

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES

CURSO DE DIREITO

**O SENTIDO E O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE
PARA O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
E PARA A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS**

Lauren Zanatta Minuzzi

Lajeado, junho de 2015

Lauren Zanatta Minuzzi

**O SENTIDO E O ALCANCE DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE
PARA O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO
E PARA A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia, do Curso de Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Mateus Bassani de Matos

Lajeado, junho de 2015

"[...] Não se cansem de trabalhar por um mundo mais justo e mais solidário! [...] Não é a cultura do egoísmo, do individualismo, que frequentemente regula a nossa sociedade, aquela que constrói e conduz a um mundo mais habitável; não é ela, mas sim a cultura da solidariedade; a cultura da solidariedade é ver no outro não um concorrente ou um número, mas um irmão. E todos nós somos irmãos!"

Papa Francisco (2013)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais pelo carinho e pela atenção, nosso amor é incondicional. À minha mãe por ser meu exemplo de tenacidade. Ao meu pai por me ensinar o amor pelo conhecimento.

Ao meu noivo Evandro pelo apoio emocional durante os momentos difíceis da minha caminhada acadêmica.

Ao Prof. Ms. Mateus, pela orientação, apoio e confiança.

RESUMO

A monografia tem como objetivo analisar o sentido e o alcance do princípio da solidariedade para o Estado Democrático de Direito e para a arrecadação de tributos. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, realizada por meio do método dedutivo e de procedimento técnico bibliográfico e documental. O princípio da solidariedade, apesar de não ter previsão expressa na Constituição, está implícito em diversos de seus artigos e decorre do próprio modelo de Estado por ela instituído. A pesquisa inicia-se com a análise da evolução do Estado e do princípio da solidariedade, desde o Estado Liberal até o Estado Democrático de Direito e a Constituição de 1988, que mesmo sem explicitar o princípio, o tem como fundamento. Em seguida se analisa o princípio da solidariedade e sua relação com os direitos fundamentais, demonstrando sua essencialidade para cobrança de tributos e para a seguridade social, assim como para o meio ambiente. Por fim examina-se a relação entre princípio da solidariedade e capacidade contributiva, assim como a aplicação do princípio às espécies tributárias. Percebe-se sua relação com a progressividade e a importância destes princípios para a adequação da carga tributária. O sentido princípio da solidariedade é essencial na modernidade e sua observância pelo Estado é impreterível, alcançando os direitos fundamentais e o sentido da arrecadação dos tributos segundo o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Estado Democrático de Direito. Princípio da Solidariedade. Direitos fundamentais. Capacidade contributiva.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO DE DIREITO E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE.....	9
2.1 A insuficiência do Estado Liberal.....	10
2.2 O surgimento do Estado Social.....	15
2.3 O advento do Estado Democrático de Direito e o princípio da solidariedade na Constituição Federal de 1988.....	19
3 A SOLIDARIEDADE E A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	24
3.1 A solidariedade como critério de justiça fiscal.....	25
3.2 Aplicabilidade da solidariedade à seguridade social.....	30
3.3 Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.....	35
4 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE VIA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	41
4.1 Capacidade contributiva e solidariedade social.....	42
4.2 A adequação de carga tributária como forma de redução das desigualdades sociais.....	47
4.2.1 Tributos diretos e indiretos.....	47
4.2.2 Tributação monofásica e plurifásica.....	48
4.2.3 Princípio da seletividade.....	49
4.3 Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às espécies tributárias.....	53
4.3.1 Impostos.....	53
4.3.2 Contribuições.....	57
4.3.3 Taxas.....	59
4.3.4 Empréstimos compulsórios.....	60
5 CONCLUSÃO.....	62
REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

Desde o início da civilização, percebe-se a necessidade humana da vida em coletividade e, em decorrência dela, surgiu imediatamente a necessidade de proteção dos mais velhos e das crianças. O direito passou, então, a defender não somente direitos individuais, mas coletivos, e tal proteção necessitava de uma atuação, tornando o Governo responsável pela garantia dos direitos básicos individuais e coletivos, que eram suportados pelo princípio da solidariedade. Durante a evolução da sociedade e do Estado, com a ascensão do direito coletivo, nasceu o princípio da solidariedade, que, até hoje, incorpora o Estado Democrático de Direito.

No Brasil, o princípio da solidariedade está inserido em preceitos fundamentais da Constituição Federal de 1988. O seu art. 3º determina como objetivos fundamentais da República brasileira, dentre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Logo, impõe ao Estado diversos deveres em relação aos cidadãos, em função, também, do princípio da dignidade da pessoa humana. Dessa forma, incumbe ao Estado prestações positivas a fim de diminuir as desigualdades advindas da vida em sociedade.

A monografia pretende analisar o sentido e o alcance do princípio da solidariedade para o Estado Democrático de Direito e para a arrecadação de tributos. As pesquisas a serem realizadas para o trabalho têm como objetivo responder ao problema "Qual o sentido e o alcance do princípio da solidariedade para o Estado Democrático de Direito e para a arrecadação de tributos?".

Como resposta a esta indagação, acredita-se que o princípio da solidariedade cumpre um papel de extrema importância no Estado Democrático de Direito, alcançando os direitos e deveres fundamentais. Para os tributos julga-se necessário como supedâneo apto a justificar que sejam arrecadados na proporção da capacidade contributiva dos cidadãos com papel fundamental para a distribuição das riquezas e a colaboração dos mais abastados em favor dos mais necessitados.

A abordagem da pesquisa será qualitativa, que conforme Mezzaroba e Monteiro (2009) é o aprofundamento no contexto estudado, de modo que será analisado o princípio da solidariedade por meio das percepções e interpretações dos autores pesquisados. Será empregado o método dedutivo mediante a utilização de doutrina, jurisprudência e legislação para a análise e compreensão do princípio da solidariedade, dos direitos fundamentais e da tributação no Brasil.

No primeiro capítulo buscar-se-á descrever a evolução histórica acerca do Estado Democrático de Direito e do princípio da solidariedade. Se analisará a evolução do Estado Liberal, desde o seu surgimento como revolta ao absolutismo, assim como a sua crise, evidenciando as lutas que se travaram, essenciais para a evolução do Estado e para a efetivação de direitos fundamentais. Em seguida, o Estado Social será explorado, da mesma forma salientando os direitos fundamentais conquistados nesta fase em conjunto ao princípio da solidariedade. Por fim, se discorrerá a respeito do Estado Democrático de Direito e do princípio da solidariedade na Constituição Federal de 1988.

No segundo capítulo o objetivo é identificar a aplicabilidade do princípio da solidariedade para a realização dos direitos fundamentais. Será analisada a solidariedade como critério de justiça fiscal, de modo a explicitar sua importância. Analisar-se-á a aplicabilidade do princípio da solidariedade à seguridade social, assim como se discorrerá a respeito do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

O terceiro capítulo será destinado a examinar a aplicabilidade do princípio da solidariedade via capacidade contributiva, o qual tratará do direito tributário. A relação entre capacidade contributiva e solidariedade social é o primeiro ponto que será abordado, evidenciando a interação entre os dois princípios. Em seguida o

trabalho discorrerá a respeito da adequação de carga tributária como forma de redução das desigualdades sociais. Por fim, será estudada a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às espécies tributárias.

Entender o princípio da solidariedade é de extrema importância para compreender a situação atual da sociedade brasileira. É notório o descontentamento dos brasileiros em relação ao pagamento de tributos e contribuições sociais por não compreenderem o princípio em que se baseia o Estado Democrático de Direito.

O princípio da solidariedade é sinônimo de humanidade e fraternidade, qualidades que, infelizmente, são gradativamente menos percebidas no dia a dia. A atual e expressiva indiferença dos cidadãos brasileiros às necessidades alheias eleva a importância de tal princípio e ressalta a sua necessidade de imposição.

Com o intuito de compreender melhor o surgimento de um princípio tão altruísta e analisar sua atual aplicabilidade na sociedade brasileira, a monografia é apresentada.

O entendimento do princípio da solidariedade também é importante para a prática da cidadania, visto que muitos cidadãos não compreendem a importância das contribuições e destinações de verbas públicas aos necessitados, muito menos sua evolução histórica. Com essa compreensão, diversas perguntas e indignações podem ser esclarecidas, resgatando a acepção da vida em coletividade natural do homem.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO DE DIREITO E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

A palavra “estado” foi introduzida em 1513, no livro “O Príncipe” de Maquiavel e deriva do latim *status* que significa “estar firme” (DALLARI, 2014, p. 70). Conforme sequência cronológica adotada por diversos autores, as fases do Estado são o Estado Antigo, Estado Grego, Estado Romano, Estado Medieval e Estado Moderno, dos quais o último leva as características principais e essenciais para a existência do Estado: o território, o povo, a finalidade e a soberania.

Afirma Dallari que a conceituação de Estado é impossível, já que diante das diversas correntes doutrinárias não haveria uma conceituação que satisfizesse a todas. Para Streck e Moraes (2006, p. 28) o Estado “é um fenômeno original e histórico de dominação”.

Streck e Moraes (2006, p. 28) ensinam que o Estado é um mecanismo da razão humana para encerrar as deficiências características do estado de natureza. Na visão do modelo contratualista (o mais em voga) o Estado é um instrumento que visa alcançar determinados fins que identificam as condicionantes de sua criação. Diante de tal assertiva, passa-se à análise das características essenciais do Estado, das quais figura como ponto importante o estudo da finalidade do Estado. Seria impossível idealizar o Estado sem ter consciência de sua finalidade (DALLARI, 2014). Numa primeira classificação dos fins do Estado surgem os fins subjetivos, no qual o essencial é a relação entre os Estados e os fins individuais, ou seja, a congregação de inúmeros interesses particulares.

Ensinam Streck e Moraes (2006) que na fase pré-moderna tem-se como principal forma estatal o medieval. O feudalismo, que consistia num sistema aristocrático no qual uma pessoa se autodesignava um território e uma população, se difundiu pela Europa. Os habitantes eram obrigados a trabalhar para si e para o senhor feudal.

A passagem do feudalismo para o capitalismo não tem data precisa, visto que ambos coexistiram na Europa, enquanto decaía o Estado Feudal e surgia o Estado Moderno (STRECK; MORAIS, 2006). Dessa forma, a fim de ultrapassar o período medieval surgiu o Estado Moderno na sua primeira versão, o Estado Absolutista.

O Estado Moderno é inaugurado com base na ideia de soberania e da concentração dos poderes nas mãos do monarca (STRECK; MORAIS, 2006). Surgem as monarquias absolutistas, que se apropriaram dos Estados e deram entrada ao direito absoluto do rei sobre o Estado, enquanto representante de Deus na Terra.

O Estado absolutista, diante do poder do soberano, suscitou lutas pela liberdade e pelos direitos fundamentais. No século das luzes passou-se a aceitar cada vez menos os exageros e arbítrios da monarquia, assim como a insuficiência das garantias individuais (MIRANDA, 2000).

2.1 A insuficiência do Estado Liberal

O Estado é um ser dinâmico e, nas palavras de Dallari (2014), um de seus problemas fundamentais é conciliar tal dinamismo com a ideia de ordem a ser assegurada, pois torna imprescindível uma constante adaptação. A incompreensão da dinâmica e ordem inerente ao Estado não permite evoluções, o que tem acarretado desastres à liberdade humana e à justiça social.

Diante da inevitável dinamicidade do Estado, é preferível que suas transformações ocorram com a sua constante adaptação ao desenvolvimento da sociedade, das ideias e dos costumes, ou seja, é preferível que se faça uma *evolução* (DALLARI, 2014, grifo do autor). No momento em que o Estado adota uma

rigidez institucional que impede tal *evolução*, somente através da *revolução* é que se podem remover os obstáculos à livre transformação do Estado (DALLARI, 2014, grifos do autor).

O absolutismo era um obstáculo à liberdade do indivíduo e à evolução do Estado. Desta oposição nasceu a primeira noção de Estado de Direito, o qual reflete a batalha da liberdade contra o despotismo (BONAVIDES, 1996), diante da inflexibilidade do Estado Absolutista. Tal luta, se desata na Revolução Francesa, em 1789, quando aflora o Estado Liberal, em resguardo aos direitos de liberdade e ao Estado de Direito, garantindo o direito de propriedade, a igualdade perante a lei e a não intervenção governamental (STRECK; MORAIS, 2006). Importante destacar que a Revolução Francesa não objetivava a democracia, muito menos a democracia política (BONAVIDES, 1996). A crise do absolutismo com o desgaste do poder do rei acarretou uma ruptura revolucionária, momento no qual os indivíduos inicialmente livres convencionaram vínculos necessários a uma convivência pacífica e duradoura, que resulta no Estado Liberal (BOBBIO, 2000).

O liberalismo como doutrina, foi-se forjando durante a luta contra o absolutismo, paralelamente ao crescimento do individualismo diante dos embates pela liberdade de consciência (STRECK; MORAIS, 2006). O liberalismo se põe no ângulo do indivíduo, para o qual o Estado é contemplado como um “mal necessário” e, por conseguinte, deve se intrometer o menos possível na vida dos indivíduos (BOBBIO, 2000). O poder aparece inicialmente na moderna teoria constitucional como maior adversário da liberdade, apesar de ser imprescindível para o ordenamento estatal (BONAVIDES, 1996).

Na argumentação liberalista existem dois Estados: um Estado de Direito, garantidor da democracia e liberdades essenciais, e um Estado intervencionista, destruidor das liberdades (ROSANVALLON, 2007). Para Bobbio (2000), o papel do liberalismo é o de defender os indivíduos dos abusos do poder, ou seja, se contrapor ao Estado Absoluto. Conforme o mesmo autor, o Liberalismo cumpre tal objetivo, pois é uma doutrina na qual o Estado tem poderes e funções limitadas, suas atuações são subordinadas tanto aos limites das leis gerais do país (limite formal), quanto aos limites do reconhecimento de direitos fundamentais positivados na Constituição (limite material).

No mesmo sentido ensina Dallari (2014) que o Estado Liberal tem como norte os “fins limitados”, que objetivam reduzir ao mínimo a intervenção estatal, garantindo ao Estado a posição de vigilante dos direitos e interesses particulares. Em vista à mínima atuação estatal, cabe ressaltar que um Estado Liberal não é necessariamente um Estado Democrático, visto que historicamente se realiza em sociedades nas quais a participação no governo é restrita (BOBBIO, 2000).

O princípio do Estado Liberal como Estado limitado discorrido anteriormente se afirma através tanto da Revolução Francesa, quanto da Declaração dos Direitos do povo da Virgínia em 1776 (BOBBIO, 2000), que, segundo Micaela Domingues Dutra (2010), a doutrina elegeu como “a origem efetiva dos direitos fundamentais por marcar a transição dos direitos de liberdade previstos na legislação para os direitos fundamentais garantidos na Constituição”.

