiça da imposição tributária eleita.

O Direito moderno – por meio do qual a política tributária é instrumentalizada – já não representa apenas o produto da vontade dos representantes do povo, mas também o resultado da participação direta dos atores sociais organizados...”. [1]

Já Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi têm razão ao afirmarem na apresentação do livro “Solidariedade Social e Tributação” que:

“Nos últimos quarenta anos, os estudos de Direito Tributário desenvolvidos no Brasil estiveram focados predominantemente nas técnicas e formas de instituição e cobrança de tributos. Muito se discutiu sobre o fato gerador, a tipicidade, a estrutura lógica da norma tributária, o lançamento, as espécies tributárias, os mecanismos de cobrança etc.

(...)

Porém, houve muito pouca discussão a respeito dos fundamentos da tributação, de suas razões últimas, do quadro referencial dos valores que a justificam, do papel que deve exercer nas sociedades contemporâneas e dos objetivos e finalidades a que deve visar. A impressão é de que – neste tema – já teria sido encontrada a ‘última resposta’, que os tributos ou se justificariam quase automaticamente com base no poder atribuído ao Estado dentro das balizas constitucionais, ou buscariam a sua razão de ser nas idéias de benefício e contraprestação pelos serviços estatais.

Não há dúvida de que os temas até então preferencialmente explorados pela doutrina brasileira do Direito Tributário são pertinentes ao analisar o fenômeno tributário. Contudo, pouco dizem do ser humano que dá sentido ao ordenamento jurídico e para o qual suas normas se voltam em última instância.

Ademais, a pretexto de fazer um asséptico 'corte metodológico' – mas, na realidade, procedendo a uma sensível restrição da análise do fenômeno – limitou-se o debate tributário ao que ocorre até o momento do pagamento do tributo, renegando as questões ligadas ao destino do produto de sua arrecadação, como se este fosse tema que contaminasse o estudo do tributo ou lhe prejudicasse o rigor científico.

Paralelamente, a sociedade civil tem levantado, cada vez mais, debates e questionamentos que se apóiam, de um lado, no reconhecimento de que 'não estamos sós' e, de outro lado, na constatação de que o Estado existe em razão e em função da sociedade que surge antes e permanece para além dele, e diante da qual o Estado tem responsabilidades iniludíveis.

A Constituição de 1988 é um bom exemplo disto, pelos inúmeros dispositivos que têm por foco a sociedade em si mesma e não o Estado como aparato burocrático.

(...)

Estudar as relações entre tributação e solidariedade social é investigar o 'modo de ser' da tributação contemporânea, inquirindo igualmente a sua justificação (o seu 'porquê') e a sua finalidade (o seu 'para quê')". [2]

De fato, muito já se falou sobre competências tributárias, normas gerais de direito tributário, obrigações tributárias, constituição e extinção do crédito tributário, base de cálculo, alíquota etc.

Por isso, a abordagem da solidariedade no âmbito da tributação mostra-se oportuna e proveitosa, principalmente nesses dias, quando se cogita fazer, no Congresso Nacional, a tão propagada reforma tributária.

Pois bem. A solidariedade pode ser tida como um valor ou um princípio.

Esse valor ou princípio está presente em nossa Constituição Federal de 1988 e no Preâmbulo desta. [3]

No Preâmbulo da Constituição, a solidariedade está presente na afirmação de que a instituição do Estado Democrático tem como finalidade, por exemplo, assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, o bem-estar e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, fundada na harmonia social.

Já na Constituição, a solidariedade – considerada um dos princípios/objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que

constitui-se em Estado Democrático de Direito (artigos 1º e 3º) – está presente, notadamente, no artigo 3º, inciso I, que afirma que constitui objetivo fundamental do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária.

A questão da solidariedade, quando abordada, é comentada, rapidamente, no âmbito do estudo do princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da Constituição).

Para nos ajudar, então, no conhecimento e entendimento da solidariedade em questão, trazemos a seguir algumas opiniões doutrinárias:

“A própria Constituição associa-a [está se referindo à justiça social] à solidariedade, deixando certo que o conceito envolve não apenas a prevalência do social sobre o individual, como também o compromisso de uma dependência recíproca entre os indivíduos”. [4]

“Sociedade fraterna, assim, corresponde à sociedade solidária mencionada no art. 3º, I. Com isso, o sistema constitucional se orienta no sentido do solidarismo...

(...)

‘Construir’, aí, tem sentido contextual preciso. Reconhece que a sociedade existente no momento da elaboração constitucional não era livre, nem justa, nem solidária. Portanto, é signo lingüístico que impõe ao Estado a tarefa de construir não a sociedade – porque esta já existia –, mas a liberdade, a justiça e a solidariedade a ela referidas. Ou seja: o que a Constituição quer, com esse objetivo fundamental, é que a República Federativa do Brasil construa uma ordem de homens livres, em que a justiça distributiva e retributiva seja um fator de dignificação da pessoa e em que o sentimento de responsabilidade e apoio recíprocos solidifique a idéia de comunidade fundada no bem comum. Surge aí o signo do Estado Democrático de Direito...”. [5]

“A Justiça é um dos valores fundamentais, transcendendo o próprio direito. Tem ela na verdade razões ético-religiosas. O homem revolta-se contra a injustiça. O dar a cada um o que lhe pertence parece constituir-se princípio mínimo para a convivência humana.

(...)

É tarefa, pois, das mais difíceis esta de conciliar a liberdade com a igualdade, mas é sem dúvida um objetivo a que não escapa o Estado Moderno de Direito.

No entanto, para que as injustiças sociais sejam vencidas, é necessário que se supere uma concepção egoísta de vida. Daí a Constituição agregar aos dois valores já referidos o da solidariedade.

De fato, são tão grandes as fraquezas humanas e tão árduas e penosas as dificuldades e antagonismos que se lhes antepõem, que de pouco valerão a liberdade e a igualdade jurídica, se elas não forem regadas por um espírito de solidariedade com o próximo.

