

SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO

Coordenadores

MARCO AURÉLIO GRECO
MARCIANO SEABRA DE GODOI

Autores

CLÁUDIO SACCHETTO
DOUGLAS YAMASHITA
HUMBERTO ÁVILA
J. L. SALDANHA SANCHES
JOÃO TABORDA DA GAMA
JOSÉ CASALTA NABAIS
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCO AURÉLIO GRECO
MICHAEL A. LIVINGSTON
RICARDO LOBO TORRES
TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR
VICTOR UCKMAR

DIALÉTICA

São Paulo - 2005

© by vários autores

DIALETICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 85-7500-136-1

Revisão de texto: Camilla Bazzoni, Fernanda Batista dos Santos,
Rita de Cássia da Cruz Silva e Viviam Silva Moreira

Projeto (miolo)/Editoração Eletrônica: Mars

Fotolito da capa: Duple Express

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Solidariedade social e tributação / coordenadores
Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi. —
São Paulo : Dialética, 2005.

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 85-7500-136-1

1. Direito tributário 2. Solidariedade
3. Tributação I. Greco, Marco Aurélio. II. Godoi,
Marciano Seabra de.

05-3380

CDU-34:336.2:347.414

Índices para catálogo sistemático:

1. Solidariedade social e tributação :
Direito tributário 34:336.2:347.414
Solidariedade tributária : 34:336.2:347.414

Apresentação

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.

Produziram-se doutrina, legislação e jurisprudência de inegável qualidade, conduzindo a análise das questões tributárias a um alto nível de profundidade e precisão.

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 ineludíveis.

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. Este novo perfil que levou - no âmbito tributário - a debates com novo feitiço, como, por exemplo, o controle judicial de dispositivos orçamentários, o papel das contribuições, o fundamento da exigência de contribuição dos inativos, a tributação das cooperativas, o regime tributário das entidades sem fins lucrativos etc. Todos esses são temas que

transcendem o problema da estrutura interna da norma para adentrar no debate da razão de ser da tributação.

Neste contexto, o tema da solidariedade social é um excelente ponto de partida, pois constitui o elemento referencial de uma certa concepção de tributação, exatamente aquela que se afirmou historicamente no âmbito do Estado Democrático de Direito. 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").

A leitura do presente volume demonstra que o debate sobre a íntima relação entre solidariedade social e tributação é universal, abrangendo legislação, doutrina e jurisprudência de países europeus, latino-americanos e anglo-saxões. As discussões não se restringem ao fundamento da exigência tributária, mas se espraiam para o momento da interpretação e da aplicação das respectivas normas, como também para o controle da aplicação dos recursos arrecadados, em função das finalidades almejadas com sua instituição.

Trazer subsídios para este estudo é o que se busca com este volume. O leitor encontrará um conjunto de textos produzidos por autorizada doutrina nacional e estrangeira que, de diversos ângulos, expõe as múltiplas faces e os diversos desdobramentos que o tema suscita. Textos que, por vezes, apontam aspectos opostos, pois o leitor encontrará não apenas quem apresente a solidariedade como fundamento da tributação, como também quem alerte para o perigo que é apoiar-se apenas em princípios e distanciar-se das regras postas.

Agradecemos, sensibilizados, o apoio de todos os autores que, unânimes no entusiasmo, colaboraram com seus textos.

O tema da relação entre solidariedade social e tributação está posto ao debate. Certamente há muito mais a construir. Esperamos que não demore.

Marco Aurélio Greco
Marciano Seabra de Godoi

Índice

CLÁUDIO SACCHETTO

• O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano

Introdução. O estudo da solidariedade é o estudo do modo como estar junto. Primeira parte. 1 - O princípio da solidariedade fiscal na Constituição italiana. 2 - A solidariedade política, econômica e social. 3 - Os principais efeitos fiscais decorrentes do princípio da solidariedade. a) O dever de concorrer. b) O fundamento do tributo: a relação entre contribuinte e Estado. c) O princípio da capacidade contributiva. d) O princípio da progressividade do tributo. As finanças públicas como finanças funcionais. e) O princípio da solidariedade e a sua efetividade. f) Mais Estado = mais tributação? g) Aspectos da efetividade: o controle constitucional do princípio da solidariedade. Conclusões. Segunda parte. Os lugares da solidariedade. Introdução. a) A descentralização fiscal. As comunidades subestatais. b) O princípio da solidariedade no contexto europeu. c) A solidariedade fiscal internacional.

9

DOUGLAS YAMASHITA

• Princípio da Solidariedade em Direito Tributário

I - Da solidariedade inerente ao "Estado Democrático de Direito". II - Da distinção entre solidariedade de grupo e solidariedade genérica. III - Princípio da solidariedade genérica em matéria tributária. IV - Princípio da solidariedade de grupo em matéria tributária.

53

HUMBERTO ÁVILA

• Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social

Introdução. 1. Limites decorrentes das espécies normativas. 2. Limites decorrentes da linguagem. 3. Limites decorrentes do ordenamento jurídico. 4. Limites decorrentes da argumentação jurídica. Conclusões.

68

J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA

• Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a Derrogação do Sigilo Bancário e a Cláusula Geral Anti-abuso

1. Introdução. 2. Não há Estado sem direitos, nem direitos sem impostos. 3. Não há impostos sem dinheiro. 4. Não há dinheiro sem direito, nem direito com abuso.

89

JOSÉ CASALTA NABAIS

• Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal

I. A solidariedade social. II. A cidadania. III. O direito fiscal como instrumento da cidadania solidária.

110

Por seu turno, em sede dos impostos diretos, mais especificamente no domínio dos impostos sobre o rendimento, não só a tributação tende a concentrar-se nos rendimentos do trabalho, como vêm perdendo terreno as idéias de pessoalização e de progressividade nas quais se haviam depositado tantas esperanças. Com efeito, ao mesmo tempo que vimos assistindo ao abaixamento da taxa ou alíquota proporcional do imposto sobre as sociedades, que em Portugal passou de 36,5% em 1989 para os 25% em 2004, deparamo-nos com a crescente redução do universo dos rendimentos sujeitos a um verdadeiro imposto sobre o rendimento pessoal.

Na verdade, tendo em conta o que se passa em Portugal, verificamos que, para além de rendimentos que estão sujeitos a um Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares que se nos apresenta como um imposto real, proporcional e de taxa ou alíquota bastante moderada, como acontece com a generalidade dos rendimentos de capitais, temos uma tributação de rendimento que, na prática, acaba por ser suportada basicamente pelos trabalhadores dependentes. Pelo que a distribuição de rendimentos que uma tributação pessoal e progressiva do rendimento devia proporcionar acaba por operar dentro de um universo bastante limitado, já que a mesma se restringe aos rendimentos dos trabalhadores por conta de outrem, os quais, como é sabido, estão longe de espelhar o conjunto de rendimentos que compõem o rendimento nacional.

Enfim, quanto aos impostos especiais sobre o consumo, geralmente referidos pela sigla IEC's, que na União Européia dispõem, aliás, de uma disciplina jurídica harmonizada⁸², depois de terem sido dados como uma espécie em vias e extinção, prognosticando-se a sua extinção pura e simples ou a sua integração no imposto geral sobre o consumo, isto é, por via de regra, no IVA, eis que, qual Fênix renascida, estão de novo aí em toda a sua pujança. Daí que, em vez da sua abolição, hoje em dia se procure discipliná-los de modo a que os mesmos se revelem produtivos em termos da receita proporcionada e eficientes quantos aos eventuais objetivos de natureza extrafiscal a que se encontrem ou venham a estar adstritos⁸³.

⁸² Para esse regime harmonizado, v. Luis M. P. Sousa e Silva, *Os Impostos Especiais de Consumo. Reflexões sobre e o Regime Harmonizado*, ob. cit., p. 89 e ss., e Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, ob. cit., p. 135 e ss.

⁸³ V., sobre este aspecto e por todos, Sérgio Vasques, *Os Impostos do Pecado. O Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, ob. cit., esp. p. 193 e ss.

Tributo e Solidariedade Social

Marciano Seabra de Godoi

Professor de Direito Tributário da PUC/MG. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madri.

"(...)

Estou preso à vida e olho meus companheiros.

Estão taciturnos mas nutrem grandes esperanças.

Entre eles, considero a enorme realidade.

O presente é tão grande, não nos afastemos.

Não nos afastemos muito, vamos de mãos dadas. (...)"

(Carlos Drummond de Andrade, fragmento do poema "Mãos Dadas")

1. Introdução

Iniciar um estudo com uma epígrafe literária é prática bastante incomum no meio jurídico, tanto brasileiro como internacional. Mas o objeto da presente investigação é nada menos que a noção de solidariedade, a qual, se é certo que permite - e mesmo exige - explicações e conceituações lógico-rationais, encontra nas metáforas dos poetas o meio mais apropriado para se fazer compreender. Para assimilar de maneira intuitiva e integral a idéia de solidariedade, nada como a metáfora drummondiana do *indivíduo* que se abre para a enorme realidade social do seu tempo, que reconhece nos outros indivíduos os seus *companheiros*, e que os conclama a seguirem rumo ao futuro *de mãos dadas*.

O presente artigo busca estudar as relações entre a noção de solidariedade social e a figura do tributo enquanto instituição central dos Estados constitucionais contemporâneos.