É dentro do pensamento liberal que surgem as primeiras Constituições, textos que pela primeira vez na história garantem direitos fundamentais. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, aprovada em 26 de agosto de 1789, no auge do pensamento liberalista, tem cunho nitidamente individualista vez que atribui ao Estado a finalidade de conservar os direitos individuais (DALLARI, 2014).

Outra batalha também influenciou a Declaração, porém desta vez entre o Estado e a Igreja, que na França do século XVIII eram inimigos. Tal inimizade contribuiu para que a Declaração de 1789 tomasse um cunho universal, sem influência das lutas religiosas da época. A partir de então fica declarada a liberdade e igualdade de direitos entre os homens, mas ainda não de forma universal. Declara-se que a sociedade política tem o intuito de conservar os direitos naturais do homem: a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão (DALLARI, 2014).

Os direitos de primeira dimensão correspondem a esta fase inaugural do constitucionalismo. A perspectiva de absenteísmo estatal e a positivação dos direitos políticos e liberdades públicas, que medraram do pensamento liberal na passagem de um estado autoritário para um Estado de Direito, caracterizam os direitos humanos de primeira dimensão, que englobam as diretrizes liberalistas, dentre diversos outros direitos imprescindíveis, da igualdade, da propriedade e da livre

atividade econômica (LENZA, 2013). O indivíduo é o titular destes direitos de liberdade e são faculdades ou atributos da pessoa, podendo opô-los ao Estado (BONAVIDES, 2014).

O pensamento liberalista gerou exclusão social e concentração de renda, o que exigiu a intervenção Estatal a fim de evitar abusos e limitar o poder econômico (LENZA, 2013). Streck e Moraes (2006) da mesma forma fazem referência à mudança de rumos do Estado Liberal no momento em que o Estado passa a assumir tarefas positivas. Na proporção em que cresce a intervenção, o Estado Mínimo desaparece, o âmbito da atividade livre do indivíduo diminui, e passa-se a questionar até que ponto sobrevivem os ideais liberais.

Como consequência do liberalismo Streck e Moraes (2006) destacam o progresso econômico e a valorização do indivíduo como atuante do jogo político e econômico. Afirmam que o projeto liberal gerou uma postura ultra-individualista, baseada em um comportamento egoísta, no qual existe o direito de ser livre, mas não o poder. Da mesma forma, na visão de Correia e Correia (2013), a Revolução Francesa ao buscar a não intervenção do Estado e a afirmação da liberdade individual não tinha como escopo a futura instauração de um sistema de seguridade social.

Percebe-se com o passar do tempo que a imaginada garantia de tratamento igual não é sempre adequada (DUTRA, 2010). Em certas relações jurídicas há pessoas que ocupam classes sociais diversas, sem as mesmas condições econômicas ou políticas. Após a Revolução Industrial, na metade do século XIX, tal situação se acentuou, em decorrência da abundante exploração de mão de obra e o consequente enriquecimento de poucos industriais.

Napoleão, em 1801, percebeu a lacuna deixada pelas ideias liberais da Revolução Francesa e, a 15 de julho permitiu que a Igreja Católica retornasse à defesa e à prestação de serviço aos trabalhadores desamparados (CORREIA; CORREIA, 2013).

Nas décadas finais do século XIX surge a justiça social, (STRECK; MORAIS, 2006) que mediante reivindicações igualitárias acaba por dar início à transformação do Estado Liberal para o Estado Social ao longo do século XX. A justiça social era

vista como a necessidade de apoiar os indivíduos de uma ou outra forma quando eles mesmos não podiam mais garantir-lhes proteção, ou quando o mercado não mostrava satisfação de suas necessidades básicas.

Em decorrência dos problemas acarretados pelo sistema industrial na Alemanha, em 1869 o Chanceler Otto Von Bismarck foi convidado a elaborar um projeto de “seguro operário” (CORREIA, 2013 p. 19), a fim de substituir a limitada assistência pública. Consequentemente, em 1883 e nos anos seguintes é instituído o seguro social a fim de atenuar a tensão existente entre as classes trabalhadoras (MARTINS, 2012b). O seguro-doença era custeado por contribuições dos empregados, empregadores e do Estado, iniciando-se, então, a tríplice forma de custeio, em prática até hoje (VIANNA, 2012). Em 1884 surge o seguro contra acidentes do trabalho, que era custeado apenas pelos empresários (MARTINS, 2012a). Cinco anos depois é instituído o seguro de invalidez e proteção à velhice, custeado pelo Estado, dos empregados e dos empregadores. Entretanto, quanto às pessoas não seguradas, as instituições de assistência e previdência continuaram a desenvolver suas atividades paralelamente à instituição do seguro social (CORREIA; CORREIA, 2008).

Conforme destaca Vianna (2012), o modelo de Bismarck não resultou de bondade do Estado, mas de pressão exercida pelas classes trabalhadoras, que com a crise industrial na Europa, as massas se organizaram em movimentos socialistas. Para Martins (2012b) a reforma tinha como objetivo evitar movimentos socialistas acentuados pela crise industrial.

Em 1917, a Constituição do México em seu art. 123 tratou do seguro social (MARTINS, 2012b). A Constituição de Weimar representa o auge da crise do Estado Liberal (BONAVIDES, 2014), a qual continha variadas disposições sobre a matéria previdenciária (MARTINS, 2012b, p. 4). Tal documento teve grande relevância na Alemanha, visto que a sua Constituição de 1871 não discorria sobre os direitos fundamentais do homem, estes eram apenas lembrados nas Constituições dos Territórios alemães (DALLARI, 2013). O mesmo autor refere que os alemães haviam até então afirmado os direitos humanos em sentido muito amplo, o que se acentuou diante das dificuldades enfrentadas pelas massas trabalhadoras. Essa situação fez com que o livro dois da Constituição de Weimar fosse dedicado aos “Direitos e

Deveres Fundamentais do Cidadão Alemão”, o qual continha capítulos para “Pessoas Individuais”, “Vida Social” e “Religião e Associações Religiosas”.

Os governos e partidos são suscetíveis às reivindicações sociais que surgiram a partir da ampliação da participação político-eleitoral com a dos que não possuem renda, dos proletários e das mulheres (STRECK; MORAIS, 2006). As novas demandas sociais exigem a ampliação da atuação estatal, assim como novas estratégias por parte dos entes públicos. Destacam os autores a importância da luta pelos três oitos (oito horas de sono, oito horas de lazer e oito horas de trabalho); o Estado passa a intervir a fim de manter os desamparados, são mantidas oficinas públicas para resolver o desemprego, entre outras medidas.

A participação do Estado no jogo social, com atuação sobre o domínio econômico, e a sua participação nas reivindicações sociais faz com que a liberdade contratual e econômica, símbolos da doutrina econômica liberal, seja fortemente reduzida (STRECK; MORAIS, 2006). O liberalismo não pôde resolver o problema econômico das camadas proletárias da sociedade e, conseqüentemente, entrou irremediavelmente em crise (BONAVIDES, 1996).

Ao longo do século XIX o pensamento liberal e os movimentos socialistas mudaram a estrutura econômica, social e política da Europa e a comunidade internacional. Garantiu-se deveres, universalizou-se o voto e extinguiu-se a escravidão (STRECK; MORAIS, 2006). O objetivo liberal do grau zero de intervenção nunca foi alcançado, sempre houve a necessidade da interferência estatal. Todas as grandes mudanças e lutas impuseram uma mudança no projeto do Estado Mínimo idealizado pelo liberalismo, e deram início a uma nova fase do Estado Liberal: a do intervencionismo estatal (STRECK; MORAIS, 2006), em decorrência das demandas sociais e das fragilidades do projeto liberal.

2.2 O surgimento do Estado Social

O antigo Estado liberal, travou luta em vão contra o Estado Social e passou por uma transformação superestrutural, encaminhando-se ao Estado-providência (BONAVIDES, 1996). O Estado Liberal falhou: agravou a luta de classes, concentrou

o capital, de modo que começaram a surgir ideologias alternativas a ele. Mostrou-se necessário confiar ao estado funções na economia e no plano social, com a missão de realizar a “justiça social”, promover condições de vida digna a todos (NUNES, 2011).

Começa a se desenvolver um novo espírito que se preocupa com a cooperação e com os serviços mútuos de ajuda, o qual se tornou mais forte com o advento do século XX (STRECK; MORAIS, 2006). Diante da pressão exercida pelas massas se corrige o liberalismo clássico, com a busca do bem-estar social (MORAIS, 1996). As leis sociais da Alemanha, mencionadas no subcapítulo anterior, foram os primeiros marcos identificadores do surgimento deste novo estado (BUFFON, 2009).

As primeiras manifestações do Estado Social ocorreram logo após a primeira Guerra Mundial, marcadas pela crise econômica, conflitos de classe e subversão dos princípios democráticos e do Estado Liberal (NUNES, 2011). A expressão *estado social* data de 1930.

À medida que o Estado Liberal se desprende do controle burguês, passa a ser o Estado de todas as classes, o mediador de conflitos sociais e o pacificador essencial entre o trabalho e o capital. Nasce deste momento em que se busca superar a antítese entre igualdade política e desigualdade social a noção contemporânea de Estado Social (BONAVIDES, 1996).

Conforme Silva apud Streck e Moraes (2000, p. 88), “com o Estado Social de Direito, revela-se um tipo de estado que tende a criar uma situação de bem-estar geral que garanta o desenvolvimento da pessoa humana”. Enquanto no Estado Liberal se pensava que a liberdade era uma exigência da dignidade humana, no Estado Social se pensa que a dignidade humana é uma condição para o exercício da liberdade (BUFFON, 2009).

O Estado Social é uma extensão do Estado-protetor clássico. Passa a se proteger não somente a vida e a propriedade, mas estende-se tal proteção a novos direitos. A Declaração dos Direitos do Homem, em seu artigo 21, afirma que os auxílios públicos são uma dívida sagrada e que é dever da sociedade proporcionar trabalho aos que necessitam ou meios de existência àqueles que não têm condições

de trabalhar (ROSANVALLON, 1997).

O Estado Social é considerado o *estado acima das classes*, uma vez que busca a *paz social*, a garantia para que todos os cidadãos construam vida digna por meio de seu trabalho, ou fornecendo ele próprio bens e serviços destinados a este objetivo (NUNES, 2011).

Pode receber a denominação de Estado Social aquele que, coagido pela pressão das massas e reivindicações, atribui os direitos do trabalho, educação, previdência, intervêm na economia como distribuidor, dita o salário, prevê necessidades individuais, ou seja, estende sua influência ao que anteriormente pertencia à esfera individual (BONAVIDES, 1997). O Estado Social veio assumir a necessidade de intervenção na economia, para que esta se tornasse num objeto suscetível de conformação pelas políticas públicas (NUNES, 2011).

Ao contrário do liberalismo, Estado Social significa intervencionismo, patronagem, paternalismo (BONAVIDES, 1996). Enquanto no Estado Mínimo a autoridade pública preocupava-se meramente com a segurança e a paz, limitada pelos impedimentos das liberdades negativas da época (STRECK; MORAIS, 2006), no Estado Social, abre-se espaço para a intervenção estatal, a fim de garantir “tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade mas como direito político” (WILENSKY apud BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2007, p. 416).

O perfil do Estado Social é de um estado-empresário, necessário para responder às novas exigências de modo a trabalhar como prestador de serviços, redistribuidor do rendimento, estado providência e estado de bem-estar (NUNES, 2011).

Resultante das péssimas condições de trabalho, a Revolução Industrial europeia eclodiu, em busca de direitos e normas de assistência social. As reivindicações impulsionaram os direitos humanos de segunda dimensão, que posteriormente se fixaram em direitos sociais, culturais e econômicos, bem como os direitos coletivos, correspondendo aos direitos de igualdade (LENZA, 2013). Os direitos econômicos surgem neste momento como expansão dos direitos civis,

devendo o Estado instituir mecanismos sociais a fim de dar aos cidadãos a segurança garantida (ROSANVALLON, 1997).

Na transição do Estado Liberal para o Estado Social os direitos fundamentais se desenvolveram em busca da harmonização entre direitos de liberdade, direitos econômicos, sociais e culturais (MIRANDA, 2000). Evidencia-se neste período, direitos que a doutrina chama de segunda dimensão, que tiveram como referência a Constituição do México e a de Weimar de 1919. Diante deste cenário, os direitos sociais alcançaram prestações positivas implementadas pelo Estado Social, a fim de materializar a perspectiva de uma isonomia social na busca de melhores condições de vida (LENZA, 2013). Todavia, passaram primeiro por um ciclo de eficácia duvidosa, em virtude de serem direitos que exigem uma ação do Estado, nem sempre possível pela falta de recursos (BONAVIDES, 2014).

Descobriu-se com os direitos sociais que tão importante quanto salvaguardar os direitos individuais, conforme ocorreria no Estado Liberal, era proteger a instituição, uma realidade social que valorizava a personalidade, a participação, valores que somente o social proporciona (BONAVIDES, 2014).

No ocidente, o Estado Social distingue-se das bases do Estado Proletário que o socialismo marxista tenta implantar, pois conserva sua adesão à ordem capitalista, princípio que nunca abandonou. O erro na distinção entre Estado Socialista e Estado Social é referente à pretensão de chegar ao socialismo por via democrática, o Estado Social que se almeja é aquele que está contido no constitucionalismo democrático. Dessa forma, não se confunde o Estado Social com o Estado Socialista (BONAVIDES, 1996).

O Estado Social pretende corrigir o individualismo liberal que se implantou por meio de garantias coletivas (STRECK; MORAIS, 2006). A fusão do capitalismo com a busca do bem-estar social culmina na formação do *welfare state* após a Segunda Guerra Mundial. Projeta-se um modelo onde as ações do ente público são guiadas pelo desenvolvimento social e o bem-estar.

Inicialmente a Previdência Social se adequava ao Estado Social, estando adaptada nas necessidades do *Welfare State* (CORREIA; CORREIA, 2013). Entretanto, a Previdência Social tende a ultrapassar a concepção do Estado-

providência “sem, no entanto, assumir características socializantes – até porque estas dependem mais do regime econômico do que social” (José Afonso da Silva apud STRECK, p. 1155).

O Estado Social enfrentou realidades distintas como o estado fascista e o estado-providência. O período após primeira Guerra Mundial foi particularmente difícil, quando o número de desempregados aumentou, a inflação atingiu vários países europeus, atingindo com mais rigidez a Alemanha (NUNES, 2011).

A crise fiscal do Estado é tida como um indício da incompatibilidade entre as funções do Estado Social. Os primeiros sinais da crise financeira do Estado surgiram em 1960, quando as receitas e as despesas começam a se desarmonizar, até que se aprofundam durante os anos 70 com o crescimento da crise econômica mundial (STRECK; MORAIS, 2006).