Por seu turno, esta solidariedade não poderá limitar-se a um estado interior, a um sentimento, ao amor dos nossos irmãos. Haverá de traduzir-se em formas efetivas de aproximação, em que ao conflito se faça substituir a confraternização e a colaboração”. [6]

“Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

(...)

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal.

(...)

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados”. [7]

“O princípio da solidariedade exige uma colaboração do indivíduo em prol da comunidade, não obstante a aptidão para contribuir deva ser considerada independentemente do sacrifício subjetivo e da utilização de serviços públicos. O respeito à capacidade contributiva é uma projeção do princípio da solidariedade.

(...)

O princípio da solidariedade, portanto, é um dos fundamentos da atividade impositiva, a qual deve reger-se pelos postulados da ética e da justiça ao observar a progressividade, a proporcionalidade e a generalidade”. [8]

“A teoria causativa foi duramente criticada porque se visualizava nela um individualismo exacerbado que não considerava o ‘todo social’, isto é, não permitia visualizar o caráter solidário do ato de pagar tributo. O dever tributário como expressão de um ato de solidariedade marcou a construção e consolidação do princípio da capacidade contributiva a partir da obra do também italiano Francesco Moschetti, no início da década de 1970...”. [9]

“Embora o princípio do Estado Social, ou da solidariedade, concretize-se precipuamente nos direitos sociais constantes dos arts. 6º e 7º da CF/88 e no Título VIII sobre a Ordem Social, nestes não se esgota iluminando a Constituição de 1988 como um todo.

(...)

Em nível infraconstitucional, pode-se ver outra influência do princípio do Estado Social no princípio da socialidade que presidiu a feitura do Código Civil de 2002. Tal princípio consiste na prevalência dos valores sociais sobre os individuais...

(...)

Portanto, sob a ótica da solidariedade, o Estado Democrático de Direito (art. 1º) consiste, basicamente, na persecução de: i) justiça social (arts. 3º, I, 170, caput, e 193 da CF/88) que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e ii) segurança social, ou seja, a) bem-estar social (arts. 186, VI, e 193 da CF/88), consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e b) assistência social (auxílio mínimo existencial, e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão).

(...)

Talvez a solidariedade encontre seu significado filosófico mais profundo no segundo mandamento cristão: ‘Amarás ao teu próximo como a ti mesmo’. Por isso, como expressão social desse amor, a solidariedade também é graduada segundo o critério de proximidade: quanto mais próxima uma pessoa é de outra, quanto mais características coincidirem, maior solidariedade haverá entre essas pessoas.

(...)

Contudo, sendo evidente que onde não houver riqueza é inútil instituir tributo, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço de água, logo, é impossível que cidadãos sem capacidade econômico-contributiva participem deste financiamento tributário do Estado. Não que o princípio da solidariedade genérica perca sua eficácia na ausência de capacidade econômico-contributiva. Pelo contrário, nesta hipótese ele permanece eficaz, mas inverte sua polaridade de passiva (responsabilidade tributária) para ativa (limitação constitucional ao poder de tributar): o princípio da solidariedade genérica compõe a matriz conceitual de capacidade econômico-contributiva, na medida em que protege da tributação o mínimo existencial. Abaixo do mínimo existencial inexistente capacidade econômico-contributiva. Tributação do mínimo existencial constitui confisco vedado pelo

art. 150, IV, da CF/88 e pelo princípio do Estado Democrático (social) de Direito (arts. 1º e 3º, I, da CF/88)”. [10]

“Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade.

Uma relação ou consciência de pertença que tem por suporte uma relação recíproca de ajuda e sustento nas dificuldades e nas necessidades e que, por isso mesmo, não deixou de ser identificada com a relação de fraternidade. A relação presente justamente no terceiro termo da célebre divisa da Revolução Francesa e que parte significativa dos autores considera no essencial alcançada com a consagração constitucional e a efetivação prática dos direitos sociais. Direitos estes justamente designados também por direitos de solidariedade.

(...)

...a solidariedade como um princípio jurídico e político cuja realização passa quer pela comunidade estadual, seja enquanto comunidade política, seja enquanto comunidade social, quer pela sociedade civil ou comunidade cívica.

(...)

...hoje em dia, a solidariedade a que crescentemente se vem fazendo apelo seja sobretudo a solidariedade que se concretiza na ação solidária gratuita. Isto é, numa ação solidária totalmente independente de qualquer conotação remuneratória.

(...)

...alguns dos problemas que hoje convocam a nossa solidariedade, designadamente os colocados em sede de algumas das exclusões sociais do nosso tempo, requerem, mais do que prestações pecuniárias ou mesmo em espécie do Estado ou de outras instituições, o contato e o calor humanos que promovam a recuperação do sentido útil da vida, reconduzindo os excluídos ao seio da família, ao mundo do trabalho, ou ao exercício duma atividade útil inclusivamente em sede de voluntariado social.

(...)

Ao contrário do que se verificou com a idéia de solidariedade, que é relativamente recente, a cidadania é uma idéia tão antiga como a cultura ocidental, tendo o seu significado jurídico manifesta visibilidade pelo menos desde o direito romano.

(...)

...não surpreende a existência de importantes relações entre a solidariedade social e a cidadania, relações que nos levam ao que podemos considerar como cidadania solidária. Efetivamente a solidariedade mais não é do que um aspecto ou dimensão nova, e um aspecto ou dimensão nova ativa, da cidadania, nestes ‘tempos de solidariedade’, em que, como contrapeso ao ‘prejuízo egoísta’ com expressão na ‘força excludente e dominadora do mercado’, se ouve, de novo, o bater as badaladas da ‘hora dos cidadãos’. Ou seja, no quadro de uma crescente expansão da cidadania desde a instauração do Estado constitucional, estamos perante uma terceira etapa da afirmação da cidadania.

(...)