O objeto de estudo será abordado sob diversos ângulos. Em primeiro lugar (seção 2), será analisado o significado ideológico e metodológico da concepção jurídica de solidariedade social, que somente veio a afirmar-se na Europa do início do século XX. Em segundo lugar (seção 3), um possível sentido jusfilosófico contemporâneo da solidariedade será ilustrado mediante a exposição da influente teoria da "justiça como equidade" de John Rawls.

Somente num terceiro momento (seção 4), passar-se-á ao estudo (com ênfase no direito comparado) das implicações da solidariedade social na estruturação do dever constitucional de pagar impostos e na conformação dos princípios materiais dos sistemas tributários dos Estados constitucionais contemporâneos.

¹ ANDRADE, Carlos Drummond de. *Poesia Completa*. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 2002, p. 80.

Como não poderia deixar de ser, na seção 5 proceder-se-á a um exame crítico do atual sistema tributário brasileiro (quanto aos princípios constitucionais e sua efetiva concretização na legislação ordinária) à luz das conclusões retiradas das seções precedentes. Finalmente, na seção 6 examinar-se-á o recente acórdão do STF que julgou constitucional a contribuição previdenciária sobre as aposentadorias e pensões do setor público, e cuja principal razão de decidir foi o caráter solidário do sistema de previdência social.

2. O Sentido Jurídico e os Desafios Atuais da Idéia de Solidariedade Social

O termo *solidariedade*, apesar de plurívoco, aponta sempre para a idéia de união, de ligação entre as partes de um todo. Etimologicamente, *solidariedade* remonta a termos latinos que indicam a condição de *sólido*, *inteiro*, *pleno*². A solidariedade *une* ou *integra* duas ou mais pessoas no seio de uma mesma obrigação jurídica (donde devedores ou credores *solidários*), no seio de uma mesma condição ou grupo social (por exemplo, a solidariedade entre os trabalhadores, entre os empresários, entre os acometidos pela mesma enfermidade), ou no seio de um mesmo sentimento ou estado anímico (por exemplo, o indivíduo que se solidariza com o semelhante que sofre). Solidariedade é afim com a idéia de fraternidade³, mas quiçá a noção de fraternidade envolva uma dose maior de afeto, de personalidade ou de comunhão.

No presente trabalho, interessa acima de tudo o sentido *jurídico* da idéia de solidariedade social, que remonta à idéia próxima de *justiça social* - conceito típico do início do século XX.

Se se verificam os textos das Constituições contemporâneas, impressionam as constantes referências ao valor da solidariedade social. A Constituição italiana de 1947 dispõe em seus Princípios Fundamentais que a República "exige o cumprimento dos deveres inescusáveis de solidariedade política, econômica e social" (art. 3º). O preâmbulo da Constituição brasileira de 1988 aponta para o ideal de uma "sociedade fraterna", enquanto seu art. 3º reputa a construção de uma "sociedade livre, justa e solidária" como o primeiro dos objetivos fundamentais da República. Esses dispositivos mostram uma clara influência da Constituição portuguesa de 1976, cujo art. 1º declara o empenho da República em construir uma "sociedade livre, justa e solidária".

² Instituto Antônio Houaiss, *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, 1ª ed., Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 2.602.

³ Vide TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. II, Valores e Princípios Constitucionais Tributários, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

A Constituição espanhola de 1978 garante e reconhece em seu Título Preliminar a solidariedade entre as diversas regiões do país (art. 2º), e determina que "para fazer efetivo o princípio de solidariedade" entre as regiões será constituído um Fundo de Compensação destinado a promover investimentos regionais (art. 158.2). No capítulo destinado aos princípios reitores da política econômica e social, a Constituição espanhola apóia a proteção e a melhoria da qualidade de vida e do meio ambiente na "indispensável solidariedade coletiva" (art. 45.2).

A própria Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 traz dispositivos claramente vinculados ao valor da solidariedade. O Preâmbulo concebe todas as pessoas como "membros da família humana", e no art. 1º dispõe que todos "devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade".

Todas essas referências a textos constitucionais atuais são feitas para demonstrar que o valor da solidariedade social é algo totalmente gravado no ideal político das sociedades ocidentais contemporâneas. Mas trata-se de algo relativamente recente, pois o direito da solidariedade ou o discurso jurídico da solidariedade⁴ somente ganhou um caráter orgânico mais nítido no final do século XIX e no início do século XX, no contexto da crise do capitalismo liberal e com a crescente organização política e sindical das camadas obreiras.

As revoluções burguesas do fim do século XVIII destruíram o antigo regime absolutista, o Estado Patrimonial e suas instituições estamentais⁵, lançando as bases dos valores fundamentais da liberdade e da igualdade (igualdade vista ainda sob o aspecto meramente formal). Ainda que a clássica tríade da Revolução Francesa se formasse também pela fraternidade ("liberdade, igualdade, fraternidade"), tratava-se naquele momento de uma noção excessivamente marcada pela *filantropia* e pela *caridade*. Somente na segunda metade do século XIX e início do século XX, quando a industrialização e a acumulação capitalista avançam com uma intensidade sem precedentes⁶, e com elas as contradições do modelo econômico, a noção bem mais exigente da solidariedade social relega a um segundo plano a noção caritativa de fraternidade.

A essa crise socioeconômica correspondeu uma profunda crise do paradigma individualista e formalista da dogmática jurídica, então mergulhada na *Jurisprudência dos Conceitos* (Alemanha) e na Escola da Exegese

⁴ Cfr. FARIAS, José Fernando de Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*, Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

⁵ Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

⁶ Cfr. HOBBSAWM, Eric. *A Era das Revoluções - 1789-1848*, 7ª ed., São Paulo: Paz e Terra, 1989, pp. 321-332.

(França). Na Jurisprudência dos Conceitos, valoriza-se ao extremo o trabalho lógico-sistemático do jurista (neste sentido fala-se em um "direito dos juristas"), relegando-se a um segundo plano a positividade das normas concretas⁷. Já na Escola da Exegese, o papel do jurista resume-se a entender e dar vazão aos desígnios da lei e dos Códigos (elevados à condição de verdadeiros fetiches), enxergando nos atos do Poder Legislativo a única fonte de direito⁸. Neste contexto metodológico, direito e solidariedade eram termos que não diziam nada um ao outro.

A corrente metodológica que surge na segunda metade do século XIX para combater essas visões então hegemônicas do direito é de cunho marcadamente sociológico, representada pelo pensamento de autores como Ihering (precursor da Jurisprudência de Interesses que superou na Alemanha a Jurisprudência dos Conceitos) e Ehrlich (entusiasta da visão positivista-sociológica do direito). A partir da segunda metade do século XX, a metodologia jurídica começa a superar tanto o aprisionamento do direito nas leis e nos códigos (abandono da Escola da Exegese) quanto a abstração e o conceitualismo lógico da Jurisprudência dos Conceitos. A sociedade (e não mais o legislador estatal ou os sistemas conceituais concebidos pelos juristas) passa a ser o centro de gravidade da ciência jurídica⁹, e com isso o conceito de solidariedade social sai da penumbra e assume um caráter central nos estudos jurídicos.

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 o Estado e a sociedade civil.

A decadente ideologia do liberalismo burguês, fundada numa profunda desconfiança contra o poder soberano, havia valorizado ao máximo a concepção individualista da sociedade. Nesta doutrina, a "solidariedade do grupo" era um corpo estranho, pois o eixo fundamental era a relação indivíduo-Estado. Como sintetiza Paulo Bonavides, "a Constituição [liberal-burguesa], que não podia evitar o Estado, ladeava, contudo, a Sociedade,

⁷ Cfr. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, tradução de Marcelino Rodríguez Molinero, Barcelona: Ariel, 1994, pp. 31-56.
⁸ Cfr. COING, Helmut. *Elementos Fundamentais da Filosofia do Direito*, tradução de Elisete Antoniuk, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, pp. 314-320.
⁹ Ao dissertar sobre a transição da Jurisprudência dos Conceitos para a Jurisprudência dos Interesses, Larenz (*op. cit.*, pp. 67-70) observa que a obra de Ihering, não obstante se mostre ambígua em muitos aspectos, logrou substituir o legislador pela sociedade, como centro de gravidade da Ciência do Direito. A sociedade é concebida como uma cooperação para fins comuns, cuja essência é o fomento mútuo dos fins de todos os seus membros. Percebe-se claramente que a noção de solidariedade a partir de então ganharia uma importância muito maior no quadro de reflexões dos juristas.

para conservá-la por esfera imune ou universo inviolável de iniciativas privadas"¹⁰.

O discurso solidarista abandona a visão de uma sociedade de indivíduos que se sujeitam aos desígnios de um legislador estatal. A idéia que passa a ganhar força é a de autonomia de classes e grupos sociais e profissionais, que são tão sujeitos quanto o Estado no quadro das fontes do direito. A seguinte passagem da obra de León Bourgeois ilustra muito bem a substituição no início do século XX do paradigma liberal-burguês (proteção do indivíduo contra o poder e o Estado) pelo paradigma da solidariedade:

"Não é, então, entre o homem e o Estado ou a sociedade que se põe o problema do direito e do dever; é entre os homens eles mesmos, mas entre os homens concebidos como associados a uma obra comum e obrigados uns com os outros pelos elementos de um objetivo comum."¹¹

O discurso jurídico solidarista, fortemente presente em autores do início do século XX como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch¹², 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 Estado¹³. A emergência dos seguros sociais está intimamente ligada com a idéia de solidariedade¹⁴.