O Estado Social, ou Estado Providência, passou a ser considerado elemento de crise, pois a relação entre Estado e sociedade passou a não ser mais entendida como elemento de equilíbrio (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2007). As situações que antes ensejaram o Estado Social, como o desemprego, passam a ser permanentes, o que leva a um empasse: aumentar a carga fiscal ou diminuir a ação estatal (STRECK; MORAIS, 2006).

A chegada dos anos 80 encaminha o Estado Social a uma crise ideológica em face aos entraves da democratização do acesso e burocratização do atendimento. A crise atinge o fundamento do modelo do Estado do bem-estar, a solidariedade, enfraquecendo o conteúdo dos direitos sociais (STRECK; MORAIS, 2006).

2.3 O advento do Estado Democrático de Direito e o princípio da solidariedade na Constituição Federal de 1988

O Estado de Direito, na conceituação de Bobbio (2000), é aquele no qual os poderes públicos são exercidos no âmbito das leis que o regulam, leis fundamentais ou constitucionais, o que permite o cidadão recorrer a um juiz para que seja reconhecido um eventual abuso ou excesso de poder. Conclui-se que no Estado de

Direito está implícita fórmula *lex facit regem*, doutrina de superioridade do governo das leis sobre o governo dos homens.

A democracia é uma das várias formas de governo, particularmente aquela em que o poder está na mão da maior parte, diferentemente da monarquia e oligarquia, formas autocráticas em que o poder está na mão de um ou de poucos (Bobbio, 2000).

Já no Estado Democrático de Direito há uma interação entre os conceitos de soberania do povo e direitos fundamentais. Neste Estado não se negam os contrastes de grupo, gerações ou regiões, mas se objetiva superá-los através da crescente participação política (MIRANDA, 2000). A Constituição de 1988 é uma Constituição do Estado Social, que repele o individualismo no Direito e o absolutismo no Poder (BONAVIDES, 2014).

Streck e Moraes (2000, p. 90) afirmam que o conteúdo do Estado Democrático, diferentemente do Estado Social, não se restringe a uma melhoria da condição social de existência, mas “ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública”. Conforme os mesmos doutrinadores, o Estado Democrático é um *plus* normativo em relação ao Estado Liberal e Social, ou seja, ultrapassa a formulação do Estado Liberal, assim como a do Estado Social de Direito. A novidade do Estado Democrático de Direito, está na associação do núcleo liberal com a questão social, e a busca da garantia da igualdade vinculada a um projeto solidário. Incluem-se, dessa forma, os problemas relativos ao indivíduo e a coletividade dos homens (STRECK; MORAIS, 2013).

O Estado Democrático e o Estado Social se complementam, pois a democratização gera, impreterivelmente, uma sociedade socialista quando busca a coletivização e a participação política (BOBBIO, 2000).

O Estado Democrático, dessa forma, não esquece a questão social já alcançada pelo Estado Social, mas incorpora a questão da igualdade, buscando garantir condições mínimas de vida ao cidadão e à comunidade (MORAIS, 1996), sua preocupação básica é a “transformação do *status quo*” (STRECK; MORAIS, 2013, p. 113). Referem que no Estado de Direito, quando assume o veio

democrático, a lei figura como transformadora da sociedade, visando a igualdade.

A Constituição Federal de 1988 adotou em seu art. 1º, a expressão *Estado Democrático de Direito*, alterando o anterior “Estado de Direito”, a fim de deixar claro que o Estado deve ter origem e finalidade de acordo com o Direito manifestado pelo próprio povo (REALE, 2005). O conceito de Estado Democrático de Direito incorporado à Constituição abrange não somente as conquistas democráticas, como também as garantias jurídico-legais e a preocupação social (STRECK; MORAIS, 2013).

A Constituinte de 1987 pretendia um processo de transformação do Estado, com a compatibilização entre o Estado Social e o Estado de Direito, o que se mostrou difícil. O Estado de Direito traz garantias que pressupõem um modelo de Estado que em relação às liberdades do cidadão é inerte. Por outro lado, o Estado Social busca o Estado interventor, que desempenha funções distributivas. O risco que se corre é de as funções sociais se transformarem em funções de dominação. Em consequência, é necessário esperar do Estado Democrático de Direito repúdio à utilização exacerbada das funções sociais como instrumento de poder, pois isto destruiria o Estado de Direito (FERRAZ, 2005).

A mesma Constituição positivou o princípio da solidariedade, considerado pela doutrina um princípio fundamental e o mais importante para a seguridade social, visto que, ausente, seria impossível falar-se nela (CORREIA; CORREIA, 2013). O princípio da solidariedade, conforme Yamashita (2005), consiste na prevalência dos valores sociais sobre os individuais. Na lição de Godoi (GRECO; GODOI, 2005), solidariedade é afim com a ideia de fraternidade, e remonta à ideia próxima de justiça social.

O Brasil não passou pelo Estado Social e, como resultado, determinou no art. 3º da Constituição a construção do Estado Social a fim de compor uma sociedade integrada, mas sem violar a autonomia individual da tradição liberal (STRECK; MORAIS, 2013). O art. 3º da Constituição do Brasil está ligado à noção de Estado Democrático de Direito constante do art. 1º, porquanto o acréscimo do adjetivo “Democrático” intenta que o Estado de Direito seja interpretado como princípio do

Estado de Direito *material*, a fim da realização do Estado Social, norma constitucional em prol da solidariedade (YAMASHITA, 2005, grifo do autor, p. 55).

O princípio da solidariedade não tem previsão expressa na Constituição Federal de 1988, mas apresenta-se implícito no inciso I do artigo 3º (MARTINS, 2012b), que reputa a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária” como o primeiro dos objetivos fundamentais da República (GRECO; GODOI, 2005). Na visão de Yamashita (GRECO; GODOI, 2005) em tal dispositivo legal, a Constituição Federal de 1988 sintetiza os três princípios da Revolução Francesa, quais sejam os de liberdade, igualdade e fraternidade. Para Oliveira (2013, p. 29), “solidariedade é um vínculo recíproco de um grupo”, por isso é tão importante para o ordenamento jurídico.

Correia e Correia (2013) também mencionam o princípio da solidariedade no art. 195, *caput* da Constituição Federal, como se observa:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

Afirmam que o texto do art. 195 é inédito no ordenamento jurídico brasileiro, incluindo que não há remissão de tal norma na Declaração Universal dos Direitos Humanos, nem mesmo no Pacto de San José da Costa Rica. Greco (2013). O dispositivo em análise coloca que o financiamento da seguridade social é de obrigação de toda a sociedade, consequência da ideia de solidariedade social, princípio fundamental da República, conforme o art. 3º, I da Constituição de 88.

A solidariedade é valor básico do Direito e, sobretudo, uma obrigação moral. Solidariedade é fraternidade. Os direitos sociais dependem do vínculo da fraternidade, pois solidários são os contribuintes e os beneficiários da prestação estatal (TORRES, 2005).

O texto constitucional, como se pode concluir, busca a justiça mediante a redução dos desequilíbrios e das desigualdades. Historicamente foram poucas as sociedades que se aproximaram do ideal de justiça, valor fundamental que transcende o direito, pois tem razões ético-religiosas. As desigualdades humanas, a

distinção entre ricos e pobres, fortes e fracos têm ocorrido repetidamente (OLIVEIRA, 2013).

A Constituição brasileira busca a construção de um Estado Social intervencionista, que deve se orientar por políticas públicas distributivistas, conforme o art. 3º do texto magno (STRECK; MORAIS, 2013). Sem a efetivação dos direitos sociais não se alcançará a “sociedade livre, justa e solidária”, contemplada como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (OLIVEIRA, 2013).

Conclui-se que o espírito adotado pela Constituição de 1988 é o de ultrapassar o Estado de Direito formal e alcançar um Estado de Direito e de Justiça Social (REALE, 2005), com esteio no princípio da solidariedade.

3 A SOLIDARIEDADE E A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Princípio, para Lenza (2013), é uma espécie de norma, assim como as regras. Porém, os princípios, na sua trajetória tiveram que superar a ideia de que teriam uma dimensão puramente axiológica, a fim de conquistar o status de norma jurídica (BARROSO, 2010).

Para Derani (2008), os princípios são normas que definem algo a ser realizado o mais amplamente possível dentro das possibilidades de fato e de direito. Seriam, segundo a autora, delimitadores da área das possibilidades do direito. Bonavides (2006) acrescenta que os princípios estão postos no ponto mais alto da escala normativa, são normas supremas do ordenamento.

Os princípios constitucionais são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição e, por isso, devem ser o ponto de partida do interprete. Para o autor, os princípios constitucionais são as normas eleitas como fundamentos ou essenciais da ordem jurídica (BARROSO, 2010).

A solidariedade é um valor jurídico que se projeta como princípio para o campo constitucional, intimamente ligada aos princípios constitucionais da liberdade, justiça e segurança (TORRES, 2005).

O princípio da solidariedade constitui fundamento para a atuação do Estado, que precisa promover a solidariedade social. Para tanto, pode utilizar-se da tributação como mecanismo de distribuição de renda, sem desconsiderar o princípio da legalidade (MACHADO, 2013).

3.1 A solidariedade como critério de justiça fiscal

Não há como pensar em direitos fundamentais sem examinar os deveres equivalentes, dentre os quais, o dever de cada cidadão custear o Estado almejado pela sociedade (GRECO; GODOI, 2005). A ideia de solidariedade é intrínseca ao Estado Fiscal social, pois promove um dever solidário: a contribuição para a manutenção da sociedade (BUFFON, 2009).

Importante lembrar que, os direitos do cidadão tem um custo estatal, tanto os individuais quanto os sociais, que amparam o cidadão em momentos de necessidade (YAMASHITA, 2014). Há um consenso, conforme Buffon (2009), de que o direito à vida implica ao Estado o fornecimento de prestações mínimas para a subsistência do cidadão, e diante disso torna-se inegável que há um direito subjetivo ao qual corresponde um dever do Estado. O Estado deve colocar à disposição os meios necessários para garantir o exercício das liberdades fundamentais, e, para isso, arrecada recursos através da tributação.

Se o Estado tem a obrigação de garantir direitos e todos direitos têm um custo, resta a ele encontrar meios para seu financiamento. O Estado deixou para a iniciativa privada a exploração direta da atividade econômica e, conseqüentemente, passou a adquirir recursos financeiros mediante tributação (YAMASHITA, 2014).

Buffon (2009) afirma que, o cumprimento do dever tributário é de interesse geral, que, inclusive, constitui condição de sobrevivência da sociedade. Graças aos tributos se torna possível o regular funcionamento dos serviços estatais e o cumprimento das finalidades sociais executadas pelo Estado. Se a atividade impositiva, por um lado, submete a coletividade a uma privação da riqueza, por outro, permite a potencialização dos direitos, que não ocorreria sem a existência de disponibilidade econômica.

A solidariedade social e os deveres fundamentais estão intimamente vinculados, de forma que a vida em sociedade necessita dos deveres para que seja harmônica (BUFFON, 2009). O dever de pagar tributos existe há muitos anos. No período absolutista e liberal tal obrigação tributária não era ética ou moral, visto que

apenas existia como dever de obediência à autoridade, para a conservação do Estado. Tal situação se modificou com o advento do Estado Social e Democrático de Direito, quando o Estado passou a utilizar as contribuições como ferramenta em favor da política social, emergindo o conteúdo solidário da contribuição. O dever de contribuir e o princípio da solidariedade estão conectados de forma que o descumprimento ou o cumprimento do dever reflete a todos.

O Estado Democrático de Direito está em busca de uma igualdade substancial, não meramente formal, o que significa que não basta apenas tratar todos de forma igual, mas tratar os desiguais de forma desigual.

Com o propósito de desencorajar comportamentos contrários à eficácia social dos direitos fundamentais e aos princípios constitucionais, a carga tributária é majorada através da extrafiscalidade (BUFFON). As normas tributárias extrafiscais, como se pode concluir, não tem finalidade arrecadatória, mas apenas de alcançar finalidades sociais. A natureza extrafiscal do tributo pretende regular mercados, evitar condutas indesejadas ou estimular práticas, o que significa que surge por razões que não tem natureza fiscal. São chamadas de normas de finalidade social, pois são um instrumento de política econômica ou social em busca de um Estado ideal, com a finalidade de igualar pessoas desiguais (YAMASHITA, 2014).

A maioria das normas tributárias são de finalidade fiscal, pois servem para cobrir necessidades financeiras do orçamento público, que também tem repercussões econômicas e sociais, mas estes são efeitos colaterais porque elas não perseguem primariamente tal finalidade (TIPKE; LANG, 2008). Dificilmente um tributo é utilizado na atual conjuntura das finanças públicas apenas como instrumento de arrecadação. Esta é sua principal função, mas não a única (MACHADO, 2013). As normas fiscais não desejam igualar ninguém, mas sim manter desiguais as pessoas que possuem capacidades econômicas desiguais (YAMASHITA, 2014).

As normas extrafiscais podem desestimular um comportamento indesejável, como, por exemplo, para reduzir o tabagismo, assim como instigar um comportamento desejável, mediante a desoneração tributária (YAMASHITA, 2014). A desoneração tributária ocorre na isenção ou nos benefícios fiscais, estimulando o

desenvolvimento socioeconômico ou incentivando determinada atividade de interesse da sociedade, sempre objetivando a concretização dos direitos fundamentais (BUFFON, 2009). São chamadas normas dirigistas, pois por meio da desoneração ou oneração fiscais visam o bem comum (TIPKE; LANG, 2008).

As normas de finalidade social também são distinguidas por normas de redistribuição, de modo que elas objetivam o equilíbrio social (TIPKE; LANG, 2008). Assim funciona o princípio da progressividade, que promove a redistribuição de renda e concretiza o princípio da solidariedade (YAMASHITA, 2005).

Normas extrafiscais tem como orientação a justiça social do princípio da solidariedade genérica e não mais pelo princípio da capacidade contributiva (YAMASHITA, 2014), pois este é critério comparativo para normas de fim fiscal (TIPKE; LANG, 2008). O princípio da solidariedade se realiza por meio de dois princípios elementares, os de mérito ou de necessidade. Com o desaparecimento destes princípios por parte do destinatário do tratamento extrafiscal não há incidência da respectiva norma (YAMASHITA, 2014).

Mesmo nos tributos de fim social não pode o aspecto da capacidade contributiva ser deixado desatendido (TIPKE; LANG, 2008). Ainda que o princípio da capacidade contributiva não seja utilizado como orientação das normas extrafiscais, ele precisa ser observado por ser princípio constitucional.