Uma cidadania que, embora de um lado, implique que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais”. [11]

“A solidariedade passa a ser efetivamente um elemento constitutivo do discurso jurídico hegemônico na medida em que são afirmadas as teses do pluralismo jurídico (o direito não se resume aos atos do legislador estatal), da efetividade social como elemento fundamental para a interpretação da norma e, principalmente, da necessidade de superação do fosso então existente entre Estado e a sociedade civil.

(...)

O discurso jurídico solidarista, fortemente presente em autores do início do século XX como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, contribuiu sensivelmente para a derrocada do Estado Liberal, e a instalação e a afirmação do Estado Social, que deu origem aos chamados direitos fundamentais de segunda geração ou direitos sociais, relacionados não com abstenções mas sim com prestações positivas do Estado.

(...)

No Brasil, a emergência do discurso jurídico solidarista e sua ligação com a afirmação de instituições do Estado Social podem ser vistas na obra de juristas como Rui Barbosa, Tobias Barreto e Joaquim Nabuco.

(...)

O que é essa ‘sociedade solidária’ prevista nos textos constitucionais? Cabem aqui duas posturas. A postura menos exigente responde que a sociedade solidária é uma sociedade que reconhece, valoriza e incentiva

que seus cidadãos pratiquem atos solidários (atos de assistência, de fraternidade, de união de esforços). Já a postura mais exigente responde que a sociedade solidária é aquela que se ergue sobre pilares de sustentação efetivamente solidários.

Tomamos parte da postura mais exigente, pois se os pilares de sustentação de uma sociedade descuidam por completo da solidariedade entre os cidadãos, não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária. Por pilares de sustentação de uma sociedade entendemos o que Rawls denomina de 'estrutura básica': instituições jurídicas e sociais (constituição política, direitos de propriedade, direito de família) que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social.

(...)

Alguém poderia opor que estamos a confundir solidariedade com justiça. Contudo, uma das premissas da teoria de Rawls é de que a justiça é uma virtude que se predica não de uma norma isolada (como supunha Kelsen em suas investigações sobre o problema da justiça), mas de um conjunto de normas e instituições que governam determinada sociedade. E, dessa maneira, no quadro atual das sociedades multiculturais em que se reconhece a diversidade de crenças, de religiões, de ideologias, de preferências e orientações políticas e sexuais entre os cidadãos, não faz sentido pensar em princípios de justiça que não contemplem e garantam a solidariedade social. Forçosamente, uma concepção contemporânea de justiça no quadro das sociedades atuais deve contemplar e combinar os valores da liberdade, da igualdade e da solidariedade.

Se supomos que os cidadãos são livres e iguais, o próprio conceito de sociedade se abre forçosamente para a solidariedade.

(...)

...o primeiro princípio de justiça inclui a noção de que as liberdades devem ter um valor equitativo: 'o valor das liberdades políticas para todos os cidadãos, seja qual for sua posição social ou econômica, deve ser aproximadamente igual, ou pelo menos suficientemente igual, no sentido de que todos tenham uma oportunidade equitativa de assumir um cargo público e influenciar o resultado de decisões políticas'.

(...)

O princípio da diferença estabelecido por Rawls é o aspecto de sua teoria que de uma forma mais explícita incorpora o valor da solidariedade ou fraternidade. Segundo esse princípio, as desigualdades na distribuição de renda e riqueza somente serão justas se melhorarem as expectativas dos menos favorecidos. Os menos favorecidos são os indivíduos pior aquinhoados em função de três tipos de contingências: contingências ligadas à origem familiar e de classe, ligadas aos dotes naturais e ligadas à

sorte ao longo da vida. O princípio da diferença é claramente inspirado na solidariedade, pois consiste em considerar a distribuição de talentos e dotes naturais entre os indivíduos como um bem público.

O princípio da diferença consente que os indivíduos se valham da boa fortuna, mas apenas na medida em que isso beneficie também os menos favorecidos, o que reforça os laços de solidariedade e reciprocidade entre os cidadãos. Rawls afirma expressamente que o princípio da diferença torna totalmente factível nas sociedades contemporâneas o ideal da solidariedade ou da fraternidade. Com o dado essencial de que se trata da solidariedade aplicada diretamente à estrutura básica da sociedade.

O próprio Rawls promove uma relação dos princípios de justiça com os valores da liberdade (primeiro princípio da liberdade igual e de valor eqüitativo entre os indivíduos), da igualdade (garantia de igualdade eqüitativa de oportunidades como condição legitimadora das desigualdades de renda e riqueza) e da solidariedade ou fraternidade (princípio da diferença).

(...)

Mas não é só no âmbito da doutrina e da jurisprudência constitucionais-tributárias que se relacionam diretamente o tributo e a solidariedade. Os filósofos contemporâneos que propõem e fundamentam teorias de justiça reservam um papel qualificado aos tributos, os quais por sua vez demonstram ligações intensas com o valor da solidariedade. No caso de Rawls, os conceitos essenciais de 'valor eqüitativo das liberdades políticas' e de 'igualdade eqüitativa de oportunidades' dependem em geral da tributação progressiva sobre heranças e doações e, em alguns casos, da tributação progressiva sobre a renda. Rawls contempla tanto a função fiscal-arrecadatória quanto a função extrafiscal-desconcentradora dos impostos. De maneira implícita, o autor deixa entrever a correspondência entre a progressividade dos impostos sobre a herança e a renda e o princípio da capacidade econômica fundamentada na solidariedade (e não no sacrifício igual dos indivíduos).

(...)

Ao contrário do que as ilações acima poderiam supor, a tendência de sublinhar as relações do tributo com a solidariedade social e de afirmar o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos mediante o princípio da capacidade econômica veio à baila exatamente para afastar a noção autoritária do Direito Tributário como direito de império, composto por normas cuja característica fundamental radicava na tutela do interesse público arrecadatário, o que dava um caráter formal e instrumental ao dever de recolher impostos. Autores que manifestam clara adesão à solidariedade social como fundamento da capacidade econômica e do dever fundamental de contribuir criticam firmemente a elaboração dogmática do Direito Financeiro que situava o tributo no poder de império do Estado e reduzia

drasticamente a possibilidade de o contribuinte proteger-se da tributação com base em princípios materiais de justiça.