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. Nabuco, em seu célebre manifesto sobre o abolicionismo, afirma que a escravidão, dentre outras ignomínias, "é ilegítima em face do progresso das idéias morais de cooperação e solidariedade"¹⁵.

Citando um discurso tipicamente solidarista de Rui Barbosa, José Fernando Farias relaciona tal postura com as iniciativas políticas do jurista baiano no que se refere a programas de casa de operários, instrução popular, higiene pública, trabalho de menores, salário mínimo etc.¹⁶

¹⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 203-204.

¹¹ *Apud* FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 191.

¹² Cfr. FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, pp. 221-274.

¹³ Vide NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 1998, pp. 49-54.

¹⁴ Citando a doutrina francesa, José Fernando Farias afirma que a "sociedade seguradora" foi concebida como "um vasto sistema de seguro coletivo visando a prevenir e sobretudo reparar, graças à criação de um dever jurídico de solidariedade, as conseqüências nefastas resultantes da superveniência de um certo número de riscos sociais" (FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 192).

¹⁵ NABUCO, Joaquim. *O Abolicionismo*, Recife: Massangana, 1988, p. 114.

¹⁶ Diz o discurso de Rui Barbosa das primeiras décadas do século XX: "Já não se vê na sociedade um mero agregado, uma justaposição de unidades individuais, acasteladas cada

Após uma longa fase de crescimento econômico e prosperidade social (1947 a 1973)¹⁷, o Estado Social e o Estado do Bem-estar entraram em crise em meio ao desequilíbrio fiscal que assolou os países desenvolvidos nas décadas de 70-80 do século passado¹⁸. Ademais dos problemas orçamentários, o Estado do Bem-estar apresentava um sério déficit de autonomia política dos cidadãos, na medida em que os aparelhos burocráticos e seus programas assistenciais impunham sérias restrições à autodeterminação dos indivíduos, cada vez mais tutelados e impedidos de conduzirem com autonomia seus projetos pessoais de vida. A crítica de Habermas é certa ao constatar que enquanto o paradigma liberal julgava que a justiça social seria atingida pela busca dos interesses privados dos indivíduos de forma livre e sem peias, o paradigma do Estado Social julgava que essa busca destruiria a justiça social se não fosse tutelada e restringida pelas intervenções estatais, mas em ambos os paradigmas a justiça social é excessivamente relacionada à proteção jurídica da esfera privada dos indivíduos (status negativo, a "liberdade dos modernos" na célebre expressão de Constant) em detrimento da autonomia pública dos atores sociais¹⁹.

A partir de então, restou claro que o valor da solidariedade não poderia se identificar com o assistencialismo estatal e com os mecanismos previdenciários do Estado do Seguro Social. Conforme observa Farias, isso supõe uma autonomia cada vez mais acentuada da sociedade civil e dos grupos sociais, responsáveis por compor uma "trama de solidariedades existentes na sociedade"²⁰.

Nos tempos atuais de globalização econômica²¹, esvaecimento dos Estados nacionais e desconfiança generalizada contra práticas intervencionistas do Poder Público, o discurso solidarista encontra bastante vitalidade em programas de cidadania ativa²² e principalmente em programas relacionados ao fomento da chamada "economia solidária". Em 1999, a Campanha da Fraternidade da Igreja Católica adotou o tema "Por que Desemprego?",

qual no seu direito intratável, mas uma entidade naturalmente orgânica, em que a esfera do indivíduo tem por limites inevitáveis, de todos os lados, a coletividade. O direito vai cedendo à moral, o indivíduo à associação, o egoísmo à solidariedade humana." (apud FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 192)

¹⁷ Cfr. HOBBSAWM, Eric. *Era dos Extremos - o Breve Século XX (1914-1991)*, São Paulo: Companhia das Letras, 1995, pp. 266 e ss.

¹⁸ Cfr. O'CONNOR, James. *A Crise Fiscal do Estado*, tradução de João Maia, São Paulo: Paz e Terra, 1977.

¹⁹ Cfr. nosso *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 79-82.

²⁰ FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 186.

²¹ Cfr. FURTADO, Celso. *O Capitalismo Global*, 2ª ed., São Paulo: Paz e Terra, 1998; e STIGLITZ, Joseph E. *El Malestar en la Globalización*, Madrid: Taurus, 2002.

²² A Reforma Universitária atualmente em processo de discussão no Brasil prevê alguns tipos de programas em que universitários da rede pública gratuita deverão se engajar em missões de alfabetização e educação de populações rurais de regiões desfavorecidas.

relacionando explicitamente o combate ao desemprego com o desenvolvimento de formas institucionais de economia solidária.

A economia solidária não pretende rivalizar com o modo de produção capitalista, mas tira proveito do fato de que o capitalismo contemporâneo não consegue inserir em suas instituições formais toda a população economicamente ativa. O setor da economia solidária abrange diversas práticas de cooperativismo e autogestão (cooperativas de crédito, de produção, de consumo). Segundo Paul Singer, atualmente dez por cento da população mundial participa de algum tipo de cooperativa ou de outras formas de economia solidária, como agências de microcrédito, redes de comércio justo etc.²³

Conforme observa Márcio Pochmann²⁴, a economia solidária desenvolveu-se no Brasil graças ao aparecimento nas últimas décadas de um crescente excedente de mão-de-obra decorrente da estagnação econômica, da precarização da antiga classe operária industrial e do desaburguesamento da classe média. Da união deste excedente de mão-de-obra com um grupo de militantes sociais engajados na busca de formas alternativas de geração de trabalho e renda nasceu o movimento da economia solidária, que atualmente conta com o apoio da Secretaria Nacional de Economia Solidária vinculada ao Ministério do Trabalho e do Emprego.

A criação da Secretaria Nacional de Economia Solidária constitui uma importante iniciativa governamental de apoio e fomento a práticas de solidariedade. Na seção 4 do presente estudo, explicitar-se-ão os importantes papéis do Direito Tributário na tarefa de preservar e incrementar as práticas solidárias no seio da sociedade. As imunidades reservadas a instituições de assistência social sem fins lucrativos são um claro exemplo disso.

Até aqui, viu-se de uma forma sintética como surgiu e se impôs o discurso jurídico solidarista nas sociedades contemporâneas. Também se abordaram as formas mais visíveis pelas quais se pratica atualmente a solidariedade social. Mas é preciso não perder de vista a seguinte questão: estará o valor da solidariedade efetivamente protegido pelas instituições que compõem a estrutura básica das sociedades contemporâneas? Em outras palavras: o valor da solidariedade deve simplesmente ser praticado mais ou menos episodicamente pelos indivíduos e pelo Estado, ou deve estar gravado de forma efetiva nas instituições mais importantes para o desenvolvimento da vida dos cidadãos?

De nossa parte, pensamos que se a estrutura básica da sociedade (instituições centrais da vida política, familiar, econômica e cultural) solapa de maneira gritante o valor da solidariedade, este nunca será verdadeiramente

²³ Cfr. SINGER, Paul. *Introdução à Economia Solidária*, São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2003.

²⁴ POCHMANN, Marcio. *Economia Solidária no Brasil: Possibilidades e Limites*, disponível no site www.gabeira.com.br.

reabilitado mediante as práticas sociais anteriormente comentadas. Vejamos, na seção a seguir, de que forma o valor da solidariedade pode ser incorporado (ou solapado) na construção das instituições fundamentais de uma sociedade contemporânea.

3. O Papel da Solidariedade na Teoria da Justiça de John Rawls

Os textos constitucionais citados no início da seção anterior demonstraram que um dos objetivos fundamentais das nações contemporâneas é construir uma *sociedade livre, justa e solidária*. Pois bem. 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 da sociedade entendemos o que Rawls denomina de "estrutura básica"²⁵: 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.

Suponhamos que as estatísticas demonstrem que na Suécia há um número muito baixo de entidades de assistência social sem fins lucrativos, de organizações não governamentais e de voluntários alistados em programas humanitários. Suponhamos que as estatísticas demonstrem que esses números no Brasil atual são muito mais altos, e cada vez mais crescentes. Suponhamos também que as estatísticas demonstrem que o brasileiro é muito mais receptivo do que o sueco a campanhas de doações de alimentos (do tipo doe um quilo de alimento e ganhe meia entrada em salas de cinema e de teatro). Levando em conta a estrutura social básica atual dos dois países, alguém afirmaria - com base nas estatísticas acima - que a sociedade brasileira é mais solidária que a sueca?

Tendo essa reflexão em mente, julgamos necessário expor - ainda que brevemente - os dois princípios de justiça que segundo John Rawls²⁶ seriam

²⁵ RAWLS, John. *O Liberalismo Político*, tradução de Dinah de Abreu Azevedo, 2ª ed., São Paulo: Ática, 2000, pp. 309-311.
²⁶ Cfr. RAWLS, John. *O Liberalismo Político*, tradução de Dinah de Abreu Azevedo, 2ª ed., São Paulo: Ática, 2000; e, do mesmo autor, *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 1997.

os escolhidos por pessoas morais livres e iguais para governarem a estrutura básica de uma democracia constitucional.