Justiça é uma forma de harmonização da sociedade, um instrumento para o Poder Público atender suas necessidades, buscando, quando possível, não onerar demasiadamente o contribuinte (MELLO, 2013). A justiça fiscal trata da repartição da carga tributária, já que se vive em uma sociedade que tem como objetivo a igualdade social, na qual há cidadãos que dispõem de recursos limitados (YAMASHITA, 2014).

Deve-se distinguir Justiça Tributária e Tributação Justa. A diferenciação se dá ao eleger um elemento em comum para distingui-las: o agente responsável para tratar do Direito Tributário (MELLO, 2013). Na Justiça Tributária o agente é o Poder Judiciário, enquanto na Tributação Justa é o Poder Executivo, por meio dos entes Federativos (MELLO, 2013). Portanto, a Tributação Justa trata da forma pela qual o

Poder Executivo aplica técnicas tributárias com o objetivo de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos (MELLO, 2013).

Na visão de Mello (2013), para que se efetive uma Justiça Social no Brasil necessita-se de uma Justiça Tributária. José Luís Saldanha Sanches, apud MELLO (2013, p. 54), considera Justiça Tributária como Justiça Fiscal, como Justiça distributiva:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (MELLO, 2013).

Na Justiça Fiscal, a preocupação primordial é de como utilizar a receita tributária arrecadada em benefício de seus contribuintes, e não meramente de arrecadar tributos. Exemplo disso está na construção de uma escola de música em detrimento de um hospital, “não que a atividade cultural não seja necessária, mas o direito fundamental de proteção à saúde e à vida deve sobrepor-se a qualquer outro” (MELLO, 2013, p. 54).

O princípio da capacidade contributiva figura como parte da Justiça Fiscal, de modo que determina a repartição da carga tributária entre os cidadãos com capacidade contributiva (BUFFON, 2009). Surge, então, a necessidade de um Estado Fiscal que realize a ideia de justiça distributiva, a fim de redistribuir os rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes (NABAIS, 2005).

Yamashita (2014) afirma que, o Estado Democrático de Direito tem um custo que o obriga a ser um Estado Tributário e coloca: “Contudo, parafraseando Santo Agostinho, podemos indagar: 'o que é um Estado Tributário sem justiça, senão uma quadrilha de ladrões?'”. Sem a destinação adequada, o Estado Tributário passa a ser visto como vilão, situação que desestimula o cidadão, que passa a perceber o princípio da solidariedade como injustiça, desvinculando-o de seu objetivo de igualar a sociedade.

Quando o cidadão economicamente ativo diariamente se depara com tributos, o Estado em Direito Tributário, consequentemente, é questionado com a mesma

frequência sobre o quanto de justiça ele é capaz de proporcionar a este cidadão (TIPKE; LANG, 2008). Ou ao menos, é o que se deve esperar.

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) é referência em estudos sobre a carga tributária brasileira e criou o Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade (IRBES). O IRBES foi criado com o intuito de medir a contraprestação dada ao contribuinte pelos impostos pagos. Conforme estudo, no *ranking* mundial dos países com maior carga tributária do mundo o Brasil aparece na 30ª colocação “mas continua oferecendo os piores serviços à população em termos de saúde, educação, transporte, segurança, saneamento, pavimentação das estradas e outros” (IBPT, 2014a, texto digital). Tipke e Lang (2008) tecem observações pertinentes a essa situação da tributação brasileira:

“Quanto mais alta, entretanto, for a necessidade financeira do Estado, que deva ser suportada pelos seus cidadãos, tanto *mais justa* precisa ser a distribuição das cargas tributárias, tanto mais precisamente deve ser manejada a generalidade e igualdade da imposição.”

Após a análise do estudo feito pelo IBPT, percebe-se que a carga tributária no Brasil é imódica, mas ao contrário do pensamento dos doutrinadores alemães não se percebe justiça na distribuição das cargas tributárias.

A Justiça é uma forma de equilíbrio social enquanto as necessidades públicas são supridas. Acontece que, na prática, as necessidades são afastadas em detrimento de outras, nem sempre prioritárias (MELLO, 2013). Tributos não vinculados à atuação do Estado, os impostos não possuem destinação específica. Nada impede que o Estado utilize tais verbas para suprir necessidades urgentes da população, buscando a felicidade, que para Kant, é sinônimo de Justiça (MELLO, 2013).

Outra situação analisada pelos doutrinadores alemães se manifesta no país: “Quanto maior pressão exercem as cargas fiscais sobre os cidadãos, tanto mais difícil é fazer prevalecer a justiça fiscal contra a resistência, a esquivança e a má vontade tributárias” (TIPKE; LANG, 2008). É irrefutável a resistência do povo brasileiro no pagamento de tributos pela grande porcentagem de seus salários que a eles são destinados e pela falta de justiça fiscal. Os resultados dessa resistência são ruinosos, como coloca Rocha (2004, p. 136) que “infelizmente, visceja uma vasta

cultura sonegatória em nosso país, terrivelmente prejudicial para a economia nacional que afeta diretamente a solidariedade previdenciária”.

Percebe-se que, o princípio da solidariedade cumpre um papel essencial para cobrança de tributos e, respectivamente, para a justiça fiscal. Porém, em nosso país a corrupção e a inobservância de princípios constitucionais dificultam a redistribuição de renda, o que elucida a falta de contraprestação aos tributos pagos pelos cidadãos, que deveriam receber educação, saúde e outros direitos essenciais de qualidade proporcional à carga tributária que sustentam. Tal situação faz emergir revolta na população, cumulada com o fato de o Brasil ser o trigésimo país que mais recolhe tributos, a qual, descontente, deixa de pagar os tributos quando encontram oportunidade.

3.2 Aplicabilidade da solidariedade à seguridade social

A saúde é direito constitucional e dever do Estado, tendo previsão nos arts. 196 a 200 da Constituição. Mediante políticas sociais e econômicas o Estado provê ações e serviços destinados a saúde, cujo acesso é universal e igualitário, pois é direito de todos. Todo o cidadão em território brasileiro tem direito às prestações, independentemente de ter contribuído para o sistema (CORREIA, 2010).

Rocha (2004) destaca que, quanto ao aspecto formal, o direito à seguridade social está fundamentado pela nossa Lei Maior, no capítulo que discorre sobre os direitos sociais, especificamente no art. 6º: “São direitos sociais [...] a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Trata-se, portanto, de direito fundamental.

O artigo 7º, da Constituição também faz referência a normas de direito previdenciário em seus incisos, como o seguro-desemprego, décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria, salário-família, licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, aposentadoria etc. Foi a Constituição de 1988 que estabeleceu o gênero seguridade social, englobando a previdência social, assistência social e saúde.

Na perspectiva política, seguridade social tem como finalidade a proteção da necessidade social, tendo como prestador o Estado. Sob o ponto de vista jurídico, se refere ao meio com que se pretende almejar a finalidade de proteção às necessidades sociais. Na sociedade atual, a seguridade social passou a ser concebida como um instrumento protetor, que busca garantir o bem-estar (CORREIA; CORREIA, 2008).

O ato da instituição da seguridade social pelo Estado já é considerado um ato de solidariedade, pois significa o reconhecimento de que a ação individual eventualmente não é suficiente para suprir as necessidades decorrentes das contingências sociais (DIAS; MACÊDO, 2012). A vida em sociedade é cheia de riscos e incertezas, e para efetivar o Estado Social é necessário que haja solidariedade entre os cidadãos. Dessa forma é a ação comum de todos os membros da sociedade que efetivará a proteção social em face dessas necessidades (DIAS; MACÊDO, 2012).

Dentro de um Estado que pretende ser democrático e de direito, o compromisso com a solidariedade acontece naturalmente, pois o Estado se fundamenta na cidadania, dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho (ROCHA, 2004).

Diante das várias finalidades da seguridade social, a Constituição optou pelo seu financiamento a partir das contribuições sociais. No capítulo designado à seguridade social está positivada a cobrança de contribuições sociais em artigos específicos. Humberto Ávila (2005) afirma que, o Estado não pode justificar a contribuição previdenciária com base exclusivamente no princípio da solidariedade, pois o poder de tributar foi delimitado na Constituição Federal de 1988 por regras de competência, excluindo a possibilidade de tributar por meio diverso.

O art. 195 da Constituição brasileira prevê que a seguridade será custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de várias contribuições sociais. O inciso I, do art. 195, prevê a contribuição “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho

pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. O financiamento se dá de forma direta e indireta. Quando a sociedade é chamada para custear a seguridade, nos casos dos incisos I a IV, do art. 195, da Constituição, fala-se em financiamento direto. O financiamento indireto é custeado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante recursos provenientes de seus orçamentos (VIANNA, 2012).

As empresas também participam do custeio da seguridade social, e pelo princípio da equidade, possuem bases de cálculo diferenciadas de acordo com a sua atividade econômica, utilização de mão de obra, porte da empresa ou condição do mercado de trabalho. A cobrança é feita conforme o art. 20 da Lei nº 8.212/91, cuja alíquota é de 20%, calculada para os empregados e trabalhadores avulsos durante o mês, sobre o valor das “gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial”, ou “pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços”.

As contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social são denominadas de fundo de participação compulsória, que é formado pelo conjunto de prestações pagas pelos cidadãos, exigidas pelo art. 195 da Constituição e tem como destino o custeio dos encargos sociais (CORREIA; CORREIA, 2013). No inciso II, do art. 195, da Constituição está prevista a contribuição do trabalhador e demais segurados da Previdência Social, que tem como base das alíquotas o salário de contribuição (MARTINS, 2012b). Não incide contribuição sobre a aposentadoria ou pensões concedidas pelo Regime Geral da Previdência Social, conforme o art. 201 da Constituição Federal.

Em caso de necessidade, cabe à União a cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social de acordo com a Lei Orçamentária Anual (parágrafo único, do art. 16 da Lei nº 8.212).

É importante não se esquecer da aplicação do princípio da solidariedade para que se possa entender a compulsoriedade das contribuições sem que atribua a estas a natureza de tributo. Porém, grande parte dos doutrinadores afirmam que as contribuições sociais para o financiamento da seguridade submetem-se às regras aplicáveis aos tributos, pois têm natureza tributária (CORREIA; CORREIA, 2013). Na

remuneração recebida pelos serviços prestados pelo trabalhador incide a contribuição previdenciária, que será socialmente auferida quando a lei julgar oportuno à sua proteção.

Existem limitações de competência tributária que são aplicadas, em regra, a todo regime jurídico-tributário, então têm reflexos no custeio da seguridade social. Primeiramente verifica-se o princípio da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, segundo o qual “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça”. Este princípio possui elevado grau de certeza, não cabendo sobre ele a ponderação do interprete, inerente aos princípios (VIANNA, 2012). A irretroatividade e a anterioridade nonagesimal também se aplicam às contribuições. A lei deverá ser anterior ao fato gerador do tributo respectivo, ou seja, e somente passará a produzir efeitos a partir de noventa dias de sua publicação, nos termos dos artigos 150, inc. III, alínea “a” e 195, § 6 da Constituição (VIANNA, 2012).

As contribuições dos empregados, empregados domésticos e trabalhadores avulsos são calculadas mediante aplicação de alíquotas não cumulativas. Conforme dados do *síte* do Ministério da Previdência Social, para salários de até R\$ 1.399,12 a alíquota para fins de recolhimento ao INSS é de 8%. De R\$ 1.399,13 a R\$ 2.331,88 a alíquota é de 9%. Para os salários de R\$ 2.331,89 até R\$ 4.663,75 a alíquota é de 11%. O salário de contribuição varia de um salário-mínimo até R\$ 4.663,75, pois nenhum segurado pode sobre valor inferior ao salário-mínimo, nem superior ao teto estabelecido (DIAS; MACÊDO, 2012).

Os segurados contribuinte individual e facultativo contribuem com alíquotas diferentes dos empregados mencionados anteriormente. Eles observam o valor mínimo de R\$ 788,00 e máximo de R\$ 4.663,75, contribuindo com uma alíquota de 20%. A justificativa para tal alíquota se dá pelo motivo de os contribuintes individuais não prestarem serviços necessariamente a uma empresa, de modo que somente eles contribuem, diferentemente do que ocorre com os empregados, que contribuem com seus salários assim como há a contribuição da empresa (VIANNA, 2012).

Nota-se o tratamento diferenciado dos contribuintes de acordo com a sua capacidade contributiva, diante da progressividade das alíquotas. A progressividade se justifica pelo princípio da equidade na forma de participação no custeio, onde

quem tem maior capacidade econômica deve contribuir com mais (DIAS; MACÊDO, 2012).

Os sistemas de seguridade social europeus, assim como o brasileiro, têm fundamento no princípio da solidariedade. É ele que determina a obrigatoriedade da contribuição para o sistema, obrigando a todos, mesmo que não venham dele fazer uso. Tal fundamentalidade e importância assegura-se no fato de a seguridade social abranger toda uma coletividade, na qual aqueles com capacidade contributiva contribuem em favor daqueles desprovidos de renda (CORREIA; CORREIA, 2013).

Conforme Dias e Macêdo (2012), a solidariedade permeia toda a seguridade social, inclusive, na distribuição do ônus contributivo, onde aqueles que têm maior poder contributivo devem contribuir com mais. Percebe-se, inclusive, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, onerando menos aqueles com menor poder econômico. Acrescenta-se que, no campo da capacidade contributiva o princípio da solidariedade também tem importância, pois a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia naqueles que possuem mais condições de suportá-la, aliviando a incidência sobre os mais pobres e dispensando aqueles abaixo do mínimo de sobrevivência (TORRES, 2005).

A assistência social destina-se a garantir, provisória ou permanentemente, o sustento dos que não têm condições para tanto (MENDES; BRANCO, 2011). A obtenção de tal direito caracteriza-se pelo estado de necessidade de seu destinatário e pela gratuidade do benefício, e, para seu recebimento, é indiferente que a pessoa contribua com a seguridade social.

Nem todas as pessoas receberão os benefícios, pois a seleção é feita conforme as possibilidades (econômico-financeiras) da Seguridade Social, que pelo seu caráter social objetiva redistribuir a renda principalmente para as pessoas pobres (MARTINS, 2012b).

A solidariedade é essencial ao sistema da seguridade social, pois nele quem trabalha contribui para sustentar os inativos, ou seja, quando uma pessoa se torna impedida de trabalhar, todas as outras continuam contribuindo para a cobertura do benefício que ela necessita (MARTINS, 2012b).

Yamashita (GRECO; GODOI, 2005, p. 640) afirma que, “a solidariedade *stricto sensu* provoca uma redistribuição de recursos dentro do grupo”, já que, de acordo com distributividade na prestação de benefícios indica que o Estado deve contemplar primeiramente as pessoas que possuam maiores necessidades.