(...)

Começamos pela capacidade econômica, que como vimos é o elo fundamental que une o tributo e a solidariedade social. Uma faceta da capacidade econômica é seu aspecto limitativo, constituindo um limite material do poder de tributar, pois o desrespeito de seu 'núcleo duro' (tributo com efeito de confisco, desrespeito do mínimo vital, presunções legais abusivas gravando uma capacidade inexistente) por determinada exação deve ser verificada pelo controle de constitucionalidade a cargo do Poder Judiciário.

(...)

Mas o que nos interessa agora é a relação mais direta da capacidade econômica com a solidariedade social, a qual se dá não pela sua faceta individual limitativa mas sim pelo seu caráter informador do conjunto do sistema tributário. Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário globalmente considerado responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social).

(...)

A solidariedade às vezes fundamenta uma minoração tributária, e outras vezes fundamenta um agravamento tributário, sem que o propósito visado seja a grandeza da arrecadação gerada pela exação tributária.

(...)

A Constituição de 1988 define numerosas normas de desoneração tributária que se relacionam implicitamente com a capacidade econômica e por consequência com o valor da solidariedade social". [12]

“O tema da interação entre solidariedade social e tributação (intermediado pelo debate sobre a adequada prestação de serviços pelo Estado) está na base de um sem-número de preocupações que afligem os que atuam no campo do Direito Tributário. Embora não tenha ainda manifestado toda sua importância nem tenham sido extraídos todos os desdobramentos que dele podem surgir, o valor solidariedade social já tem surgido com clareza em, pelo menos, três momentos distintos do debate tributário:

a) O primeiro corresponde ao da justificação da exigência, vale dizer, das razões que tornam cabível o tributo.

(...)

b) A solidariedade social surge também no plano dos critérios de congruência da legislação tributária e serve para identificar eventuais distorções internas ao ordenamento jurídico ao versar determinada hipótese específica ou atua como instrumento para detectar diversos desvios na produção da lei tributária.

(...)

c) Por fim, o tema apresenta-se diluído nos embates perante o Poder Judiciário, como critério de interpretação utilizado para buscar o sentido integral das normas positivas, ao apontar uma direção iluminada por esse valor (como, por exemplo, o debate sobre a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva) e, desse modo, serve também para definir limites à tributação.

(...)

Assim, a fórmula a ser atendida é aquela singelamente retratada no artigo 3º, I da CF/88 no sentido de ser objetivo da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; vale dizer, em que os dois valores máximos dos modelos puros do Estado (de Direito = liberdade e Social = solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça (que está entre eles) resultará do seu balanceamento. Em outras palavras, o momento atual não é nem de nenhuma primazia míope (nem da liberdade, nem da solidariedade), mas de prestigiar ambos e conjugá-los num produto final equilibrado.

Este estudo procura apontar alguns aspectos relacionados com essa interação, pois muito ainda há para construir de modo a obter a plena eficácia da Constituição de 1988 e de sua densa carga axiológica.

(...)

Ponto de partida do exame do tema é o reconhecimento do fato de a tributação (ou função de tributar, se se preferir) deve ser compreendida à vista do contexto em que se insere e não isoladamente como algo bastante em si, desligado de pressupostos, valores e objetivos constitucionalmente previstos.

(...)

O foco central da CF/88, portanto, não é mais o 'Estado' (aparato), mas a sociedade civil. A CF/88 passa a assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento (aparato público).

Estamos perante uma Constituição da Sociedade brasileira e não mais uma Constituição do Estado brasileiro!

(...)

Além disso, elemento fundante da disciplina constitucional deixa de ser o 'poder do Estado' para ser a 'dignidade da pessoa humana' (art. 1º, III), posto que a existência do ser humano antecede a existência do aparato público.

(...)

O viés humano da disciplina constitucional é reforçado pelo ser artigo 3º quando explicita os objetivos fundamentais da República.

A indicação de objetivos não é mera declaração de boas intenções; ela assume o papel de condicionante dos mecanismos e instrumentos que vierem a ser criados e utilizados à vista das competências constitucionais. Isto significa que, dentre alternativas teoricamente possíveis (à vista de determinada situação e formalmente compatíveis com a norma de competência), estará prestigiada aquela que estiver em sintonia com o objetivo constitucional, no sentido de contribuir para sua obtenção.

Ademais, constatar que a CF/88 concebe o Estado como instrumento da sociedade para atingir os fins por ela almejados é reconhecer a existência de deveres a serem por ele cumpridos, seja no plano das prestações jurídicas a seu cargo (legislação, jurisdição), seja no plano das prestações materiais, no plano econômico, social, de saúde, bem-estar etc.

(...)

O primeiro objetivo fundamental consagrado pela CF/88 é o de 'construir uma sociedade livre, justa e solidária', vale dizer, uma sociedade que, ao mesmo tempo, veja resguardada a liberdade individual em suas múltiplas manifestações e implementados mecanismos e formas de cooperação (= de atuar junto) entre seus integrantes, cada um olhando para seu semelhante para assim definir seu agir individual.

É, em última análise, o elemento 'socialidade' mencionados por Miguel Reale ou 'alteridade' a que se refere Emanuel Lévinas.

Em outras palavras:

'A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrarem numa situação de maior vulnerabilidade'.

Este 'assumir responsabilidade' não deve ser visto apenas do ângulo do cidadão para com seu semelhante, mas também do aparato estatal para com a sociedade. Ou seja, o Estado – como instrumento que é da sociedade – deve agir em sintonia com os objetivos e prioridades por esta escolhidos, ao mesmo tempo em que este papel implica estar investido de responsabilidades inafastáveis.

(...)