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 justiça²⁷), 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 cidadãos²⁸, 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. Pois uma sociedade de pessoas livres e iguais consiste num sistema equitativo de cooperação, um sistema em que todos os que cooperam devem beneficiar-se da forma apropriada.

Não abordaremos aqui o conjunto de premissas filosóficas e justificativas metodológicas que estão por detrás da escolha dos dois princípios de justiça de John Rawls²⁹. Para os propósitos do presente estudo, importa efetivamente apresentar tais princípios e demonstrar como os mesmos garantem a efetividade da solidariedade entre cidadãos considerados livres e iguais.

O primeiro princípio de justiça é o seguinte: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais amplo sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades básicas para todas as outras pessoas da sociedade. Por liberdades básicas são entendidas as liberdades políticas (direito de votar e ser votado), as liberdades de pensamento, expressão e religiosa, a liberdade de associação, a liberdade de ir e vir, a inviolabilidade da integridade física e moral. Trata-se de condições institucionais essenciais para o desenvolvimento e exercício pleno das capacidades morais dos cidadãos.

Diferentemente do que ocorre com os bens ou com a renda pessoal, essas liberdades fundamentais devem ser divididas entre os indivíduos de forma rigorosamente igual, pois nada é capaz de justificar que um indivi-

²⁷ Cfr. nosso *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1999, pp. 11-18.
²⁸ A filosofia política da contemporaneidade deve responder a uma questão fundamental: "como é possível existir, ao longo do tempo, uma sociedade justa e estável de cidadãos livres e iguais, mas que permanecem profundamente divididos por doutrinas religiosas, filosóficas e morais razoáveis?" (RAWLS, John. *O Liberalismo...*, pp. 45-46).
²⁹ Para uma síntese dessas questões, vide nosso *Justiça, Igualdade...*, pp. 41-63.

duo tenha um conjunto maior dessas liberdades em comparação com outro indivíduo da mesma sociedade de indivíduos *livres e iguais*.

Esse princípio não teria a força e a importância que tem se não fosse a seguinte advertência de Rawls: as liberdades fundamentais não podem ser simplesmente *formais*. De um ponto de vista formal, tanto um rico e influente líder empresarial quanto um desempregado desqualificado têm a mesma liberdade política de votar e ser votado, a mesma liberdade de expressão e associação. Mas de um ponto de vista efetivo e material, a liberdade de um é infinitamente desigual da liberdade de outro. Rawls percebe claramente que a ignorância, a pobreza e a carência de meios materiais fazem com que o provento que as pessoas tiram de suas liberdades seja muito desigual.

Por isso, 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"³⁰. Para preservar o valor equitativo das liberdades fundamentais, é necessário, por exemplo, garantir a todos os indivíduos condições adequadas de um ensino gratuito e de qualidade (sem as quais a liberdade de pensamento e de expressão por exemplo perdem toda substância), bem como medidas que impeçam o abuso do poder econômico nos processos eleitorais³¹.

Agora vejamos o segundo princípio de justiça, que se aplica à distribuição de bens primários como os poderes e prerrogativas de posições e cargos públicos ou privados, a renda, a riqueza e o patrimônio individuais. A divisão desses bens inevitavelmente será desigual, mas tal desigualdade somente será justa se: trazer o maior benefício possível para os menos favorecidos e estiver vinculada a cargos e posições abertos e acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.

Se os cargos e posições de maior prestígio e melhor remuneração estão abertos *formalmente* a todos, e são preenchidos conforme a capacidade, os talentos e os dotes de cada um, não se tem uma igualdade equitativa de oportunidades. O que se terá é uma sociedade liberal meritocrática, em que a igualdade de oportunidades significará "uma chance igual de deixar para trás os menos afortunados na busca pessoal de influência e posição social".

³⁰ RAWLS, John. *O Liberalismo...*, p. 383.

³¹ "(...) uma diretriz para garantir o valor equitativo parece ser a de manter os partidos políticos independentes das grandes concentrações de poder privado, tanto econômico quanto social, numa democracia de propriedade privada; e do controle estatal e do poder burocrático, num regime socialista liberal. Em qualquer desses casos, a sociedade deve arcar pelo menos com uma grande parte do custo de organizar e realizar o processo político, e deve regular a condução das eleições." (RAWLS, John. *O Liberalismo...*, p. 384)

Os cargos e posições, a renda e a riqueza podem e inevitavelmente são distribuídos desigualmente entre os cidadãos. O essencial é que a desigualdade de resultados se dê num contexto de igualdade equitativa de oportunidades. Existe igualdade equitativa de oportunidades quando a sociedade dispõe de meios de minimizar a influência (moralmente arbitrária) da desigual distribuição de dotes naturais entre os indivíduos, principalmente o fato de ter nascido numa posição social privilegiada (igualmente arbitrário de um ponto de vista moral). Ou seja, a igualdade equitativa de oportunidades não permite que a posição socioeconômica do indivíduo interfira de maneira determinante no sucesso da implementação de seus talentos e motivações. Programas sociais de educação e cultura destinados a desvanecer barreiras de classe e financiados com tributos desconcentradores de riqueza são alguns instrumentos que podem garantir a igualdade equitativa de oportunidades³².

Os conceitos centrais de "valor equitativo da liberdade" e de "igualdade equitativa de oportunidades" não são noções meramente teóricas, e sim princípios adotados por diversos textos constitucionais contemporâneos. O art. 3º da Constituição italiana de 1947 e o art. 9º da Constituição espanhola de 1978 explicitam de forma inequívoca a superação da concepção meramente formal dos princípios supremos de igualdade e liberdade³³.

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 vida³⁴. 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 fa-

³² RAWLS, John. *Uma Teoria...*, pp. 306-307.

³³ Art. 3º da Constituição italiana: "(...) Constituí obrigação da República suprimir os obstáculos de ordem econômica e social que, limitando de fato a liberdade e a igualdade dos cidadãos, impedem o pleno desenvolvimento da pessoa humana e a participação efetiva de todos os trabalhadores na organização política, econômica e social do país." Art. 9º, item 2 da Constituição espanhola: "Compete aos poderes públicos promover as condições para que a liberdade e a igualdade do indivíduo e dos grupos em que este se integra sejam reais e efetivas, e remover os obstáculos que impeçam ou dificultem sua plenitude e propiciar a participação de todos os cidadãos na vida política, econômica, cultural e social."

³⁴ RAWLS, John. *Uma Teoria...*, *ibidem*, p. 103.

vorecidos, 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 sociedade³⁵.

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

São duas as conclusões desta seção: 1. a solidariedade social é um elemento essencial e indissociável das contemporâneas teorias materiais da justiça, concebidas para se aplicarem à estrutura básica de sociedades de indivíduos livres e iguais, mas com distintas preferências morais e visões de mundo e 2. o valor central e estrutural da solidariedade social no conceito de uma sociedade democrática bem-ordenada extravasa em muito as manifestações mais visíveis de assistência social praticadas por indivíduos e organizações não governamentais. Essas manifestações devem ser apoiadas e incentivadas pelos Poderes Públicos (inclusive pelo Direito Tributário como se verá a seguir), mas seria um erro radicar nas mesmas o principal índice de solidariedade presente nas relações sociais.

4. O Estado Fiscal, o Dever Solidário de contribuir e a Capacidade Contributiva

A presente seção buscará demonstrar que o tributo (mais especificamente o imposto) é uma instituição central do Estado contemporâneo, e que a doutrina européia radica exatamente na solidariedade social o fundamento do dever constitucional de pagar impostos. Vale dizer, a presente seção procurará pôr de manifesto a íntima e direta relação entre Estado contemporâneo, tributo e solidariedade.

A medida que iam se formando os Estados Modernos, os monarcas percebiam que as receitas espontâneas arrecadadas da nobreza e os recursos eventuais obtidos em pilhagens e assaltos já não se mostravam suficientes para o custeio da expansão territorial de seus domínios. Abria-se assim o caminho para a instituição de prestações constantes e obrigatórias a serem exigidas dos cidadãos, o que contudo tropeçava na filosofia política antiga e medieval, na qual o tributo era sinônimo de sujeição e espoliação de um povo por outro. As imunidades e os privilégios fiscais dos homens livres, principalmente dos componentes da nobreza e da Igreja, eram parte funda-

³⁵ Para uma avaliação das condições atuais da sociedade brasileira à luz dos princípios de justiça de Rawls, principalmente à luz do princípio solidário da diferença, vide nosso *Justiça, Igualdade...*, pp. 102-105.

mental da idéia mais ampla de liberdade estamental, a forma de liberdade presente no chamado Estado Patrimonial³⁶.

Como os homens livres e detentores de renda e riqueza não aceitavam obrigar-se a entregar ao Estado uma parte de seu sagrado patrimônio, e como os escravos, servos e outros subjugados não tinham capacidade de contribuir ainda mais, desenvolveu-se a noção de representatividade, de auto-imposição, de livre consentimento da tributação, que marcará desde então de maneira indelével a ordem constitucional das nações ocidentais (universalidade do princípio da legalidade tributária, que como visto não é de ordem meramente formal).