Segundo Martinez (2001), na Previdência Social a solidariedade significa contribuição da maioria em benefício da minoria, isto é, união de pessoas em grupos, contribuindo para a sustentação econômica de indivíduos em sociedade, individualmente apreciadas e, por sua vez, em dado momento, também contribuirão, ou não, para a manutenção de outras pessoas.

Na lição de Rocha (2004), as diretrizes essenciais da seguridade e da previdência social são determinadas pelo princípio da solidariedade, sendo ele, dessa forma, condutor da previdência social no âmbito da necessidade social.

Percebe-se que, a solidariedade está inserida nas relações dos indivíduos com a comunidade e com o Estado, e reflete-se na interdependência recíproca e no compromisso coletivo de integrar a todos, na maior medida possível, nos benefícios da vida em sociedade (ROCHA, 2004). As contribuições sociais dependem do princípio da solidariedade no momento em que os valores arrecadados por aqueles que contribuem hoje são imediatamente utilizados para a manutenção dos benefícios auferidos aos necessitados.

3.3 Direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado

O direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado é fruto dos direitos de terceira dimensão, os quais transcendem os interesses do indivíduo em busca dos direitos transindividuais e, com altos valores de humanismo e universalidade, buscam a proteção do gênero humano (LENZA, 2012). Tal direito está positivado no art. 225 da Constituição Federal, que consagrou a proteção ambiental como tarefa fundamental do Estado:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

É reconhecido como direito fundamental, visto que diante do art. 5º, § 2º da Constituição não há necessidade de todos direitos fundamentais fazerem parte do Título II da Carta Magna (KRELL, 2013). O direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado deriva de diversos direitos essenciais e os reforça, como o direito à vida (art. 5º, *caput* da Constituição), à saúde (art. 6º e 196, da Constituição) e a dignidade da pessoa humana, diante do princípio da indivisibilidade dos direitos humanos fundamentais, visando garantir uma vida saudável e digna aos cidadãos. A relação entre o direito ao meio ambiente equilibrado e os direitos fundamentais é forte, pois o desenvolvimento da vida humana necessita do meio ambiente, e, por conseguinte, torna-se necessário proteger a natureza (KRELL, 2013).

Trata-se de um direito difuso, o que significa que pertence a um número indeterminado de pessoas que não têm entre si uma relação jurídica, mas se encontram na mesma situação fática (KRELL, 2013).

Como dito anteriormente, trata-se de um direito de terceira dimensão e, dessa forma, tem como fundamento a fraternidade e a solidariedade e como base os interesses coletivos, ultrapassando a esfera individual (TIPKE; LANG, 2008). O direito ao meio ambiente, especificamente, tem como titulares não apenas as pessoas físicas e a sociedade, mas o gênero humano, incluindo-se estrangeiros e pessoas que tiveram seus direitos de cidadania suspensos (KRELL, 2013).

Além de direito fundamental, constatou-se que o ambiente ecologicamente equilibrado também trata-se de dever fundamental, o que significa que, no momento em que se exige do Estado a defesa do meio ambiente, da mesma forma o cidadão tem o dever fundamental de adotar condutas que o preserve para as futuras gerações. Tendo em vista tal dever fundamental, conclui-se que outros direitos fundamentais, ocasionalmente, poderão ser limitados, como o direito a liberdade e a propriedade (BUFFON, 2009), em detrimento do meio ambiente.

Constata-se fortemente a presença da solidariedade na questão ambiental, principalmente quando relacionada com a tributação, pois tem o objetivo de preservar os recursos naturais em favor das futuras gerações, a fim de garantir-lhes uma existência digna (BUFFON, 2009).

Vista a necessidade de proteger o meio ambiente visando o desenvolvimento e não meramente sua sobrevivência, torna-se imprescindível alterar atitudes, a partir da perspectiva da solidariedade (KRELL, 2013). A insegurança ecológica é um dos maiores desafios do Estado Constitucional, e os perigos resultantes da poluição do meio ambiente são cada vez mais claros para o homem.

O interesse predominante na preservação das bases naturais de vida é de toda a coletividade em busca do *bem comum*, que justifica os impostos de finalidade social (TIPKE; LANG, 2008, grifo do autor). É da luta pela segurança ambiental que surge a instrumentalização do Direito Tributário a fim de proteger o meio ambiente.

Diante da fundamentalidade da proteção do meio ambiente, surge a necessidade de responsabilização pelos danos causados a ele. Assim surge o princípio do poluidor-pagador, que possui duas órbitas de alcance. A primeira diz respeito ao caráter repressivo do princípio, que ocorre quando ao causador do dano é imposta uma espécie de indenização a fim de recuperar o ambiente degradado (BUFFON, 2009), ou seja, ocorrido o dano é necessária sua reparação (FIORILLO, 2014). Isto significa que o custo dessas medidas de prevenção deve ser refletido no preço dos bens e serviços que geram a poluição, em razão da sua produção e consumo (GRANZIERA, 2014).

O procedimento de refletir o caráter repressivo do princípio no consumo é criticado como uma forma de sobrecarga no mercado e como sendo prejudicial à justa distribuição das riquezas, pois quem acaba por arcar com o custo da utilização destes produtos é o consumidor (DERANI, 2008).

A penalidade imposta expõe não apenas a necessidade de indenizar, mas, inclusive, serve de desestímulo à prática de ilícitos ambientais (BUFFON, 2009), o que caracteriza seu objetivo preventivo (FIORILLO, 2014). Neste sentido é imposto ao poluidor o dever de pagar pelas despesas de prevenção de danos ao meio ambiente possivelmente ocasionadas pela sua atividade.

Pela exigência de indenização pecuniária decorrente do dano ambiental, não se pode concluir que há uma autorização para poluir desde que haja um pagamento (BUFFON, 2009). Pelo contrário, o princípio do poluidor-pagador é um mecanismo

que tem como finalidade reduzir o consumo ou o desperdício dos recursos ambientais, onerando o usuário destes (KRELL, 2013).

O direito fundamental ao meio ambiente é dotado de complexidade e multifuncionalidade, é uma resposta a problemas e desafios que surgiram com a sociedade moderna (KRELL, 2013). Na utilização autorizada dos recursos ambientais incide o princípio do usuário-pagador, o qual paga pelo uso privativo de um determinado recurso diante da sua escassez, observando as normas vigentes. Diferentemente do princípio do poluidor-pagador, neste não há uma penalidade decorrente de ilícito (GRANZIERA, 2014).

Os tributos impostos pelo princípio do poluidor-pagador e do usuário-pagador têm fins sociais, já analisados no capítulo 3.1 da presente monografia. O alto valor da proteção do meio ambiente na atualidade justifica uma restrição do alcance do princípio da capacidade contributiva, porém, este não pode ser de absoluto descartado: não deve a proteção ao meio ambiente sobrepor-se ao que é necessário para a sobrevivência digna (TIPKE; LANG, 2008). Em outras palavras, os princípios mencionados não justificam tributar se não está presente a capacidade contributiva tributária.

O interesse em proteger o meio ambiente, como dito anteriormente, é da coletividade. Porém, pequena parte da doutrina traz discussão quanto ao direito dos animais de existirem em um ambiente equilibrado, direito este inclusive positivado na Declaração Universal dos Direitos dos Animais da UNESCO. A declaração também dá aos animais o direito de serem respeitados. O antropocentrismo de sustentar que o princípio da dignidade é atributo exclusivo da pessoa humana é criticado, pois coloca a pessoa humana, em função da sua racionalidade, em lugar privilegiado em relação aos demais seres vivos (FENSTERSEIFER, 2008).

O descaso com a natureza tem origem em uma ideia formulada por Descartes no livro Discurso do Método, no qual o filósofo afirma que os animais poderiam ser equiparados a máquinas móveis, pois, diferentemente do homem que é composto por corpo e alma, os animais possuiriam apenas o corpo (FENSTERSEIFER, 2008). A partir do momento em que Descartes afirmou que os animais não possuíam razão,

foi aberto o caminho para a separação do Homem e da Natureza, o que levou o ser humano ao atual e preocupante estágio de degradação ambiental.

A vida humana não é a única que dispõe de proteção constitucional, mas todas as demais formas de vida que compartilham do espaço ambiental. O art. 225 da Constituição, anteriormente mencionado, menciona a expressão “todos”, que provoca o questionamento da sua amplitude a todos os seres vivos, inclusive os não humanos, caracterizando uma solidariedade ecológica (FENSTERSEIFER, 2008). A preocupação com a preservação da vida animal foi matéria discutida na jurisprudência brasileira diante da vedação de práticas cruéis contra a vida animal, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal em Recurso Extraordinário:

EMENTA: COSTUME - MANIFESTAÇÃO CULTURAL - ESTÍMULO - RAZOABILIDADE - PRESERVAÇÃO DA FAUNA E DA FLORA - ANIMAIS - CRUELDADE. A obrigação de o Estado garantir a todos o pleno exercício de direitos culturais, incentivando a valorização e a difusão das manifestações, não prescinde da observância da norma do inciso VII do artigo 225 da Constituição Federal, no que veda prática que acabe por submeter os animais à crueldade. Procedimento discrepante da norma constitucional denominado “farra do boi”.
(Recurso Extraordinário nº 153.531. Segunda Turma. Relator: Min. Ministro Marco Aurélio. Julgado em 03/06/1997, publicado em 13/03/1998)

O Ministro-Relator, Franciso Rezek, manifestou-se acerca da violência e crueldade para com os animais, que são seres vivos dotados de sensibilidade e protegidos pela Constituição Federal.

Outra decisão do Supremo Tribunal Federal (ADI nº 1856) teve como foco a crueldade com animais, evidenciada a partir da prática criminosa da briga de galos diante do direito à preservação de sua integridade, conforme ementa:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - BRIGA DE GALOS (LEI FLUMINENSE Nº 2.895/98) - LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE, PERTINENTE A EXPOSIÇÕES E A COMPETIÇÕES ENTRE AVES DAS RAÇAS COMBATENTES, FAVORECE ESSA PRÁTICA CRIMINOSA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE ESTIMULA O COMETIMENTO DE ATOS DE CRUELDADE CONTRA GALOS DE BRIGA - *CRIME AMBIENTAL (LEI Nº 9.605/98, ART. 32)* - MEIO AMBIENTE - DIREITO À PRESERVAÇÃO DE SUA INTEGRIDADE (CF, ART. 225) - PRERROGATIVA QUALIFICADA POR SEU CARÁTER DE METAINDIVIDUALIDADE - *DIREITO DE TERCEIRA GERAÇÃO (OU DE NOVÍSSIMA DIMENSÃO) QUE CONSAGRA O POSTULADO DA SOLIDARIEDADE* - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA FAUNA (CF, ART. 225, § 1º, VII) - *DESCARACTERIZAÇÃO DA BRIGA DE GALO COMO MANIFESTAÇÃO CULTURAL* - RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL IMPUGNADA - AÇÃO DIRETA PROCEDENTE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL QUE AUTORIZA A REALIZAÇÃO DE EXPOSIÇÕES E COMPETIÇÕES ENTRE AVES DAS

RAÇAS COMBATENTES - NORMA QUE INSTITUCIONALIZA A PRÁTICA DE CRUELDADE CONTRA A FAUNA - *INCONSTITUCIONALIDADE*. - A promoção de briga de galos, além de caracterizar prática criminosa tipificada na legislação ambiental, configura conduta atentatória à Constituição da República, que veda a submissão de animais a atos de crueldade, cuja natureza perversa, à semelhança da “farra do boi” (RE 153.531/SC), não permite sejam eles qualificados como inocente manifestação cultural, de caráter meramente folclórico. Precedentes. - A proteção jurídico-constitucional dispensada à fauna abrange tanto os animais silvestres quanto os domésticos ou domesticados, nesta classe incluídos os galos utilizados em rinhas, pois o texto da Lei Fundamental vedou, em cláusula genérica, qualquer forma de submissão de animais a atos de crueldade. - *Essa especial tutela, que tem por fundamento legitimador a autoridade da Constituição da República, é motivada pela necessidade de impedir a ocorrência de situações de risco que ameacem ou que façam periclitir todas as formas de vida, não só a do gênero humano, mas, também, a própria vida animal, cuja integridade restaria comprometida, não fora a vedação constitucional, por práticas aviltantes, perversas e violentas contra os seres irracionais, como os galos de briga (“gallus-gallus”).* Magistério da doutrina. ALEGAÇÃO DE INÉPCIA DA PETIÇÃO INICIAL. - Não se revela inepta a petição inicial, que, ao impugnar a validade constitucional de lei estadual, (a) indica, de forma adequada, a norma de parâmetro, cuja autoridade teria sido desrespeitada, (b) estabelece, de maneira clara, a relação de antagonismo entre essa legislação de menor positividade jurídica e o texto da Constituição da República, (c) fundamenta, de modo inteligível, as razões consubstanciadoras da pretensão de inconstitucionalidade deduzida pelo autor e (d) postula, com objetividade, o reconhecimento da procedência do pedido, com a conseqüente declaração de ilegitimidade constitucional da lei questionada em sede de controle normativo abstrato, delimitando, assim, o âmbito material do julgamento a ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal. Precedentes.

(Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.856. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em 26/05/2011, publicado em 14/10/2011) (grifo nosso).

Percebe-se a consideração dos direitos de terceira dimensão e do princípio da solidariedade na decisão que declarou a inconstitucionalidade de lei estadual. A decisão prescinde do antropocentrismo anteriormente mencionado, no momento em que identifica a integridade não só da vida humana, mas também da vida animal.

Conclui-se que o princípio da solidariedade tem uma imensa importância no direito ambiental, a qual prospera cada vez mais na doutrina e na jurisprudência pelo seu aspecto fraternal e fundamental, em rumo à conscientização e sensibilização humana acerca do respeito à vida do animal não humana e entes naturais em geral.

A essencialidade do princípio da solidariedade para a efetivação dos direitos fundamentais se justifica pela vida em sociedade, de forma que o bem estar social depende do bem estar individual. Percebe-se esta preocupação na proteção do mínimo existencial, nas contribuições sociais e na proteção ao meio ambiente, objetivando a redução das desigualdades sociais e a garantia da dignidade humana.

4 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE VIA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O homem vive em sociedade e deve contribuir para ela, pois não há como pensar em uma sociedade organizada sem recursos para subsistir. Não existe sociedade sem que existam recursos financeiros para arcar com suas despesas (BUFFON, 2009).

No elenco dos deveres fundamentais, conforme Rocha (p. 135), encontra-se um dos mais relevantes: o de pagar os tributos devidos, que tem como propósito o de proporcionar ao Estado condições financeiras de implementar as políticas sociais necessárias à concretização efetiva do bem comum.