Fraternidade e solidariedade não são sinônimos, mas conceitos que se completam, pois, enquanto a segunda se exprime nos múltiplos modos de auxílio ao semelhante e de agir 'junto com o próximo', a primeira abrange, além disso, a tolerância, o amor e o respeito ao outro, bem como outras formas de agir 'em benefício do próximo', o que inclui, por exemplo, a filantropia.

Naquilo que as figuras atinem ao presente tema, ambas apontam na mesma direção, qual seja ter a CF/88 prestigiado as formas de cooperação no âmbito da sociedade, pois através da ação conjunta (solidária) encontra-se o caminho para construir uma sociedade fraterna. E, a teor do seu artigo 3º, I, sociedade 'justa' é aquela que pondera a liberdade e a solidariedade, aquela que, ao mesmo tempo, protege e consagra valores de ambos os vieses.

(...)

Não há dúvida de que a busca dos resultados constitucionalmente desejados sempre se dá com a denominada 'reserva do possível' – no sentido de os meios utilizados deverem ser compostos com a multiplicidade de valores e condicionantes que cercam o caso concreto. Porém, a existência de um programa constitucionalmente consagrado, expressos em objetivos definidos, implica a legislação infraconstitucional não poder caminhar em direção oposta à apontada pela Constituição.

(...)

Ora, artigo 3º, I da CF/88, estabelece como objetivo fundamental da República construir uma sociedade solidária (ao mesmo tempo em que justa e livre). Assim, a legislação infraconstitucional ou veicula preceito que prestigia este valor – dispondo em seu campo específico de modo a apoiar ou estimular as formas de cooperação social – ou é neutra em relação a ele. Nunca, porém, poderá conter preceito que conflite com o objetivo da construção de uma sociedade solidária, o que se dá, por exemplo, quando a lei contém previsão que impõe a uma hipótese de cooperação social um regime, ônus, dever ou condicionante maior do que aquele ao qual estão submetidas outras formas de ação que, embora legítimas, não são expressão da solidariedade social.

(...)

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito – vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar –, faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Passou de um simples 'poder juridicizado' para um poder juridicizado 'funcionalmente justificado'. Vale dizer, que só encontra fundamento constitucional na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação.

Em suma, a disciplina constitucional da tributação passa de um 'não pode fazer' (que prestigia as limitações ao poder) para um 'deve fazer' que prestigia os princípios gerais da tributação e abre espaço, por exemplo, para o debate sobre o controle jurisdicional sobre a destinação dos recursos tributários arrecadados, sejam os que tenham finalidade constitucional explícita, sejam os originados dos impostos, posto que, ainda que não haja especificação da destinação, esta não pode se dar de forma contrária aos princípios e objetivos constitucionalmente consagrados.

Com isto, a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embotado – tenha este objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido.

Assim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor 'arrecadação' (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor 'solidariedade social' (por ser um objetivo fundamental).

(...)

...a avaliação do preceito tributário não é feita apenas à vista dos seus pressupostos de emanção (validação condicional), mas também em função de seus resultados e da sintonia com os objetivos constitucionais (validação finalística).

(...)

Isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização social do ser humano.

(...)

Afirmar que a capacidade contributiva é fundamento dos impostos significa dizer que onde ela não existir não haverá espaço para a tributação e a eventual exigência feita será inconstitucional. Dizer que ela é limite significa que a exigência não poderá ultrapassar uma dimensão razoável à vista do

pressuposto de fato, o que põe em pauta, por exemplo, os temas da vedação ao confisco e da determinação da dimensão da tributação que – se ultrapassada – faz com que a sociedade se torne refém do Estado.

Por isso, a manifestação de capacidade contributiva – para ser adequadamente alcançada pelo imposto – deve revestir-se de três características básicas:

a) deve ser real, no sentido de o imposto não poder alcançar manifestações meramente 'aparentes' de capacidade contributiva.

(...)

b) deve ser atual no sentido de corresponder a manifestação que se dá na vigência da lei tributária, o que afasta a exigência em relação a manifestações passadas.

(...)

c) deve ser própria, no sentido de a qualificação de alguém como contribuinte do imposto supor a identificação de manifestação que lhe diga respeito por estar atrelada a algum elemento patrimonial ou de consumo que lhe diga respeito.

(...)

Em suma, a previsão do artigo 145, § 1º da CF/88, não é mero enunciado de um propósito, é preceito com eficácia jurídica que repercute amplamente no perfil e na funcionalidade do ordenamento positivo tributário e do qual se extraem diversas conseqüências no campo da sua aplicação e interpretação.

(...)

...a tributação não precisa ser a melhor possível da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade.

(...)

Argumentar pela existência de um dever fundamental de pagar impostos não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados.

(...)

...o controle de validade das leis não se dá apenas pelo exame da sua regularidade formal, mas igualmente através do controle da sua compatibilidade substancial o que pode se desdobrar inclusive ao exame da destinação do produto de arrecadação dos tributos.

(...)

...ao questionamento quanto à destinação dos recursos arrecadados a título tributário e, inclusive, abre espaço para o controle judicial dos orçamentos públicos não só relativamente à correta aplicação do produto da arrecadação, mas também ao atendimento das prioridades e destinações que a Constituição prevê.

Esta é uma decorrência da solidariedade social, pois, se a exigência de tributos – especialmente contribuições – nela encontra sua justificativa, corolário disto é a possibilidade de existir controle efetivo (e não meramente virtual) sobre a aplicação dos recursos. Esta é uma das demandas que a sociedade brasileira faz. Na medida em que devemos suportar tributos, que o dinheiro arrecadado seja aplicado naquilo que se invoca como motivo para sua exigência.

(...)

...os dispositivos constitucionais não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos. Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra feita pelos Constituintes. Todos devem ter sentido definido e cabe à interpretação extrair, inclusive da norma programática, a maior eficácia positiva possível, no sentido de direcionar a ação dos respectivos destinatários. Assim, a idéia de solidariedade social deve direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o melhor que possa ser extraído de cada dispositivo.