Surge então, contemporâneo às revoluções liberais do final do século XVIII, o Estado Fiscal. Nele são visíveis três radicais mudanças econômicas e políticas, como observa Sousa Franco³⁷: a drástica liquidação do patrimônio principalmente imobiliário do Estado e da Igreja (e sua transferência às mãos produtivas da burguesia), a nova estruturação do sistema de produção (valorização da atividade empreendedora-empresarial e da riqueza mobiliária em detrimento da terra como fator de produção) e a afirmação do tributo como dever fundamental de cidadania no contexto de uma nova dimensão do princípio da igualdade de todos perante a lei (fim dos privilégios odiosos das imunidades fiscais do patrimonialismo pretérito).

A igualdade política da modernidade, a representatividade e o tributo são noções estreitamente relacionadas, tendo nascido (ou pelo menos adquirido suas características mais marcantes) no contexto das revoluções liberais do século XVIII. Ricardo Lobo Torres relaciona tais conceitos afirmando que o imposto em sua feição moderna é uma típica invenção da burguesia, que incide sobre a renda e a riqueza obtida pelo exercício da livre-iniciativa econômica, nos limites do consentimento do cidadão³⁸.

Mas o Estado Fiscal³⁹ apresenta duas fases ou períodos bem distintos: numa primeira fase (fim do século XVIII e século XIX), é comedido o vulto das receitas fiscais, tributam-se mais levemente as atividades empresariais e os rendimentos do trabalho e gravam-se preferencialmente a riqueza das classes agrárias e o consumo. Uma característica política marcante dessa fase é uma ligação direta entre a representatividade cidadã e o tributo: os eleitores (e mais ainda os que podiam se candidatar a cargos políticos - os eleitores de segundo grau) eram somente aqueles que possuíam renda e riqueza, ou seja, os contribuintes que financiavam o Estado por meio do tributo (sistema do voto censitário que perdurou por décadas a fio).

³⁶ Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991, pp. 33-38.

³⁷ FRANCO, António Luciano de Sousa. *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1974, p. 437.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 108.

³⁹ Casalta Nabais procede a uma exaustiva descrição e interpretação do Estado Fiscal em sua obra *O Dever Fundamental de pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 1998, pp. 191-221.

Na segunda fase do Estado fiscal (século XX, principalmente após a 1ª Guerra Mundial), afirma-se o sufrágio universal (o eleitor não mais se confunde com o contribuinte); as receitas fiscais avultam enormemente pois o Estado passa a garantir direitos sociais positivos; o orçamento estatal passa a constituir peça fundamental da política macroeconômica de planejamento anticíclico, e o imposto passa a ganhar outras funcionalidades que não a meramente arrecadatória (extrafiscalidade crescente).

O jurista alemão Josef Isensee sintetizou em algumas notas as características mais marcantes do Estado Fiscal⁴⁰. No Estado Fiscal, as necessidades públicas são eminentemente satisfeitas pelo Estado e suas divisões, e não por serviços prestados diretamente pelos próprios cidadãos; os encargos em dinheiro exigidos dos cidadãos para custear as atividades da nota anterior deixam de ser esporádicos (como ocorria no Estado Patrimonial) e passam a ser regulares e estáveis; as novas funções assumidas pelos Estados contemporâneos provocam a necessidade crescente de recursos, tornando o imposto uma instituição política fundamental; sendo uma prestação compulsória, o imposto traz em si a marca da *soberania* do Estado (lembre-se que a legalidade tributária garante o livre consentimento em relação ao imposto pelo voto da maioria e não pela vontade de cada um dos contribuintes); as taxas e outros tributos "causais" ou "contraprestacionais" constituem uma parcela muito pequena das receitas públicas do Estado Fiscal, figurando o imposto como o tributo por excelência, cuja receita é aplicada livremente pelo Estado nos limites da lei orçamentária; as chamadas "receitas públicas originárias", oriundas de atividades empresariais desenvolvidas pelo Estado, são estranhas à filosofia do Estado Fiscal, que reserva a atividade econômica empresarial às forças privadas do mercado; o Estado fiscal respeita a propriedade e a autonomia privadas, a liberdade de iniciativa e de profissão, sendo que de seu exercício os indivíduos e empresas derivarão ganhos e resultados, os quais por sua parte renderão recursos tributários ao Estado; mas o Estado Fiscal não tem uma ideologia própria: tanto um Estado mínimo com baixa arrecadação e alta desigualdade social quanto um Estado com pesados tributos progressivos e desconcentradores de renda qualificam-se como *Estados Fiscais*; o funcionamento regular do Estado fiscal depende de que os tributos sejam exigidos em conformidade com princípios materiais tais como o da igualdade, o da capacidade econômica e o da vedação de efeito confiscatório (*manutenção das fontes impositivas*).

Mas qual o elo fundamental entre o Estado Fiscal e a solidariedade? Encontrar esse elo supõe, em primeiro lugar, entender o significado do princípio da capacidade econômica ou capacidade contributiva. Esse princípio

⁴⁰ Apud ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 38-40.

determina - de forma aparentemente simples e soando em tempos atuais quase como um truísmo banal - que o peso dos impostos seja distribuído entre os cidadãos de acordo com a capacidade econômica de cada um (sua renda, seu patrimônio, seu consumo). Mas implícita nesse princípio há a negação de uma série de parâmetros de distribuição das cargas públicas que foram utilizados no período anterior às revoluções liberais: condição e classe social, nacionalidade, religião etc. Por isso a capacidade econômica é um princípio tributário anunciado e defendido arduamente pelos economistas políticos da modernidade (como Adam Smith) e pelos movimentos revolucionários do século XVIII⁴¹.

O objetivo da presente discussão não é esmiuçar o conteúdo específico da capacidade contributiva nem derivar regras claras que indiquem de maneira inequívoca como devem ser estabelecidos e cobrados os tributos, mesmo porque isso não é tema a ser resolvido pela dogmática jurídica⁴², mas sim pela liberdade de conformação do legislador ordinário, cabendo ao Poder Judiciário um transparente controle de proporcionalidade de molde a evitar agressões ao núcleo essencial do princípio⁴³.

O relevante para a presente investigação sobre a solidariedade é entender como o Direito Tributário-constitucional contemporâneo fundamenta ou justifica a norma central da capacidade econômica. Há três possíveis maneiras de fundamentar ou justificar a capacidade econômica.

A primeira é a adotada pela economia política materialista de Adam Smith: os mais ricos, com maior capacidade econômica, devem arcar de forma preferencial com o financiamento do Estado, pois esse Estado existe ao fim e ao cabo para preservar sua propriedade e garantir o processo de acumulação de sua riqueza⁴⁴. O pai da economia política defende explicitamente o princípio da capacidade econômica⁴⁵ e explica seu fundamento de modo

⁴¹ Vide nosso *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*, pp. 183-188.

⁴² Vide TABOADA, Carlos Palao. "Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva", *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Madrid: Tecnos, 1976, pp. 388 e ss.

⁴³ Cfr. MOLINA, Pedro Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 23-194.

⁴⁴ Afirma Smith em sua mais conhecida obra da segunda metade do século XVIII: "Somente sob a proteção do magistrado civil, o proprietário dessa propriedade valiosa - adquirida com o trabalho de muitos anos, talvez de muitas gerações sucessivas - pode dormir à noite com segurança (...) É, pois, a aquisição de propriedade valiosa e extensa que necessariamente exige o estabelecimento de um governo civil. Onde não há propriedade, ou, ao menos, propriedade cujo valor ultrapasse o de dois ou três dias de trabalho, o governo civil não é necessário. (...) Os ricos, em particular, necessariamente se interessam em manter essa ordem de coisas, já que só ela é capaz de assegurar-lhes a posse de suas próprias vantagens (...) O governo civil, na medida em que é instituído para garantir a propriedade, de fato é para defesa dos ricos contra os pobres, ou daqueles que têm alguma propriedade contra os que não possuem propriedade alguma." (SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*, São Paulo: Nova Cultural, 1988, pp. 16-19)

⁴⁵ *Ibidem*, p. 100.

implícito na seguinte passagem: "As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade."⁴⁶ Podemos chamar essa fundamentação de "teoria (nua e crua) do benefício".

A segunda possibilidade de fundamentação do princípio da capacidade contributiva é eminentemente econômica. Trata-se da "teoria do sacrifício igual" baseada na premissa de que os recursos econômicos agregam-se à renda ou ao patrimônio de um indivíduo segundo uma curva decrescente de utilidade marginal⁴⁷. O entendimento de tal teoria é intuitivo: se um indivíduo com renda de R\$ 2 mil mensais e outro indivíduo com renda mensal de R\$ 20 mil recolhem o mesmo valor em reais a título de imposto de renda (por exemplo R\$ 200 por mês⁴⁸), o sacrifício do primeiro é muito maior que o sacrifício do segundo. Isso afasta a *capitação* ou tributação fixa, e demanda a tributação proporcional. Segundo diversos economistas, a capacidade econômica baseada no "sacrifício igual" implicaria tendencialmente a adoção de alíquotas progressivas, o que é sujeito a diversas controvérsias microeconômicas e matemáticas⁴⁹.