Conforme Dallari (2014), os deveres fundamentais são essenciais para que o Estado possa atingir o objetivo e dever de proporcionar o bem comum, o que pode ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, mediante, especialmente, a realização dos direitos fundamentais.

O Estado Democrático de Direito no Brasil é considerado um Estado Tributário (YAMASHITA, 2005). Na lição de Mendes (2011, p. 1451), o tributo, que é a principal forma de receita pública do Estado Moderno, revela-se componente fundamental de sua estrutura. Para ele, “não há Estado Social sem que haja também o Estado Fiscal”. Dessa forma, quaisquer atividades sociais dependem de recursos financeiros, os quais são financiados pelas contribuições dos cidadãos brasileiros pelo princípio da solidariedade (YAMASHITA, 2005).

Para o Estado Liberal a tributação deveria ser desigual na proporção das desigualdades econômicas. No Estado Democrático de Direito atribuiu-se um tratamento diferenciado, com âncora na capacidade contributiva, pois esta acarretou a finalidade da redução das desigualdades econômicas e sociais (BUFFON, 2009).

4.1 Capacidade contributiva e solidariedade social

Capacidade contributiva é a capacidade econômica do contribuinte, e capacidade econômica, na lição de Godoi (GRECO; GODOI, 2005, p. 160) é “o elo fundamental que une o tributo e a solidariedade social”. A capacidade econômica está mais voltada à ciência econômica e financeira, enquanto o conceito de capacidade contributiva está mais ligado à ciência jurídica (DUTRA, 2010).

O princípio da capacidade contributiva está positivado no art. 145, § 1º, da Constituição, que dispõe:

Art. 145. [...]

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Da leitura do parágrafo surge a indagação de se o princípio da capacidade contributiva é aplicado somente aos impostos, ou se diz respeito aos tributos. Nas palavras de Machado (2013) o princípio diz respeito aos tributos em geral, embora a Constituição faça referência apenas aos impostos.

Também é necessária a interpretação da expressão “sempre que possível”, pois pode parecer uma forma de liberdade ao legislador para decidir quando observará o princípio (MACHADO, 2013). Pode-se chegar a conclusão de que o princípio se aplica somente aos impostos, sem ter aplicação aos demais tributos, mas tal conclusão é errônea, pois ele não advém somente deste dispositivo constitucional (DUTRA, 2010). O princípio da capacidade contributiva é um princípio constitucional que deve ser tratado como os princípios jurídicos em geral, de modo que não é razoável entender que o legislador tenha ampla liberdade de escolher quando aplicá-lo ou não (MACHADO, 2013).

É em nome do princípio da solidariedade que se afirma que o critério para a distinção dos contribuintes será a contribuição dentro dos limites individuais para o bem de todos (SCHOUERI, 2014). A função do princípio da capacidade contributiva é de servir como limite da tributação, funcionando como critério de graduação individual a fim de determinar quanto cada contribuinte pode suportar (TORRES, 2013). O mínimo que se pode esperar do Direito Tributário em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos responda às exigências da capacidade econômica (GRECO; GODOI, 2005). Para Buffon (2009, p. 149), “a exigência da tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva significa, concomitantemente, um dever e um direito de cidadania”.

Carlos Araújo Leonetti (apud DUTRA, 2010) dá ao princípio duas finalidades. A primeira em relação a distribuição da carga tributária global entre os contribuintes, de modo a respeitar a aptidão de cada um de pagar tributos. A segunda diz respeito à proteção do mínimo existencial, impedindo que a carga tributária seja insuportável para o cidadão.

Quando se enfocam as condições pessoais do contribuinte, ou seja, se ele pode, ou não, suportar a carga tributária, observa-se a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo (SCHOUERI, 2014), isto é, significa a existência de riqueza apta a ser tributada. A solidariedade entre os cidadãos faz com que a carga tributária poupe aqueles sem riqueza apta à tributação, e alivie a incidência sobre os pobres (TORRES, 2005).

A capacidade contributiva objetiva pressupõe a existência de capacidade econômica, mas não aquela que gera um saldo disponível (SCHOUERI, 2014). É o exemplo do cidadão que auferir renda, mas devido à saúde precária, vê-se obrigado a comprar caros medicamentos. Tem ele capacidade econômica, mas não pode se falar em capacidade contributiva.

O mínimo existencial é um direito decorrente do princípio da dignidade da pessoa humana e do Estado Social, que garante aos cidadãos necessitados os recursos para sua subsistência (YAMASHITA, 2014). É constitucionalmente intocável e inalienável. Na prática, é definido pelo salário-mínimo, art. 7º, IV, da Constituição, constituindo-se supostamente em um valor capaz de atender as necessidades vitais

básicas do cidadão e de sua família, a fim de pagar despesas como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. O mínimo existencial, conclui-se, é o valor necessário ao atendimento das necessidades vitais básicas e somente depois de atendidas tais necessidades pode o cidadão ser apontado como possível contribuinte (DUTRA, 2010).

O Estado, como visto anteriormente, existe em razão do homem, então torna-se necessário que as condições de sobrevivência da pessoa respeite um patamar mínimo. Em outras palavras, perde-se o sentido de dignidade da pessoa humana quando não se respeita o mínimo existencial (BUFFON, 2009).

A capacidade contributiva só surge, portanto, após supridas as necessidades básicas do indivíduo (DUTRA, 2010), porém isto não significa que o princípio da solidariedade não tenha eficácia na inexistência de capacidade contributiva. O princípio da solidariedade protege o mínimo existencial, na medida em que, “*inverte sua polaridade de passiva (responsabilidade tributária) para ativa (limitação constitucional ao poder de tributar)*” (YAMASHITA, 2005, p. 59, grifos do autor).

A capacidade contributiva é fundamento dos impostos (GRECO; GODOI, 2005). Isso significa que onde não houver capacidade contributiva não haverá espaço para a tributação e a exigência do tributo será inconstitucional. Também, Greco (2005) afirma que a capacidade contributiva funciona como limite, de forma que a exigência não poderá ultrapassar uma dimensão razoável à vista do pressuposto de fato.

O critério da capacidade contributiva serve como tratamento isonômico dos contribuintes, “pois resulta da *natureza econômica* da relação jurídico-tributária” (YAMASHITA, 2005, grifo do autor). É impossível exigir que os cidadãos sem capacidade econômica participem do financiamento tributário. Qualquer tributo que incidir sobre recursos destinados às necessidades básicas para a sobrevivência será inconstitucional, pois fere a capacidade contributiva (DUTRA, 2010).

A vedação ao confisco no âmbito tributário está atrelada ao princípio da capacidade contributiva, ocorrendo sempre que o tributo absorva parcela excessiva da renda do contribuinte (MELO, 2012). Abaixo do mínimo existencial inexistente capacidade econômico-contributiva, de modo que configuraria confisco, prática

vedada pelo art. 150, IV, da Constituição e pelo princípio do Estado Democrático (social) de Direito (arts. 1º a 3º, I, da Constituição Federal) (YAMASHITA, 2014). Sobre a vedação ao confisco, o Supremo Tribunal Federal proferiu acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO **PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA** - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. **A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.** - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, **o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República.** Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - **A proibição constitucional do confisco em matéria tributária** - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - **nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.** - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, "ope constitutionis",

a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União. - As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência. - Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer competência regulamentar de caráter meramente secundário. (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075. Tribunal Pleno. Relator: Min. Celso de Mello. Julgado em 17/06/1998, publicado em 24/11/2006) (grifo nosso).

Da leitura do acórdão, verifica-se que o confisco configura injusta apropriação estatal, e a sua proibição incide quando for atingido o patrimônio ou o rendimento do contribuinte, comprometendo o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas, ou seja, o mínimo existencial. A inobservância do princípio da capacidade contributiva pode ensejar a ação direta, promovida perante o STF, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da Constituição Federal (MACHADO, 2013).

No Estado Democrático de Direito, segundo Buffon, a exigência de tributação respeitando a efetiva capacidade contributiva significa, concomitantemente, um dever e um direito de cidadania. Dito de outra forma, o atual entendimento de cidadania passa pelo cumprimento do dever fundamental de pagar tributos, e isso, em face ao princípio da solidariedade social, ocorre sob dois enfoques:

a) o dever fundamental de contribuir de acordo com a capacidade contributiva, justamente para que o Estado tenha os recursos necessários para realizar os direitos fundamentais e, com isso, propiciar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana; b) o direito de não ser obrigado a contribuir acima das possibilidades – desproporcionalmente à capacidade contributiva – pois isso se constituiria afronta direta ao princípio da dignidade da pessoa, uma vez que o mínimo vital a uma existência digna restaria afetado. (BUFFON, 2009, p. 174)

Os princípios basilares e os objetivos fundamentais mencionados pela Carta de 1988 (arts. 1º e 3º) só poderão ser alcançados se a carga tributária for dividida de forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão, tendo em vista que,

ocorrendo o contrário, as desigualdades sociais serão ampliadas e a meta da solidariedade social continuará uma mera utopia (BUFFON, 2009).

Conclui-se que os princípios da solidariedade e capacidade contributiva são dirigidos ao legislador, não podendo ser vistos como meio de burlar o princípio da legalidade, mas sim delimitados por ele, pois no que diz respeito à tributação, os princípios constitucionais são meios de limitar o poder de tributar (MACHADO, 2013). A capacidade contributiva e a solidariedade estão conectadas, visto que a primeira, com a reaproximação entre ética e direito, é justificada pelas ideias de solidariedade ou fraternidade (TORRES, 2005).

4.2 A adequação de carga tributária como forma de redução das desigualdades sociais

No Brasil, como visto, o pagamento de tributos é pouco justo em decorrência da precária contraprestação dada pelo governo, por isso a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino dado aos recursos (MELLO). A igualdade só estará presente no campo tributário quando a capacidade contributiva for respeitada, e o ônus da carga fiscal, suportado proporcionalmente (BUFFON, 2009, p. 178).

A composição da carga tributária brasileira vem tributando fortemente o consumo, o que encarece produtos consumidos pela população, especialmente àqueles que destinam sua renda à alimentação (BUFFON, MATOS, 2014).

4.2.1 Tributos diretos e indiretos

Para a compreensão do tema, é necessário fazer a distinção entre tributos diretos e indiretos. O tributo em que o contribuinte não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro é chamado tributo direto, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito quanto de fato, pela mesma pessoa (GASSEN, 2013). É o caso do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), no

qual o proprietário do automóvel arca com o pagamento do tributo, não podendo repassar a terceiro (MELO, 2012). A possibilidade de transferência do gravame tributário é chamada de repercussão econômica; não havendo repercussão econômica do tributo este será considerado “tributo direto”, existindo será então “tributo indireto” (GASSEN, 2013).

Os tributos indiretos, portanto, ocorrem quando o sujeito passivo pode repassar o tributo que deve “de direito”, a um terceiro que passará a dever “de fato” o encargo do pagamento do tributo (GASSEN, 2013). É o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), no qual o contribuinte de tributo é o industrial, que é o obrigado a recolher o seu respectivo valor, porém é repassado àquele que adquire o produto (MELO, 2012).

Os tributos indiretos, por exemplo, o ICMS ou o IPI, oneram indiretamente o consumidor, tratando de forma igual pessoas economicamente desiguais (o que se qualifica como regressividade). Assim, pelo fato de repercutirem sobre os consumidores finais, conclui-se que tais tributos sejam denominados tributos sobre o consumo (GASSEN, 2013). A crítica de que se poderia dizer que tais espécies tributárias não respeitam o princípio da capacidade contributiva exige uma consideração do aspecto objetivo e subjetivo do princípio da capacidade contributiva (YAMASHITA, 2014).

Os impostos indiretos sobre o consumo surgiram no final da Idade Média, com o objetivo de fornecer ao Tesouro subsídio para atender às necessidades financeiras do Estado e alcançar as classes privilegiadas, que não eram atingidas pela tributação direta (NOGUEIRA, 1999).

4.2.2 Tributação monofásica e plurifásica

Levando em consideração que os tributos podem atingir uma ou mais fases do processo produtivo ou comercial, há outra possibilidade classificatória. A tributação pode se dar pela forma monofásica ou plurifásica, conforme a incidência esteja limitada a uma única oportunidade, ou não, sendo que a decisão leva em consideração o princípio da capacidade contributiva e os interesses da fiscalização

(SCHOUERI, 2014).

A tributação plurifásica pode se dar de forma cumulativa ou não cumulativa. A cumulatividade e a não cumulatividade são técnicas de tributação, e não princípios propriamente ditos (CASSONE, 2014). Na tributação não cumulativa, a cada etapa do processo é considerada a tributação já ocorrida, de modo que se recolhe apenas o *plus* incidente (SCHOUERI, 2014). Nesta situação, a carga tributária suportada pelo consumidor reflete a capacidade contributiva manifestada no ato do consumo (GASSEN, 2013).

Na tributação plurifásica cumulativa a mercadoria passa por cada transação sem levar em conta o tributo pago anteriormente, de modo que a base de cálculo do tributo, em cada transação, inclui o tributo pago anteriormente (SCHOUERI, 2014). Também é denominado tributo em cascata, pois incide em várias fases de circulação sem, contudo, deduzir-se o valor que já incidiu nas anteriores.

Os tributos indiretos repassam o encargo tributário ao consumidor e a cumulatividade onera os processos produtivos dos objetos de consumo. Esse raciocínio leva a concluir que é o consumidor final o único a arcar com a carga tributária, pois os partícipes do processo produtivo não a assumem em decorrência da repercussão econômica (possibilidade de transferência a outrem) dos tributos (GASSEN, 2013).

Pode-se dizer que quanto maior o número de etapas, mais crescerá a tributação (SCHOUERI, 2014). A tributação indireta, dessa forma, contribui para o ampliamiento das desigualdades sociais (BUFFON; MATOS, 2015).

4.2.3 Princípio da seletividade

Em contrapartida, foi estabelecido como princípio a seletividade, que significa que as mercadorias essenciais à existência devem ser tratadas suavemente, de modo que as maiores alíquotas devem incidir sobre produtos de consumo restrito (MELO, 2012). A Constituição Federal aplicou a seletividade ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no art. 153, § 3º, I, estabelecendo que ele será

seletivo em função da essencialidade do produto. Para esta finalidade foi criada a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), na qual constam alíquotas de zero a 330%, alíquota mais elevada que é aplicada sobre os cigarros (MACHADO, 2013).

A princípio, aos produtos mais necessários à sociedade incide percentagens menores de tributação, enquanto aos destinados a consumo restrito ou considerados supérfluos incidem percentagens elevadas. Desta forma, foi estabelecida alíquota zero com relação a produtos alimentícios industrializados, calçados e vestuário. As cervejas têm alíquota de 40%, o uísque 60% e os cigarros 330%. Porém, verificam-se algumas incongruências, como as aeronaves e embarcações terem alíquotas inferiores às dos automóveis, concluindo-se que a sociedade teria mais necessidade de utilizar aviões e lanchas do que automóveis (JARDIM, 2011).

Ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços (ICMS) também foi aplicada a seletividade pela Constituição em seu art. 155, § 2º, III, em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Diferentemente do que ocorre com o IPI, que será seletivo, o ICMS, nos termos da Constituição poderá ser seletivo, o que sugere a aplicação facultativa do princípio. A obrigatoriedade ou não da seletividade ao ICMS é alvo de discussão doutrinária. Existem autores que defendem a facultatividade do ICMS, em contrapartida, há quem pondera que o termo “poderá” deve ser lido como “deverá” (MACHADO SEGUNDO, 2014).

Sabbag (2014) defende que a obrigatoriedade do ICMS é a única interpretação aceitável, realizando-se via tributação conforme a essencialidade do bem, alcançando a justiça tributária. No entanto, Coêlho (2014) afirma que a seletividade no ICMS é facultativa, diferentemente do IPI, no qual é obrigatória. Constata-se que a posição doutrinária dominante defende a facultatividade do ICMS, e não a obrigatoriedade.

A seletividade do ICMS e do IPI amenizam a regressividade da tributação indireta enquanto determinam a graduação da carga tributária destes impostos na proporção inversa da sua essencialidade (YAMASHITA, 2014). Para tanto, é

importante assegurar que os produtos consumidos por famílias de baixa renda sejam tributados a alíquotas mais baixas que aqueles consumidos por famílias de maiores posses (SCHOUERI, 2014). Percebe-se que a seletividade, tanto para o ICMS, quanto para o IPI, se encontra vinculada à essencialidade (SCHOUERI, 2014).

O arroz, feijão, pão francês, entre outros, são sujeitos à alíquota de 7%. Os serviços de transporte e veículos automotores são submetidos à alíquota de 12%. Já as bebidas alcoólicas, fumo, perfumes são submetidos à incidência de 25%. Todavia, há novamente equívocos, como a percentagem de 25% relativa ao serviço de comunicações, cuja essencialidade se dá em grau máximo e, dessa forma, não poderia se situar no patamar mais elevado da incidência do ICMS, que é a mesma incidente sobre as armas e munições (JARDIM, 2011). Dessa forma, o legislador julgou igualmente necessária a comunicação e a compra de armas de fogo.

Tanto é esta a realidade da distribuição da carga tributária brasileira, que estudo realizado pelo Observatório da Equidade ([2014?], texto digital) concluiu que, em 2004, os brasileiros que recebiam até dois salários-mínimos pagavam 48% da sua renda em tributos, enquanto os que recebiam acima de 30 salários-mínimos pagavam 26,3% da sua renda em tributos.

Conforme estudo publicado em 13 de agosto de 2014, realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), “a população que recebe até três salários-mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país” (IBPT, 2014b, texto digital). A arrecadação de 53% dos impostos são pagos por cidadãos que recebem até três salários-mínimos por mês. O presidente do Conselho Superior e coordenador de estudos do IBPT, Gilberto Luiz do Amaral, afirma que o resultado se deu pelo consumismo existente no sistema tributário brasileiro.

A tributação incide pouco sobre o patrimônio e rendimentos, mas muito sobre o consumo, sobretudo bens de primeira necessidade (BUFFON; MATOS, 2015). Consequentemente, o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente em relação a riqueza do contribuinte: uma pessoa de poucos recursos destinará a maior parte de sua renda ao consumo, enquanto aquele com maiores posses terá grande

parte de sua renda destinada a investimentos, e, portanto, não atingida pelo imposto sobre consumo (SCHOUERI, 2014).

A carga tributária é o índice obtido pela comparação entre o Produto Interno Bruto (PIB) e o valor arrecadado de tributos, que no ano de 2012 registrou o valor máximo da Carga Tributária desde 2002, o qual foi de 35,85% do PIB. O Brasil não é o país com o maior índice de carga tributária, há países que o superam como, por exemplo, a Dinamarca (48,2%) e a Suécia (46,4%) (BUFFON; MATOS, 2015). Ocorre que estes países são desenvolvidos e possuem serviços públicos de qualidade, diversamente do Brasil, que compõe a lista de países subdesenvolvidos e prescinde de qualidade nos serviços públicos oferecidos.

A tributação vem desempenhando função diversa da originalmente proposta, posto que não cumpre o seu caráter redistributivo. Por conseguinte, contribui para o agravamento das desigualdades e exclusões, visto que retira dos pobres percentual maior de tributos do que dos ricos (BUFFON; MATOS, 2015).

É necessário um sistema que zele pela equidade na distribuição da carga tributária, respeitando o princípio da capacidade contributiva, pois o consumo de bens indispensáveis à sobrevivência também deve respeitar o mínimo legal e a capacidade contributiva (YAMASHITA, 2014). A adequada compreensão do princípio da capacidade contributiva, que possui fundamento na ideia de solidariedade, implica a igualdade em matéria tributária (BUFFON; MATOS, 2015).

É imprescindível que se retome os conceitos constitucionais da tributação para que ela cumpra seu sentido, pois constata-se que a tributação está distante do modelo de Estado originalmente adotado pela Constituição. Dessa forma, a tributação passa a ser um meio de ampliação das desigualdades, e não um instrumento de redistribuição de renda (BUFFON; MATOS, 2015). Basta, apenas, que se cumpram os princípios de uma carga tributária justa, da forma que estabelece a Constituição.

4.3 Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às espécies tributárias

As espécies tributárias são as seguintes: os impostos; as taxas; as contribuições que podem ser de melhoria, parafiscais sociais, parafiscais de seguridade social, outras de seguridade social, sociais gerais, especiais, de intervenção do domínio público, corporativas. Constituem, ainda, espécie tributária: os empréstimos compulsórios (SCHOUERI, 2014).

Os tributos podem ser divididos em outras duas categorias: a dos fundados na capacidade contributiva e a dos graduados pela capacidade contributiva (DUTRA, 2010). A primeira categoria é o caso dos impostos e contribuições de melhoria, que são influenciados pelo princípio desde a tipificação, apresentando alíquotas diferenciadas, como a seletividade do IPI, a progressividade do Imposto de Renda, etc. (DUTRA, 2010). Os tributos graduados pela capacidade contributiva são aqueles que somente sofrem incidência do princípio na quantificação da obrigação, não influenciando o fato gerador (DUTRA, 2010).

4.3.1 Impostos

Os impostos têm como objetivo cobrir as despesas gerais do Estado e, por isso, são distribuídos entre os contribuintes. Entretanto, não se deve esperar que todos que pagam as despesas gerais o façam no mesmo montante. Se a Constituição traz como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária que busca a igualdade, não deve o Estado aumentar as desigualdades. Daí surge a ideia de que devem pagar os impostos aqueles que tem capacidade para tanto (SCHOUERI, 2014).

Não há dúvidas quanto a aplicação do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos, pois são cobrados em razão da demonstração de riqueza do contribuinte, não de uma atuação estatal, sofrendo limitação na incidência sob pena de onerar em demasia os contribuintes (DUTRA, 2010). Importante lembrar que o princípio não é causa jurídica da incidência dos impostos, mas sim uma

justificativa ético-jurídica (TORRES, 2005). Apesar desta afirmação, é importante observar a incidência do princípio na classificação dos impostos.

Os impostos podem ser classificados como reais e pessoais, apesar de esta não ser uma classificação jurídica (NOGUEIRA, 1999), mas sim didática, uma vez que o aspecto do imposto reside na sua materialidade (MELO, 2012). Os impostos reais são aqueles nos quais o tributo leva em conta o valor da coisa, como é o caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Por outro lado, nos impostos pessoais a quantificação decorre de condições do contribuinte, como ocorre com o Imposto de Renda (IR) (MELO, 2012).

Os impostos de natureza real atingem alguma das manifestações de capacidade contributiva, seja a renda ou o patrimônio. É plenamente possível aplicar o princípio aos impostos reais, ademais, sempre que possível, deve-se atribuir o caráter pessoal aos impostos (DUTRA, 2010). Então, os impostos reais atendem ao princípio da capacidade contributiva por meio das alíquotas progressivas (BUFFON; MATOS, 2015). Por conseguinte, o Imposto de Renda, por tratar-se de imposto pessoal, respeita o princípio da capacidade contributiva.

No imposto sobre a renda é clara a atenção ao princípio. Mais difícil é a percepção dele nos impostos indiretos, como o IPI, no qual a verificação da riqueza não considera a pessoa, mas os negócios envolvendo produtos industrializados, inclusive, havendo a possibilidade do sujeito passivo repassar o ônus tributário a um terceiro. Porém, a Constituição determina que o IPI respeite a regra da seletividade em função da essencialidade dos produtos, medida que realiza, de certo modo o princípio da capacidade contributiva (MELO, 2012). Já os impostos diretos, conceituados anteriormente, têm a virtude de poder graduar em conformidade à capacidade contributiva do contribuinte (NOGUEIRA, 1999).

O Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) está disposto no art. 156, I, da Constituição e no art. 32, do CTN. Quanto à progressividade no IPTU, as alíquotas podem e devem ser progressivas para realizar o princípio da capacidade contributiva. A Súmula nº 589 do STF, que só admitia a progressividade extrafiscal está superada pelo art. 156, § 1º, I e II, alterado pela Emenda nº 29, de 13.09.2000. Agora, o IPTU deve ser progressivo. Pode-se dizer que o IPTU admite a

progressividade baseado em duas matrizes: a matriz da política urbana (progressividade extrafiscal no tempo); e a matriz da capacidade do contribuinte (progressividade fiscal) (COELHO, 2014).

A progressividade extrafiscal se justifica como meio de concretização dos princípios fundamentais que norteiam o Estado Democrático de Direito, pois prevê a possibilidade de aplicação quando o proprietário do solo urbano deixa de promover a sua adequada utilização (BUFFON, 2005), isto é, quando este não promove o seu adequado aproveitamento (art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal).

A progressividade fiscal, por sua vez, é instrumento de política fiscal, objetivando a realização do princípio da capacidade contributiva, onde o imposto é progressivo em razão do valor da base de cálculo (MACHADO, 2013).

O IPTU será seletivo quando as suas alíquotas forem distintas para imóveis desiguais, seja em razão da localidade, utilização, ou qualquer critério que determine diferença entre os imóveis (art. 156, § 1º, II, Constituição Federal). Conclui-se que quanto ao IPTU se aplica o princípio da capacidade contributiva por via da progressividade e seletividade.

O imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI). Há divergência doutrinária a respeito da progressividade do ITBI. Para Sabbag (2014) o ITBI não é um imposto progressivo, pois inexistente previsão constitucional para a variação das alíquotas (SABBAG, 2014). Diante disto, seria aplicada percentagem única sobre as bases de cálculo, não se observando o valor venal do bem para o estabelecimento da alíquota. A Súmula nº 656 do STF, considera inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel. Entretanto, nas isenções do ITBI haveria a incidência do princípio da capacidade contributiva (COELHO, 2014).

Não obstante, há posicionamento doutrinário em favor da aplicação da progressividade ao ITBI. Harada (2014) afirma que o Município é livre para estabelecer alíquotas progressivas ao ITBI, com base no princípio da capacidade contributiva, pois “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, § 1º, da Constituição Federal).

O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) é imposto de competência estadual, cabendo aos Estados a fixação de alíquotas, respeitando o máximo fixado pelo Senado Federal em 8% (SABBAG, 2014). O Supremo Tribunal Federal se posicionou a favor da progressividade da alíquota do ITCMD:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: **PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE.** ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. **OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.** RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.
(Recurso Extraordinário nº 562.045. Tribunal Pleno. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 06/02/2013, publicado em 26/11/2013) (grifo nosso).

Os votos vencedores basearam-se na ideia de que o § 1º, do art. 145, da Constituição faz alusão ao “caráter pessoal” dos impostos, sem distinguir impostos reais de pessoais, defendendo que todos guardam relação com o princípio da capacidade contributiva.

O imposto sobre propriedade de veículo automotores (IPVA) é modalidade de imposto sobre o patrimônio pessoal, que pressupõe a existência de capacidade econômica por parte do proprietário. Suas alíquotas mínimas são fixadas pelo Senado Federal (§ 6º, art. 155, Constituição Federal), que poderão ser diferenciadas em função do tipo e da utilização (COÊLHO, 2014). A progressividade do IPVA não é explícita na Constituição, mas estaria mascarada nestas diferentes alíquotas (SABBAG, 2014).

A distinção de alíquotas incidentes sobre veículos nacionais e importados fere o princípio da isonomia tributária, de forma que o instrumento adequado é o imposto federal sobre importação e exportação (MACHADO, 2013). Neste mesmo sentido posicionou-se o STF em Recurso Especial nº 367.785 (BRASIL, 2006). Todavia, as alíquotas do IPVA deveriam ser seletivas, incidindo fortemente sobre os carros de luxo e de forma mínima sobre os carros populares (MACHADO, 2013).

O princípio da capacidade contributiva vale para todos os impostos, inclusive os impostos indiretos sobre o consumo, pois não há justificativa para a supressão total do princípio (TIPKE; LANG, 2008). A tributação indireta também precisa ser

harmonizada, não podendo violar o mínimo para sobrevivência, inclusive nos tributos de fim social.

4.3.2 Contribuições

As contribuições de melhoria são espécies de tributo exigidas dos proprietários de imóveis beneficiados por uma obra pública nova, que tem como limite individual a valorização do imóvel, e limite total o custo da obra (SCHOUERI, 2014). É, dessa forma, um tributo vinculado à atuação estatal, que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Entende-se que o princípio em análise é aplicável a esta modalidade de tributo, pois o incremento do valor do imóvel decorrente da obra pública representa um aumento de patrimônio, que é sinal de capacidade contributiva (DUTRA, 2010). Diferentemente do pensamento de Dutra, Buffon (2003) sustenta que graduar a contribuição de melhoria com base no princípio da capacidade contributiva não tem sustentação jurídica, pois a exigência tributária é referente à valorização imobiliária decorrente da obra, e não à capacidade econômica do contribuinte. Entretanto, no momento em que inexistente capacidade contributiva na cobrança de contribuições de melhoria, poderá ela ser entendida como relevante porque a sua inobservância desrespeita o mínimo existencial e outros direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal (BUFFON, 2009). Diante do aumento de patrimônio e da consequência de sua inobservância, conclui-se pela aplicabilidade do princípio da capacidade econômica às contribuições de melhoria.

As contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social podem ter o princípio da capacidade contributiva limitado pelos princípios da equivalência e da solidariedade, que têm maior importância para a contribuição previdenciária, tanto do empregado quanto do empregador (YAMASHITA, 2014).