(...)

O tema da solidariedade social como critério de interpretação não é meramente teórico; ao revés, encontra eco – dentre outros – em acórdãos do Supremo Tribunal Federal...

(...)

O exame feito, ainda que breve, mostra que o tema da solidariedade social já é e continuará sendo pelos próximos anos tão importante quanto o tema da legalidade tributária o foi nos últimos anos.

O grande desafio para todos aqueles que lidam com o Direito Tributário é encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados. Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos cometendo a mesma distorção cometida por aqueles que lêem a Constituição só pensando na liberdade individual; temos de ler o conjunto, porque é pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade que iremos construir uma tributação efetivamente justa”. [13]

“Com a reaproximação entre ética e direito procura-se hoje justificar a capacidade contributiva pelas idéias de solidariedade ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. Não é causa jurídica da incidência dos impostos, mas sua justificativa ético-jurídica”. [14]

“A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal hodierno, e isto ocorre por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Vários artigos do Texto Constitucional, revelam a importância da solidariedade para o desenvolvimento da sociedade brasileira, uma base empírica exemplificativa por exemplo é o art. 194, caput da Constituição Federal. Então, se a solidariedade exterioriza a dimensão do dever segue-se que não se encontra melhor campo de aplicação que o direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos deveres fundamentais do cidadão no Estado Social Fiscal. A interpretação constitucional sofre um forte impacto desta importante diretriz hermenêutica.

(...)

Como bem ensinam Klaus Tipke e Douglas Yamashita, “O princípio do Estado Social ou da solidariedade é apenas um dentre vários princípios do Estado Social e Liberal de Direito. A tríade dos valores fundamentais consiste na liberdade, na igualdade e na solidariedade. Esses valores têm de ser levados a uma proporção equilibrada entre si. Enquanto a Constituição Norte-Americana concede ao valor liberdade o grau mais elevado, muitas Constituições continental-européias consideram a liberdade, a igualdade e a solidariedade igualmente importantes.” Não é por outro motivo, que o professor catedrático da Universidade de Barcelona, José Juan Ferreiro Lapatza afirma que o tema da repartição justa da carga tributária se converte em um dos temas centrais da ciência do direito tributário.

Qualquer estudo de direito tributário que pretenda contribuir para o desenvolvimento da sociedade brasileira, não pode e não deve ser hermético a ponto de olvidar quem somos. Não somos americanos nem europeus. Somos brasileiros e, se quisermos mais, somos latino-americanos. Isso quer dizer que em nossa imensa maioria somos pobres, mesmo que alguns poucos consigam acumular riquezas. Há que haver solidariedade fiscal na construção das leis, na interpretação das leis tributárias pelos operadores do direito e na aplicação dos recursos financeiros, e isto só se materializará, se ao mesmo tempo em que estudarmos e compreendermos o Direito Comparado no campo do direito financeiro e tributário, transcriamos (Haroldo de Campos) esta leitura segundo os nossos interesses, de brasileiros e latino-americanos.

Tamanho dever é um exercício permanente e indormido, porquanto qualquer distração nos fará cair na armadilha dos países desenvolvidos, e por conseguinte, aprofundará ainda mais a miséria social em que vivemos.

No Brasil, cuja eticidade é profundamente marcada pela injustiça, vivemos frente a uma inafastável exigência de que, para tornarmos um verdadeiro Estado de direito democrático, precisamos antes de qualquer coisa, integrarmos (com base no princípio da solidariedade fiscal), no processo de desenvolvimento uma imensa massa de excluídos. Essa é a exigência central de nossa epocalidade, é a forma específica de efetivação em nossa contemporaneidade, da exigência ética fundamental de solidariedade, respeito e proteção à dignidade da pessoa humana". [15]

“A solidariedade, como categoria ética e moral que se projetou para o mundo jurídico, significa um vínculo de sentimento racionalmente guiado, limitado e autodeterminado que compele à oferta de ajuda, apoiando-se em uma mínima similitude de certos interesses e objetivos, de forma a manter a diferença entre os parceiros na solidariedade. A solidariedade cresce de importância na medida em que permite a tomada de consciência da interdependência social.

No mundo antigo, o indivíduo era concebido apenas como parte do todo social; daí ser impensável a idéia de direito subjetivo. No mundo moderno liberal, o indivíduo era o centro de emanção e destinação do direito; daí ter o direito subjetivo assumido a centralidade jurídica, a partir de sujeitos abstratamente considerados iguais. No mundo contemporâneo, busca-se o equilíbrio entre os espaços privados e públicos e a interação necessária entre os sujeitos concretos, despontando a solidariedade como elemento conformador dos direitos subjetivos.

O pathos da sociedade de hoje, comprovado em geral por uma análise mais detida das tendências dominantes da legislação e da aplicação do direito, é o da solidariedade; ou seja, da responsabilidade, não apenas dos poderes públicos, mas também da sociedade e de cada um dos seus membros individuais, pela existência social de cada um dos outros membros da sociedade. Para o desenvolvimento da personalidade individual é imprescindível o adimplemento dos deveres inderrogáveis de solidariedade, que implicam condicionamentos e comportamentos interindividuais realizados num contexto social.

Apenas havia, no direito privado, o conceito de solidariedade vindo do Corpus Juris Civilis e inteiramente distinto do ora empregado subsumido à espécie de obrigação, quando um dos credores pode receber do devedor a totalidade da dívida (solidariedade ativa), ou quando um dos devedores pode ser obrigado a pagar a dívida integralmente (solidariedade passiva), o que significa individualização do crédito ou do débito plurais. Desde os antigos, se utiliza a locução latina in solidum com o significado de soma do todo. Mas tem sido afirmado que o termo "solidariedade" apenas aparece na linguagem jurídica no início do século XVII, daí passando para a linguagem comum. Esse sentido estrito não é o mesmo do princípio

fundamental da solidariedade no mundo contemporâneo, que se consolidou nas Constituições sociais do século XX, e cuja elaboração doutrinária (jurídica) é relativamente recente.