No Direito Constitucional-tributário contemporâneo de diversos países, consolidou-se uma terceira justificação da capacidade econômica: exatamente a que fundamenta dito princípio na *solidariedade social*. Na Alemanha⁵⁰, na Espanha⁵¹ e na Itália⁵², os juristas e as Cortes Constitucionais compreendem a capacidade econômica como o parâmetro preferencial (mas não o exclusivo) para fazer atuar no Direito Tributário o princípio da igualdade, o que

⁴⁶ *Ibidem*, p. 100.

⁴⁷ Vide BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 202-211; e LAPATZA, J.J. Ferreira. "Justicia Tributaria", *Revista de Direito Tributário*, n° 46, São Paulo, s/d, pp. 7 e ss.; e TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. II, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 293-300.

⁴⁸ A utilidade dessa quantia é obviamente muito maior para o primeiro do que para o segundo indivíduo.

⁴⁹ Vide MUSGRAVE, Richard. *Teoria das Finanças Públicas*, vol. I, São Paulo: Atlas, 1973, p. 35.

⁵⁰ Vide MOLINA, Pedro Herrera. *Op. cit.*, pp. 92-101; e TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, p. 301.

⁵¹ Vide o acórdão do Tribunal Constitucional n° 76 de 1990 e as seguintes obras: SERRANO, Carmelo Lozano. *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: Civitas, 1990, pp. 33 e ss.; GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 1993; DORADO, Francisco García. *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, Madrid: Dykinson, 2002, pp. 34-37; e ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *Op. cit.*, p. 133.

⁵² Vide MOSCHETTI, Francesco. "La Capacidad Contributiva", in AMATUCCI. *Trattato di Diritto Tributario*, vol. I, Pádua: Cedam, 1994, p. 227.

é visto como uma "projeção do princípio da solidariedade social sobre a repartição das cargas públicas"⁵³.

Isso não é de se estranhar, haja vista que também o dever constitucional de contribuir ao financiamento dos gastos públicos é visto como um *dever de solidariedade*. Ricardo Lobo Torres é contundente ao afirmar: "A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental."⁵⁴

Do Estado Fiscal decorre a imprescindibilidade do tributo, e a partir dessa imprescindibilidade delinea-se o dever fundamental de pagar *impostos* (o tributo por excelência no contexto do Estado Fiscal). Na formulação de Casalta Nabais, "como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício para os cidadãos*, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em *estado fiscal*"⁵⁵ (grifos do autor).

Casalta Nabais não fundamenta explicitamente o "dever fundamental de pagar impostos" no princípio da solidariedade social, mas a maioria da doutrina italiana e espanhola assim o faz. Francesco Moschetti afirma que o dever de todos de contribuir aos gastos públicos (art. 53 da Constituição italiana) é uma especificação do dever genérico de solidariedade econômica, política e social (art. 3º da Constituição italiana)⁵⁶. De sua parte, o Tribunal Constitucional espanhol afirmou, dentre outros nos Acórdãos 37/1987 e 76/1990, que o dever de contribuir estabelecido no art. 31 da Constituição espanhola encontra substrato no dever de solidariedade e nos objetivos sociais previstos no já comentado art. 9º da Constituição espanhola.

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 íntimas com o valor da solidariedade. No caso de Rawls, os conceitos essenciais de "valor equitativo das liberdades políticas" e de "igualdade equitativa de oportunidades" dependem em geral da tributação progressiva sobre heranças e doações e, em alguns casos, da tributação progressiva sobre a renda⁵⁷. 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)⁵⁸.

⁵³ MOLINA, Pedro Herrera. *Op. cit.*, p. 94.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, p. 181.

⁵⁵ Cfr. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 679.

⁵⁶ MOSCHETTI, Francesco. *Op. cit.*, p. 226.

⁵⁷ RAWLS, John. *Uma Teoria...*, pp. 306-307.

⁵⁸ Deixando bem clara sua postura de crítica ao utilitarismo, afirma Rawls: "Os impostos sobre heranças e a tributação progressiva da renda, por exemplo, não decorrem da ideia

Ronald Dworkin também reserva um papel central ao sistema de impostos em sua teoria sobre a "igualdade de recursos" (contraposta à igualdade de bem-estar e à igualdade de resultados)⁵⁹.

5. Contexto Brasileiro

No Brasil, talvez pela tradição positivista hegemônica na doutrina do Direito Tributário das últimas décadas, talvez pelo longo período de autoritarismo que se seguiu ao golpe de Estado de 1964 que gerou como reação uma excessiva postura garantista conferida ao Direito Tributário, ou talvez pela reduzida abertura da maioria da doutrina a contatos e investigações da doutrina e jurisprudência estrangeiras, a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um *dever fundamental de pagar impostos* poderão causar espécie e ser mal compreendidos.

Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma "desculpa" ou um "pretexto" para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar. A probabilidade dessas ilações alarmistas aumenta ainda mais tendo em conta a alta e crescente carga tributária vigente no País na última década, aliada a uma concepção já arraigada no senso comum e em setores da academia segundo a qual o tributo é essencialmente abusivo, uma norma de "rejeição social", que agride os direitos do cidadão e que não se diferencia bem dos preceitos sancionadores⁶⁰.

de que os indivíduos têm funções de utilidade semelhantes que satisfazem o princípio de valor marginal decrescente. O objetivo do setor de distribuição não é, evidentemente, maximizar o saldo líquido de satisfação, mas estabelecer instituições básicas justas." (RAWLS, John. *Op. cit.*, p. 309)

⁵⁹ Vide nossa obra *Justiça, Igualdade...*, pp. 85-100.

⁶⁰ A obra *Teoria da Imposição Tributária*, de Ives Gandra Martins, parte da existência de "normas naturais que regem as relações econômicas da sociedade" (p. 73) que devem "fluir naturalmente, cabendo ao Estado o mínimo de interferência na sua fluência natural" (p. 406). A partir deste pano de fundo, concebe o contribuinte como "o sujeito mais debilitado da relação tributária" que deve se precaver contra "as lanças penetrantes do sujeito ativo" (p. 57). Por definição, o tributo conteria uma parte destinada ao que é objetivamente necessário ao Estado, e outra parte para "o que constitui desperdício estatal" (p. 408). A consequência da visão ultraliberal é "dever ser o direito fiscal interpretado da forma mais favorável ao sujeito mais fraco da relação tributária" (p. 208) e uma postura metodológica singular de identificação do tributo com uma espécie de norma punitiva: "até o presente, todo o estudo do direito tributário tem sido feito a partir da concepção de que seu núcleo é o tributo, quando, em verdade, o é a obrigação tributária, de tributo e sanção constituída" (p. 408). Tributo e sanção teriam "uma natureza intrinsecamente semelhante" (p. 192). In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed., São Paulo: LTr, 1998.

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 arrecadatório, o que dava um caráter formal e instrumental ao dever de receber 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 Estado⁶¹ e reduzia drasticamente a possibilidade de o contribuinte proteger-se da tributação com base em princípios materiais de justiça.

Vitor Faveiro, que concebe o dever de contribuir como "um dever ético-social inato da pessoa humana decorrente da qualidade de ser naturalmente social", delinea um amplo e exigente conjunto de direitos e garantias definidores do que chama de "Estatuto do Contribuinte"⁶².

Prosseguindo no contexto brasileiro, vejamos na seção a seguir, a partir da análise do texto constitucional-tributário, as relações explícitas e implícitas entre Direito Tributário e solidariedade, e até que ponto o legislador ordinário vem explorando efetivamente tais relações.

5.1. As desprestigiadas normas de "Direito Tributário Solidário" da Constituição de 1988

Historicamente, as instituições básicas da sociedade brasileira têm a marca da exclusão e da desigualdade social. Basta citar três dados: fomos o último País do mundo a abolir formalmente a escravidão⁶³, temos atualmente uma das piores distribuições de renda do planeta⁶⁴, e nunca se realizou no País uma efetiva reforma agrária nos moldes vivenciados pelos países desenvolvidos. A queda do regime militar ditatorial em 1984 e as duas últimas décadas de governo civil e eleições periódicas infelizmente não lograram modificar a estrutura profundamente excludente da sociedade brasileira.

À luz da Constituição de 1988 e das construções das seções anteriores do presente trabalho, vejamos o que pode fazer o Direito Tributário brasileiro em prol da solidariedade social. E à luz da atividade legislativa da última década, vejamos como o legislador ordinário tem se omitido em tal tarefa.

⁶¹ Cfr. SERRANO, Carmelo Lozano. *Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos*, Madrid: Tecnos, 1988, pp. 23-37.

⁶² FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte. A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

⁶³ Sendo que ainda persistem focos isolados de trabalho escravo em diversos grotões do País, conforme inúmeros relatórios do Ministério do Trabalho e Emprego.

⁶⁴ A extrema desigualdade é tanto entre regiões quanto entre grupos e classes sociais.

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 verificado pelo controle de constitucionalidade a cargo do Poder Judiciário.