As contribuições podem ser divididas em sinalagmáticas e não sinalagmáticas. As primeiras dizem respeito às contribuições são pagas pelo empregado ou autônomo, as quais incidem sobre a sua remuneração e implicam, necessariamente, atuações do Estado. Em outras palavras, neste tipo contributivo,

as pessoas pagam para receber contraprestações específicas e pessoais do Estado (COELHO, 2014). Diante desta contraprestação, estaria afastada a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, em razão do cidadão financiar o sistema para si próprio (BUFFON; MATOS, 2015).

Já as contribuições não sinalagmáticas (impostos finalísticos), são idênticas aos impostos. Analisando o seu fato gerador, conclui-se que todas são manifestações de capacidade contributiva e que não existirá atuação do Estado relacionada ao contribuinte (COELHO, 2014). Estes tributos se ligam a fatos que presumem capacidade contributiva (ter renda, ter gastos, ter propriedades, ter investimentos etc.). Distinguem-se, propriamente, dos impostos pela destinação do produto arrecadado, de modo que as contribuições não sinalagmáticas são usadas para financiar a ação do Estado no campo social (BUFFON; MATOS, 2015).

Todavia, é claro que se pode aplicar o princípio em comento às contribuições para a seguridade social na diferenciação de alíquota em função da atividade econômica, na utilização de mão de obra ou no porte da empresa (SABBAG, 2014). É inegável que somente poderá ser considerado sujeito passivo de qualquer tributo aquele que demonstrar capacidade econômica (VIANNA, 2012).

A Contribuição Sobre Lucro Líquido (CSLL), as contribuições ao PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são pagas pela empresa, as quais não têm relação com benefícios ao empregador que as paga. A responsabilidade social do empregador por seus empregados é mensurada pela folha de salários, e não pelas bases de cálculo, lucro ou receita (YAMASHITA, 2014). A solidariedade é o princípio da justiça que esteia as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre o faturamento e o lucro (TORRES, 2005).

Diante da inaplicabilidade do princípio da equivalência e da solidariedade à COFINS, à contribuição ao PIS ou à CSLL, o princípio da capacidade contributiva tem eficácia máxima como princípio informador dessas contribuições sociais (YAMASHITA, 2014).

4.3.3 Taxas

Assim como as contribuições de melhoria, as taxas estão vinculadas a uma contraprestação estatal. Os serviços remunerados pelas taxas são aqueles dos quais o contribuinte usufrui isoladamente, como por exemplo, o abastecimento de água (MELO, 2012). Há uma forte resistência por parte da doutrina em se posicionar a respeito da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva às taxas, diante do princípio da retributividade (BUFFON, 2009). Também enquadram-se nas taxas as remunerações de serviços relativos ao exercício regular do poder de polícia, cuja aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva foi matéria discutida pelo STF:

E M E N T A: TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - LEI Nº 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO. A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL. - A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei nº 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de polícia legalmente atribuído à Comissão de Valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 145, § 2º, da Constituição da República. **O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia.** Precedentes. A EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AUTORIZA O JULGAMENTO IMEDIATO DE CAUSAS QUE VERSEM O MESMO TEMA (RISTF, ART. 101). - A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, emanada do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida por maioria qualificada, aplica-se aos novos processos submetidos à apreciação das Turmas ou à deliberação dos Juízes que integram a Corte, viabilizando, em consequência, o julgamento imediato de causas que versem o mesmo tema, ainda que o acórdão plenário - que firmou o precedente no "leading case" - não tenha sido publicado, ou, caso já publicado, ainda não haja transitado em julgado. Precedentes. É que a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, proferida nas condições estabelecidas pelo art. 101 do RISTF, vincula os julgamentos futuros a serem efetuados, colegialmente, pelas Turmas ou, monocraticamente, pelos Juízes desta Corte, ressalvada a possibilidade de qualquer dos Ministros do Tribunal - com apoio no que dispõe o art. 103 do RISTF - propor, ao Pleno, a revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional. Precedente. (Recurso Extraordinário nº 216.259. Segunda Turma. Relator: Min. Celso de Mello, Julgado em 09/05/2000, publicado em 19/05/2000) (grifo nosso).

Da leitura do acórdão verifica-se que a Corte considera aplicável o princípio da capacidade contributiva às taxas, especialmente às decorrentes do poder de

polícia. Ainda que se desconsidere tal posicionamento jurisprudencial, as taxas e as contribuições de melhoria estão vinculadas ao princípio da capacidade contributiva, pela aplicação da vedação da tributação confiscatória, que protege o mínimo existencial (YAMASHITA, 2014).

4.3.4 Empréstimos compulsórios

Os empréstimos compulsórios estão estabelecidos no art. 148, da Constituição, e são de competência da exclusiva da União. Ausente qualquer das finalidades do referido artigo, não há que se falar em empréstimo compulsório. Os empréstimos compulsórios são apoiados pelos valores da urgência e do sacrifício social sempre em circunstâncias excepcionais decorrentes da vida da sociedade, o que dá a razão para a restituição do valor arrecadado (COELHO, 2013).

A capacidade econômica pode ser observada no empréstimo compulsório, garantindo aos pobres a isenção. O legislador pode observar o princípio da capacidade contributiva e a proibição do confisco quando da instituição do empréstimo compulsório (SABBAG, 2014). No mesmo sentido, Coelho (2014) afirma que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) é aplicado aos empréstimos compulsórios, ressaltando a exceção de quando o empréstimo compulsório assumir fato gerador de taxa, hipótese raríssima.

Conclui-se que o princípio da capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos sem exceção, diante da vedação de tributação confiscatória que tem aplicação universal (YAMASHITA, 2014). A vedação da tributação confiscatória defende a eficácia mínima do princípio da capacidade quando este não tem eficácia máxima, ou seja, independentemente do grau o princípio da capacidade contributiva se faz presente nas espécies tributárias.

Neste âmbito, a progressividade é um componente importantíssimo a fim de que a carga tributária seja repartida e a capacidade econômica respeitada (BUFFON, 2005). Inclusive a solidariedade é importante, pois está inserida na capacidade contributiva, na pessoalidade, na progressividade e, até mesmo, na proporcionalidade (COELHO, 2013).

5 CONCLUSÃO

A solidariedade permeia a vida em sociedade. Diariamente depara-se com situações que exigem solidariedade, ou seja, que fazem prevalecer os interesses sociais sobre o individual, nem que seja pelo pagamento de tributos. Entretanto, nota-se a indignação dos brasileiros no pagamento de tributos que, como se provou na monografia, são altos, incidindo principalmente sobre os contribuintes de baixa renda. Não obstante, o pagamento de tributos está ligado ao princípio da solidariedade, de forma que quando existente a sonegação, esta se reflete em toda a sociedade. O entendimento do princípio da solidariedade é de extrema importância para a prática da cidadania.

O Estado evoluiu na busca de alterações que permitissem uma melhor qualidade de vida da população. Na evolução do Estado absolutista em Liberal, buscou-se minimizar a atuação estatal ao mínimo, enquanto entendiam que o poder e o Estado eram inimigos das liberdades individuais. Entretanto, não pôde resolver o problema econômico e entrou em crise. O Estado Social surgiu para substituí-lo, e com ele surgiram os direitos sociais e o Estado-providência, que tinha o objetivo de garantir o bem-estar social e o dever de prestar bens e serviços necessários aos cidadãos, aumentando a atuação estatal. Uma nova crise fiscal atingiu o Estado Social, que foi seguido pelo atual Estado Democrático de Direito.

O princípio da solidariedade está implícito em artigos da Constituição e a ela serve como norte, visto que o Estado Democrático de Direito incorporou as características do Estado Social, tratando-se de um Estado Social com o *plus* democrático. Desta forma, cumpre um papel de extrema importância no Estado

Democrático de Direito para a garantia dos direitos e deveres fundamentais.

A solidariedade cumpre um papel essencial na arrecadação de tributos, assim como na sua distribuição. Na ótica brasileira, os cidadãos contribuem para o sistema, porém, a contraprestação não é adequada. Esta situação gera indignação e prejudica a arrecadação de tributos diante da sonegação. O princípio da solidariedade também é importante para a seguridade social, ou seja, sem solidariedade não há como se falar nela. Ainda, está presente na necessidade de preservação do meio ambiente para as futuras gerações, assim como na consideração da vida animal. Os tributos funcionam como ferramenta de efetivação destes direitos, quando onera aquele que polui, ou reprime ações poluidoras.

Os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva estão conectados, visto que a capacidade contributiva é justificada por ele, e assim, funcionam como limitadores do poder de tributar. Tributar de acordo com a capacidade contributiva do cidadão é uma forma de ser solidariedade, visto que aqueles que possuem menos capacidade econômica não devem despendar a maior parte de sua renda com tributos.

A extrafiscalidade, a seletividade e a capacidade contributiva são ferramentas postas à disposição do legislador, devendo ser respeitadas para que se efetive a justiça fiscal. Contudo, a distribuição da carga tributária no país não é justa, pois diversas vezes tais ferramentas não são observadas pelo legislador na tributação, o que, por consequência, acaba por prejudicar o sentido do princípio da solidariedade no Estado Democrático de Direito.

O princípio da solidariedade também tem íntima relação com a progressividade, a qual objetiva a realização do princípio da capacidade contributiva. A progressividade é aplicada a inúmeros tributos, e associada à seletividade contribui para que haja a esperada adequação da carga tributária.

O sentido do princípio da solidariedade é primeiramente vinculado à fraternidade. A vida em sociedade inevitavelmente acarreta desigualdades, as quais, para que se efetive o bem estar social, devem ser amenizadas. A solidariedade tem papel fundamental neste objetivo, visto que perante a coletividade os cidadãos são todos irmãos e, assim, têm o dever de serem solidários um para com o outro. Pode-

se dizer, também, que o sentido do princípio é de vincular os cidadãos. Em uma sociedade na qual o indivíduo é cada vez mais valorizado, e o grupo esquecido, é impreterível que o Estado exija a solidariedade dos cidadãos, e ele o faz mediante a tributação. Como a tributação é essencial ao Estado Fiscal, indiscutível que ela também deverá observar o princípio da solidariedade.

Portanto, o sentido do princípio da solidariedade é essencial na modernidade e sua observância pelo Estado é impreterível, alcançando os direitos fundamentais e tributários. Porém, na situação presente seu sentido deve se estender aos cidadãos para que sejam mais solidários, como diz a fala do Papa Francisco, mencionada no epílogo.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. E-book.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. 6. ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 20014.

BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar. 2015

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 10 mai. 2015.

_____. Lei nº 8.212/91, de 24 de julho de 1991. **Lei Orgânica da Seguridade Social**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 19 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 03 jun. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.856**. Relator: Ministro Celso de Mello. Rio de Janeiro: 26 mai. 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628634>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Agravo de Regimento no Recurso Extraordinário nº 216.259**. Ceará: 09 mai. 2000. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000100655&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 29 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075-1/DF**. Relator: Ministro Celso de Mello. Distrito Federal: 17 jun. 1998. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Especial nº 367.785**. Rio de Janeiro: 09. mai 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000008427&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 29 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 153.531-8/SC**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Santa Catarina: 03 jun. 1997. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211500>>. Acesso em: 19 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 562.045**. Rio Grande do Sul: 06 fev. 2013. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000221817&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 29 mai. 2015.

BUFFON, Marciano. **O Princípio da Progressividade Tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

_____. **Tributação e dignidade humana**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014. E-book.

CHEMIN, Beatris F. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 2. ed. Lajeado: Univates, 2012. E-book. Disponível em: <www.univates.br/biblioteca>. Acesso em: 29 ago. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 13. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

_____. Finalismo, solidariedade, financiamento do estado e espécies tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Observatório da equidade**. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/observatoriодаequidade/relatoriotributario.htm>>. [2014?]. Acesso em: 19 mai. 2015

CORREIA, Érica Paula Barcha. A relação homoafetiva e o direito de seguridade social – uma leitura a partir dos direitos fundamentais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes. et al. **Direitos fundamentais sociais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

CORREIA, Marcus O. G.; CORREIA, Érica Paula B. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. _____. **Curso de Direito da Seguridade Social**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Amplitude do universo de onerados. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luis (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1949-1952.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico**. 3. e. São Paulo: Saraiva, 2008. E-book.

DIAS, Eduardo Rocha; MACÊDO, José Leandro Monteiro. **Curso de Direito Previdenciário**. 3. ed. São Paulo: Editora Método: 2012. E-book.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. E-book.

FENSTERSEIFER, Tiago. **Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente: a dimensão ecológica da dignidade humana no marco jurídico-constitucional do Estado Socioambiental de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221.

FURLAN, Anderson. **Planejamento Fiscal no Direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2011. E-book.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e no destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. São Paulo: Saraiva: 2013.

GRANZIERA, Maria Luiza Machado. **Direito Ambiental**. 3. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2014.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Brasil continua desequilibrado na questão arrecadação de impostos x serviços à população. São Paulo/SP. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1614/Brasil-continua-desequilibrado-na-questao-arrecadacao-de-impostos-x-servicos-a-populacao>>. Acesso em: 28/04/2015.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. E-book.

KRELL, Andreas Joachim. Princípios constitucionais de direito ambiental; a concretização judicial do art. 225. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luis (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. P. 2084-2085.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MATTEUCCI, Nicola. Liberalismo. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO Gianfranco. **Dicionário de política**. 13. ed. Brasília: UNB, 2007. v. 2. p. 686-705.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. **Princípios de direito previdenciário**. 4. ed. São Paulo: Ltr, 2001.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2012a.

_____. **Fundamentos de direito da Seguridade Social**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2012b.

MELLO, Elisabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013. E-book.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo:

Dialética, 2012.

MENDEZ, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 3. ed. Lisboa: Coimbra, 2000. v. 4.

MORAIS, João Luis Bolzan de. **Do Direito Social aos interesses transindividuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, James Eduardo. **Constituição Federal anotada e comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2013. E-book.

REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o conflito das ideologias**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROCHA, Daniel Machado da. **O Direito Fundamental à Previdência Social na perspectiva dos princípios constitucionais do sistema previdenciário brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Goiânia: UnB, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos F.; LUCIO, Pilar B. **Metodologia de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso: McGraw-Hill, 2013.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política & teoria do estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

_____. _____. **Ciência política & teoria do estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. _____. Estado Democrático de Direito. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luis (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 113-115.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TORRES, Heleno. Impostos e capacidade contributiva. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luis (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. p. 1588-1597.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

UNESCO. **Declaração Universal dos Direitos dos Animais**. Disponível em <<http://www.urca.br/ceua/arquivos/Os%20direitos%20dos%20animais%20UNESCO.pdf>>. Acesso em: 19 mai. 2015

VIANNA, Aragonés. **Curso de Direito Previdenciário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.

_____. **Direito tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014. E-book.