A solidariedade, concebida como diretriz geral de conduta, no direito brasileiro, apenas com a Constituição de 1988 inscreveu-se como princípio jurídico. Para Paulo Bonavides, o princípio da solidariedade serve como oxigênio da Constituição não apenas dela, dizemos, pois, a partir dela se espraia por todo ordenamento jurídico, conferindo unidade de sentido e auferindo a valoração da ordem normativa constitucional.

Antes de sua apropriação pelas ciências sociais e pelo direito, era sentida como dever moral, ou expressão de piedade, ou virtude ético-teologal. É somente no fim do século XIX e início do século XX que aparece a lógica da solidariedade com um discurso coerente que não se confunde com caridade ou filantropia. Ainda que, anteriormente, alguns autores mencionassem topicamente a solidariedade, como princípio, deve-se a Léon Bourgeois sua primeira sistematização, com a obra *Essai d'une philosophie de la solidarité*, publicada em 1902, em seguida a um pequeno livro, *Solidarité*, publicado em 1896. Os estudos marcadamente sociológicos influenciaram o direito público e privado, já nas primeiras décadas do século XX. No âmbito do direito civil, Demogue, em obra clássica de 1911, embora considerando as teses de Bourgeois ingênuas, aplicou a regra da solidariedade principalmente na afirmação da mais justa "repartição das perdas", contribuindo para a progressiva evolução da responsabilidade civil, da culpa ao risco, além da afirmação, avançada para a época, de que "todo homem deve sempre ter direito a um mínimo de existência".

O mais importante nessa viragem rumo ao princípio jurídico da solidariedade é a compreensão de que a solidariedade não é apenas dever positivo do Estado na realização das políticas públicas, mas também que importa deveres recíprocos entre as pessoas, pois, como disse Bourgeois, os homens já nascem devedores da associação humana e são obrigados uns com os outros pelo objetivo comum. A imposição de solidariedade levou ao desenvolvimento da função social dos direitos subjetivos, inclusive a propriedade e o contrato, que se tornou lugar comum neste início de século XXI. Sem a solidariedade, a subjetividade jurídica e a ordem jurídica convencional estão fadadas a constituírem mera forma de conexão de indivíduos que permanecem juntos, mas isolados.

O princípio da solidariedade vai além da justiça comutativa, da igualdade formal, pois projeta os princípios da justiça distributiva e da justiça social. Estabelece que a dignidade de cada um apenas se realiza quando os deveres recíprocos de solidariedade são observados ou aplicados". [16]

"Pois bem, no campo tributário a idéia de solidariedade tem outro matiz significativo; não diz respeito ao sentimento de fraternidade ou alteridade.

A solidariedade, neste campo, serve para justificar a exigência de tributos posto que eles são exigidos dos que possuem meios de suportar os seus

custos para permitir que o Estado proveja serviços ou ações de benemerência em prol dos necessitados. Assim, sob essa perspectiva, a solidariedade constitui um valor que serve para justificar e legitimar o poder de tributar; logo, ao Estado (sentido amplo) seria legítimo exigir tributos sem que fosse necessário apelar para a consciência ou vontade daquele é convocado a ser solidário.

A medida econômica da solidariedade é que expõe, com maior propriedade, a diferença entre a solidariedade fraternal e a solidariedade fiscal. No primeiro caso, o sujeito aquinhua alguém (uma pessoa ou um grupo) com o valor econômico equivalente ao que sua vontade determina; neste campo, em que a solidariedade é movida pela bondade; deste modo, a intensidade dessa manifestação de altruísmo é estipulada pelo próprio sujeito que age de acordo com a sua livre consciência, sem a ameaça de sanção contida nas normas advindas do Estado.

No campo solidariedade fraternal ela pode ser exercitada de diversas formas; com contribuições em dinheiro ou outros bens, com trabalho ou outro modo. Não há dever de solidariedade em razão de uma norma; logo, não se impõe ao sujeito uma obrigação no sentido jurídico; a questão situa-se no campo moral onde as sanções aplicáveis são de outra natureza.

No campo da solidariedade tributária as coisas se passam de outra forma. O sujeito torna-se solidário em razão de uma circunstância externa que independe da sua vontade de contribuir. Uma vez realizado o fato gerador típico de uma obrigação tributária, a medida da solidariedade é objetivamente determinada para pagamento em dinheiro ou outra forma, a critério da lei. Logo, o sujeito é convocado a ser solidário ainda que, no seu íntimo, não tenha pendores de alteridade e simplesmente ignore a existência do outro. Trata-se, portanto, de uma solidariedade vazia de conteúdo; utilizada apenas para criar algum constrangimento moral para aqueles que se evadem das obrigações tributárias e não são alcançados pelas sanções por absoluta ineficiência do aparelho estatal.

Porque a solidariedade fiscal é algo que não guarda nenhuma relação com a idéia de alteridade ela não aparece sem que seja mediada por um instrumento de calibragem; a lei é este instrumento, que estabelece (ou, ao menos, deveria fazê-lo) a justa medida da solidariedade de cada um que é convocado a participar com suas riquezas do custo social suportado pelo Estado (sentido amplo) para minorar as condições dos desvalidos". [17]

Há também decisões do Poder Judiciário, como não poderia deixar de ser, considerando o valor/princípio da solidariedade em destaque, conforme podemos verificar do trecho da ementa a seguir colacionada:

"(...) os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais

indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade..." (STF, MS nº 22.164/SP, relator Ministro Celso de Mello). [18]

Diante disso, podemos dizer que o valor/princípio da solidariedade – que, aliás, também é um dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito em que se constitui o nosso país –, está presente, principalmente, no Preâmbulo e no artigo 3º, inciso I, da nossa Constituição Federal de 1988.