De maneira bem realista, o Tribunal Constitucional espanhol afirmou em 1992 que "o princípio da capacidade econômica não é um axioma do qual se possam extrair, por simples dedução lógica, conseqüências positivas, precisas e concretas, sobre a particular regulação de cada figura tributária". Ou seja, em vão a dogmática jurídica buscará impor ao legislador uma camisa-de-força para a concretização da capacidade econômica em cada caso concreto⁶⁵. Contudo, aduziu o Tribunal Constitucional espanhol no mesmo julgado que a ampla liberdade de configuração do legislador ordinário pode vir a extravasar os limites materiais do poder de tributar naqueles casos em que a capacidade econômica gravada pelo tributo não seja nem real nem potencial, e sim *inexistente ou fictícia*⁶⁶.

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). Por isso, diversas Constituições contemporâneas afirmam a capacidade econômica ao mesmo tempo em que exigem que o sistema tributário seja "inspirado em critérios de progressividade" (art. 53 da Constituição italiana), seja "justo e inspirado nos princípios de igualdade e progressividade" (art. 31 da Constituição espanhola).

Dentro do conjunto do sistema tributário, o imposto sobre a renda das pessoas físicas é o maior responsável por fazer avançar ou retroceder a capacidade econômica e, por conseqüência, a solidariedade social. Por isso a Constituição portuguesa de 1976, após dispor no art. 106 que o sistema fiscal buscará uma distribuição justa da renda e da riqueza, avançou normas mais específicas para o imposto de renda das pessoas físicas, que deverá ser

⁶⁵ Palao Taboada comenta e explica a inviabilidade de tal tarefa a que se propôs a dogmática italiana dos anos 60 e 70. Cfr. TABOADA, Carlos Palao. "Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva", *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, vol. II, Madrid: Tecnos, 1976, pp. 388 e ss.

⁶⁶ Trata-se do Acórdão n° 221, de 1992. Vide TRUYO, Antonio M. Cubero & BERRO, Florián García. *El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, 2ª ed., Sevilla: Mergablum, 2001, p. 25.

progressivo e ter em conta as necessidades e os ingressos do conjunto da unidade familiar.

O Tribunal Constitucional espanhol já reconheceu o papel central e paradigmático do IRPF no quadro de um sistema tributário justo e progressivo, tendo por isso mesmo condenado (assim como se passou na Itália e Alemanha) o sistema de tributação conjunta que discriminava os contribuintes reunidos numa família⁶⁷. É aplicável a todos os sistemas jurídico-tributários contemporâneos a afirmação do português Sérgio Vasques de que "a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva é fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central"⁶⁸, pois um dos aspectos centrais do Estado fiscal é exatamente a construção de um imposto pessoal de rendimento como centro da relação particular - Estado⁶⁹.

Pois bem. O imposto de renda da pessoa física no Brasil, que segundo a Constituição deveria ser *geral, universal e progressivo* (art. 153, § 3º), revela o descaso do legislador ordinário (que quase sempre se limita a ratificar as medidas provisórias elaboradas pelos técnicos do Ministério da Fazenda) para com a capacidade econômica.

A *generalidade* do imposto é muito pouco efetiva, pois estão isentos desde 1996 os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a seus sócios e acionistas. A *progressividade* do imposto resume-se a uma dualidade de alíquotas (15% e 27,5%). E, para rematar seu extremo descaso, o legislador ordinário fixa limites de dedução com despesas familiares (dependentes, ensino) totalmente irreais e aquém dos valores gastos pelas famílias e a cada ano aumenta o valor arrecadado por força dos efeitos inflacionários que paulatinamente vão diminuindo em termos reais o mínimo vital preservado pelo imposto (faixa de isenção). A mudança de governo e de ideologia política ocorrida no final de 2002 não alterou em nada esse quadro de descaso e insensibilidade, tanto do Poder Executivo quanto do Legislativo.

O constituinte brasileiro foi um tanto ambíguo ao estabelecer no art. 145, § 1º que a capacidade econômica e a pessoalidade deveriam "sempre que possível" ser respeitadas pelos impostos. Se esses princípios são desprezados até mesmo pela legislação do IRPF, imposto no qual são *totais* as possibilidades de aplicação da pessoalidade e da capacidade econômica, uma visão conjunta do "sistema tributário" indicará naturalmente uma prevalência absoluta dos impostos e contribuições⁷⁰ incidentes sobre o consu-

⁶⁷ Cfr. GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. *Op. cit.*, pp. 59-76.

⁶⁸ VASQUES, Sérgio. *Os Impostos Especiais de Consumo*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 100.

⁶⁹ SANCHES, J.L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 205.

⁷⁰ A partir da Constituição de 1988, o governo federal passou a elevar gradativa e aceleradamente sua receita tributária lançando mão das chamadas "contribuições sociais" (incidentes, por exemplo, sobre a folha de salários, o lucro e a receita das empresas, bem como

mo de bens e serviços, com alíquotas extraordinariamente altas incidentes sobre serviços básicos como fornecimento de energia elétrica e telefonia.

O peso maior dado à tributação indireta provoca a inevitável *regressividade* do sistema fiscal brasileiro (os contribuintes com menor rendimento arcam com ônus proporcionalmente muito maiores do que os ônus impostos aos contribuintes com maior rendimento). Assim, se no âmbito do IRPF o ônus mais pesado recai sobre os altos assalariados que têm reduzidas possibilidades de deduções familiares, no âmbito da majoritária tributação indireta (impostos e contribuições sobre o consumo), o ônus mais pesado recai sobre os contribuintes menos favorecidos que consomem toda sua renda. Esses efeitos poderiam ser minorados pela seletividade que a Constituição de 1988 predica dos mais importantes impostos sobre o consumo (ICMS e IPI)⁷¹, mas a redução das alíquotas em função da essencialidade dos produtos nunca foi efetivamente implantada pelo legislador ordinário (que em verdade somente homologa as regras definidas pela Administração Tributária).

Se saímos do âmbito da tributação sobre a renda e o consumo e aproximamo-nos da tributação sobre o patrimônio, o quadro de incompreensão para com a capacidade econômica é o mesmo. O Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucionais as leis estaduais e municipais que instituíam alíquotas progressivas nos impostos sobre a propriedade de imóveis e prédios urbanos (IPTU), nos impostos sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e nos impostos sobre a transmissão de propriedade por ato oneroso *inter vivos* (ITBI). Considerou o STF que tais impostos têm natureza *real* e por isso a Constituição impede que os mesmos se deixem informar pela capacidade econômica do contribuinte⁷².

Recentemente o Governo Federal encampou um projeto de Emenda Constitucional (que redundou na Emenda 42, de 2003) que instituiu em âmbito nacional a progressividade de alíquotas do imposto estadual sobre

sobre as movimentações financeiras - CPMF) previstas pela Constituição nos arts. 149 e 195. Segundo a lógica e a teleologia da Constituição de 1988, o aumento da arrecadação de tais contribuições seria integralmente revertido no aumento das despesas públicas relacionadas estritamente aos direitos sociais (saúde, previdência, assistência). Contudo, o extraordinário aumento das receitas desses tributos não redundou na expansão ou na melhoria da qualidade das prestações públicas de seguridade social, pois, além dos escândalos de corrupção e desvios bilionários de verbas da seguridade social anunciados todos os anos, diversas emendas constitucionais promulgadas a partir de 1994 desvincularam formalmente uma parte substancial dessas receitas do destino previsto na Constituição originária.

⁷¹ Conforme arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III da Constituição.

⁷² Vide MOREIRA, Gilberto Ayres & GODOI, Marciano Seabra de. "Princípio da Progressividade", in GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 311-319. A progressividade de alíquotas do IPTU em função do valor do imóvel foi posteriormente permitida de forma expressa na Constituição Federal por meio da Emenda 29, de 2000.

heranças e doações, que atualmente não apresenta qualquer função extrafiscal de redistribuição de riqueza. O projeto foi rechaçado vigorosamente no Congresso Nacional, cujos representantes mais conservadores chegaram a afirmar que se tratava de uma medida "comunista" que visava a enfraquecer o direito de herança e o direito de propriedade⁷³.

A solidariedade no campo fiscal está estreitamente relacionada com o fenômeno da extrafiscalidade⁷⁴. 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.

No sistema tributário brasileiro, o imposto extrafiscal por excelência - e o que mais relações apresenta com a solidariedade social - é o imposto territorial rural de competência federal. A Constituição Federal de 1988 não poderia ter sido mais explícita quanto às profundas ligações desse imposto com a idéia de solidariedade social, e quanto às providências que deveriam tomar os Poderes Públicos para fazer valer tais ligações: "o imposto previsto no inciso VI [ITR] terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" (art. 153, § 4º da CF em sua redação original). Trata-se, não por acaso, do imposto mais desprestigiado pelo governo federal ao longo das últimas décadas, com arrecadação ínfima e um papel igualmente irrisório como instrumento efetivo da política de reforma agrária. A ponto de, recentemente, o governo federal ter reconhecido sua própria incapacidade para bem administrar o imposto e ter transferido tal competência para os municípios (EC 42 de 2003).

O imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana também teve seu papel extrafiscal expressamente reconhecido na Constituição de 1988, que determinou sua cobrança *progressiva no tempo* como instrumento de política urbana (art. 182, § 4º). Após 11 anos de tramitação no Congresso Nacional, foi sancionada em 2001 a Lei 10.257 (Estatuto das Cidades), que regulamenta o art. 182 da CF e em seu art. 7º regula em detalhes a utilização do IPTU *progressivo no tempo*. Tem-se aqui um típico caso de extrafiscalidade, em que o tributo incide diretamente na proteção "da segurança e do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental"

⁷³ Nos meios mais conservadores da sociedade brasileira, "solidariedade social" é vista como "inveja ressentida contra os ricos" e algumas instituições do Estado Fiscal (impostos progressivos sobre a renda, patrimônio e heranças) são consideradas como típicas do "bolchevismo".

⁷⁴ Cfr. NABAIS, Casalta. *O Dever Fundamental...*, pp. 629-670; e GODOI, Marciano Seabra de. "Extrafiscalidad y sus Límites Constitucionales", *Revista Internacional de Derecho Tributario da Associação Brasileira de Direito Tributário*, vol. 1, Belo Horizonte, 2004, pp. 219-262.

(art. 1º do Estatuto). A prática dos anos vindouros dirá se o destino do IPTU extrafiscal poderá ser diferente do destino mofino do ITR.

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. Uma das normas mais importantes desse conjunto é a que dispõe que a lei complementar estabelecerá um "adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas" (art. 146, III, c da Constituição), a par da norma que determina que "a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo" (art. 174, § 2º). Na seção 2 do presente estudo, viu-se que as cooperativas são a instituição mais desenvolvida da chamada "economia solidária", que por sua vez é a dimensão mais visível das possibilidades atuais do discurso solidarista.

Também aqui o legislador infraconstitucional demonstrou pouco interesse pelo Direito Tributário solidário contido na Constituição, e até o presente momento não regulamentou tais dispositivos constitucionais. Mas o Superior Tribunal de Justiça decidiu recentemente que, pelo menos de uma certa maneira, o dispositivo tem aplicabilidade imediata.

No Recurso Especial 591.298 (julgado pela 1ª Seção do Tribunal em 27.10.2004), a maioria dos Ministros acolheu o parecer doutrinário de Marco Aurélio Greco e decidiu que as contribuições do PIS e da Cofins não poderiam incidir sobre os atos cooperativos de uma cooperativa de crédito. A lógica do entendimento do referido doutrinador e dos Ministros que emitiram o voto majoritário parece-nos inatacável, e dispõe: "Se as pessoas físicas isoladamente consideradas podem celebrar empréstimos civis que renderão juros ou aplicar no mercado financeiro seus recursos e com isto obter rendimentos que não são alcançados pela incidência do PIS e da Cofins, o simples fato de reunirem-se em cooperativa não altera o regime tributário de tais juros ou rendimentos" (voto do Relator no REsp 591.298, DJ 07.03.2005). Afinal, haveria clara afronta ao cooperativismo (e não apoio como manda a Constituição) se a aplicação da legislação ordinária viesse a provocar que o ato de reunir-se em cooperativa viesse a gerar mais tributos do que a ação isolada dos indivíduos⁷⁵.

⁷⁵ Mas o princípio protetivo que emana de tal precedente deve ser aplicado com cuidado, de molde a abranger somente as verdadeiras cooperativas e não aquelas formadas no intuito de fraudar o Direito do Trabalho. Os cooperados de uma verdadeira cooperativa devem ostentar a dupla qualidade de "cliente e sócio" e fazer jus a uma retribuição pessoal diferenciada fruto da potencialização de seu trabalho. Cfr. DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 3ª ed., São Paulo: LTr, 2004, pp. 328-333. Segundo a Organização Internacional do Trabalho (Resolução 193, de 2002), "o termo cooperativa significa associação autônoma de pessoas que se unem voluntariamente para atender a suas necessidades e aspirações comuns, econômicas, sociais e culturais, por meio de empreendimento de propriedade comum e de gestão democrática".

A imunidade tributária das instituições de assistência social (arts. 150, VI, c, § 4º e 195, § 7º) também apresenta óbvias relações com a solidariedade social⁷⁶. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 (DJ 18.03.1994), reconheceu que tal imunidade constitui instrumento de salvaguarda do princípio básico da solidariedade social (vide principalmente o voto do Ministro Sepúlveda Pertence).

Se se trata de instituições privadas que praticam atos de filantropia e assistência social (reconduzíveis em última instância ao conceito de solidariedade social) e atendem os requisitos definidos em lei complementar, encontra-se plenamente justificado que tais atividades se vejam protegidas do dever de contribuir, já que sua própria atividade atinge de uma maneira direta os resultados visados pela arrecadação de impostos. Neste sentido, no Recurso Extraordinário 237.718 (DJ 06.09.2001), o Ministro Relator Sepúlveda Pertence posicionou-se no sentido de uma interpretação ampla e extensiva dessa regra de imunidade, afirmando que a mesma é "norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público". No Recurso Extraordinário 325.822 (DJ 14.05.2004), em que se discutia a extensão da imunidade dos templos de qualquer culto, o Ministro Sepúlveda afirmou corretamente que as atividades privadas de assistência social devem ser estimuladas pois atuam em área em que o Estado brasileiro mostra-se deficiente.

6. Solidariedade Social e Contribuição Previdenciária dos Servidores Públicos Inativos - o Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105

A relação entre o tributo e a solidariedade social não havia sido tocada de forma clara e específica pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal até que a Emenda Constitucional 41/2003 instituisse a polêmica contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo setor público.

Ademais de outros argumentos (direito adquirido, violação de cláusulas pétreas, irreduzibilidade de vencimentos), na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.105 (DJ 18.02.2005), os Ministros do STF tiveram de decidir se a contribuição previdenciária era inconstitucional por *ausência de causa suficiente*. Esse argumento, contido dentre outros no Parecer ofertado por José Afonso da Silva, sensibilizou quatro dos onze Ministros da Corte, e afirmava que os servidores públicos aposentados já se encontravam

⁷⁶ Vide TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. III, Imunidades e Isonomia, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 264-296. O autor fundamenta tal imunidade na proteção da liberdade relacionada ao mínimo existencial e à garantia de "condições iniciais para a garantia da igualdade de chance", conceito próximo aos princípios rawlsianos de valor equitativo da liberdade e igualdade equitativa de oportunidades.

na condição de beneficiários do sistema porque haviam contribuído com o custeio de previdência quando estavam na ativa. Em outras palavras, somente faria sentido exigir contribuição de previdência de um servidor que viesse a receber benefícios futuros (essa seria a causa da contribuição), e não de um que já estivesse recebendo os benefícios.

A maioria dos Ministros considerou constitucional a contribuição previdenciária em razão da atuação do princípio da solidariedade social, especialmente relevante no âmbito do financiamento da seguridade social. O próprio art. 40 da Constituição, com a redação dada pela EC 41/2003, recorre explicitamente ao valor da solidariedade social⁷⁷.

O voto condutor da maioria foi o do Ministro Cezar Peluso, que sublinhou que a posição anterior do STF no sentido da inconstitucionalidade da contribuição dos inativos (ADI n. 2.010) se dera no contexto de um regime de previdência que a Constituição classificara de *contributivo* (Emenda Constitucional 20/1998). Nada impedia que a EC 41/2003 adotasse o regime *contributivo e solidário*, a partir do qual deixava de ser aplicável o argumento do sinalagma absoluto e estrito entre a contribuição e o benefício futuro.

Notou o Ministro Peluso que, se por um lado o caráter não exclusivamente contributivo e capitalizador do sistema público de previdência retira dos aposentados o direito de não se sujeitarem à contribuição, é esse caráter não exclusivamente contributivo e capitalizador que permite a concessão de benefícios a quem nunca haja contribuído (como ocorria com os servidores públicos da ativa até a EC 3, de 1993), assim como permite a concessão automática proporcional à modificação da remuneração dos servidores, realidades impensáveis num regime estritamente contributivo e capitalizador. Também ponderou o Ministro Relator que, no contexto da "solidariedade do grupo", os servidores aposentados antes da edição da EC 41 "não estão à margem do grupo socioeconômico conexo à finalidade da previdência social".

O Ministro Sepúlveda Pertence já havia dado sinais de que o sistema de previdência social criado pela Constituição de 1988 não poderia ser tido como capitalizador e contributivo. Já no julgamento da ADI 1.441, o Ministro afirmou que "contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal", aduzindo que não aceitava o argumento central contra a contribuição dos inativos: o de que "já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria".

Consideramos que o STF agiu bem e julgou a questão da constitucionalidade da contribuição dos inativos com extremo rigor técnico e com aguda percepção constitucional-principiológica do problema. Contudo, não podemos deixar de registrar no término desse estudo as palavras da crítica social sempre ponderada do Ministro Sepúlveda Pertence. Após votar no sentido da constitucionalidade da exação, afirmou o decano da Corte:

"não há como ignorar que a nota de solidariedade social que a legítima - e a relatora o frisou com eloquência - tem sido incapaz de pôr cobro à taxa imoral de inadimplência dos grandes devedores da Previdência Social, cevada pela inépcia, quando não pela corrupção sistêmica, do seu aparelhamento administrativo".

Desgraçadamente, essa incapacidade secular de a solidariedade social atingir de uma vez por todas a *estrutura básica* da sociedade brasileira não é matéria que dependa do julgamento imparcial dos juízes constitucionais.

⁷⁷ "Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo." (grifamos)