Os tributos, amoldados ao princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da Constituição), devem respeitar, à luz do valor/princípio da solidariedade, o mínimo existencial ou vital, ou melhor, o necessário existencial [19], que por sua vez é inerente ao valor/princípio fundamental da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III, da Constituição).

Os tributos, graduados conforme o princípio da capacidade contributiva, também devem ser proporcionais e razoáveis, de modo que os cidadãos com maior capacidade econômica, possam solidariamente contribuir mais, em vista do valor/princípio da solidariedade.

Nesse sentido, pensamos que não é ilegítimo, injurídico e injusto, do ponto de vista social e da solidariedade, que um cidadão que possui maior condição econômica, acabe pagando gradual e proporcionalmente mais tributo que um cidadão que possui menor capacidade contributiva/econômica.

À luz da tão almejada justiça fiscal e social, os tributos e o sistema de direito positivo que os instituem (artigos 145 a 162 da Constituição), devem levar em conta, em toda a sua dimensão, o valor/princípio da solidariedade, no qual o princípio da capacidade contributiva está baseado.

Dessa maneira, considerando o valor/princípio da solidariedade no âmbito da tributação, quem sabe não teremos, futuramente, um novo paradigma fiscal e um novo sistema tributário, pautados naquele valor/princípio expressamente previsto em nossa Constituição.

Que a tão falada reforma tributária, que há tempos vem sendo discutida no Congresso Nacional, efetivamente possa contemplar, no que toca à exigência de tributos, o valor/princípio da solidariedade, fazendo valer o que está escrito em nosso Texto constitucional.

Que com a efetividade do valor/princípio da solidariedade no que se refere à exigência de tributos, possamos erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais existentes em nosso país e, por conseqüência, realmente construir uma sociedade/comunidade humana livre, justa e solidária.

Então, que os tributos sejam proporcionais, razoáveis, justos e solidários, de modo a observarem a capacidade contributiva e o mínimo existencial, e assim atingirem a sua finalidade última, qual seja, ajudar a construir uma sociedade livre, justa, fraterna, democrática e solidária, onde as

peessoas/cidadãs que dela fazem parte tenham, socialmente falando, uma vida digna e a sua dignidade respeitada e valorizada, na prática, por todos, inclusive pelo Estado.

Que a nossa sociedade e o nosso Estado Democrático de Direito sejam construídos e concretizados tendo por base o valor/princípio da solidariedade, inclusive no que tange à exigência de tributos, e tendo como alicerce o respeito aos direitos fundamentais das pessoas que são seus cidadãos.

Enfim, que os impostos no Brasil rendam tributos à solidariedade!

#### Referências:

- [1] PONTES, Helenilson Cunha. Ensaio de Direito Tributário. São Paulo : MP Editora, 2005, p. 115 e 116.
- [2] GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo : Dialética, 2005, p. 5 e 6.
- [3] CARDOSO, André Luís Firmino. Preâmbulo. Disponível em: [http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art\\_id=1789&orderby=data\\_Down&page=1&SearchFor=ANDRÉ%20LUÍS%20FIRMINO%20CARDOSO&SearchWhere=autor](http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=1789&orderby=data_Down&page=1&SearchFor=ANDRÉ%20LUÍS%20FIRMINO%20CARDOSO&SearchWhere=autor). Acesso em: 28/05/2009.
- [4] TAVARES, André Ramos. Dos Princípios Fundamentais, in CONSTITUIÇÃO FEDERAL: Avanços, Contribuições e Modificações no Processo Democrático Brasileiro / coordenadores Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo : Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2008, p. 20.
- [5] SILVA, José Afonso da. Comentário Contextual à Constituição. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 2008, p. 24 e 46.
- [6] BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. Vol. 1. São Paulo : Saraiva, 1988, p. 444/445.
- [7] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23. ed. São Paulo : Malheiros, 2007, p. 87.
- [8] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial, in PRINCÍPIOS DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres / Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Tôres (organizadores). Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 106 e 107.
- [9] PONTES, Helenilson Cunha. Ensaio de Direito Tributário. São Paulo : MP Editora, 2005, p. 117.
- [10] YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário, in SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO / coordenadores Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005, p. 58/60.
- [11] NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal, in SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO / coordenadores Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005, p. 112/114, 117, 119, 124 e 134.
- [12] GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social, in SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO / coordenadores Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005, p. 144, 145, 148/152, 157, 159, 160, 163 e 164.
- [13] GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação, in SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO / coordenadores Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005, p. 168/177, 179/185, 188 e 189.

- [14] TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO / coordenadores Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005, p. 200.
- [15] NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Valores Jurídico - Tributários Implícitos na Linguagem do Texto Constitucional. Disponível em: [http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art\\_id=626](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=626). Acesso em: 20/03/2009.
- [16] LÔBO, Paulo. Princípio da Solidariedade Familiar, in REVISTA MAGISTER DE DIREITO DAS FAMÍLIAS E SUCESSÕES, nº 0, outubro/novembro-2007. Disponível em: <https://www.magisteronline.com.br/mgstrnet/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>. Acesso em: 23/03/2009.
- [17] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O Planejamento tributário diante do princípio da solidariedade. Disponível em: [http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art\\_id=129](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=129). Acesso em: 23/03/2009.
- [18] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(MS\\$.SCLA.%20E%2022164.NUME.\)%20OU%20\(MS.ACMS.%20ADJ2%2022164.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(MS$.SCLA.%20E%2022164.NUME.)%20OU%20(MS.ACMS.%20ADJ2%2022164.ACMS.)&base=baseAcordaos). Acesso em: 06/04/2009.
- [19] CARDOSO, André Luís Firmino. Sobre o Mínimo Existencial. Disponível em: [http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art\\_id=685&autor=André%20Luís%20Firmino%20Cardoso](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=685&autor=André%20Luís%20Firmino%20Cardoso). Acesso em: 14/05/2009.

---

(Artigo publicado pela Associação Paulista de Estudos Tributários em 24 de julho de 2009 – <http://www.apet.org.br>)