



A SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO FUNDAMENTO DA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS REAIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL*

Marcos Bueno Brandão da Penha*

RESUMO

A partir de considerações sobre o Estado Fiscal, o dever fundamental de pagar impostos e a relação entre a solidariedade social e a tributação, critica-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a progressividade nos impostos reais, demonstrando-se que, no ordenamento brasileiro, a adoção de um sistema progressivo de alíquotas nos impostos reais é uma decorrência natural do princípio da capacidade contributiva.

PALAVRA-CHAVE: Solidariedade social; progressividade; impostos reais.

ABSTRACT

Based on considerations about the Fiscal State, the fundamental duty to pay taxes and the relationship between social solidarity and taxation, the article criticizes the decisions of the Brazilian Supreme Court regarding the progressivity in property taxes, demonstrating that in the Brazilian system the adoption of a progressive system of rates in property taxes is a natural consequence of the ability-to-pay principle.

KEYWORDS: Social solidarity; progressivity; property taxes.

SUMÁRIO

1. Introdução: O Supremo Tribunal Federal e a progressividade dos impostos de caráter real. Os casos do ITD e do ITBI. 2. Breves considerações sobre o Estado Fiscal e o dever fundamental de pagar impostos. 3. Solidariedade social e tributação. 4. A solidariedade social como fundamento da progressividade no Estado brasileiro, inclusive em relação aos impostos reais. 5. Conclusão. 6. Referências.

* Artigo submetido em 15 dez. 2014 e aceito para publicação em 9 de mar. 2015.

** Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito do Estado e da Regulação pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/RJ). Advogado. Procurador do Estado do Rio de Janeiro.

1 INTRODUÇÃO: O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS DE CARÁTER REAL. OS CASOS DO ITD E DO ITBI.

O Supremo Tribunal Federal, até há pouco tempo, manteve firme jurisprudência no sentido de que, à míngua de expressa autorização constitucional, para os impostos de natureza real¹ não seria admissível a adoção de alíquotas progressivas, por não ser a progressividade² uma decorrência natural do princípio da capacidade contributiva insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição da República.³

De acordo com o entendimento do Pretório Excelso, o referido princípio da capacidade contributiva se realizaria, quanto aos impostos reais, simplesmente através da proporcionalidade,⁴ sendo vedada a progressividade de alíquotas quando não houvesse previsão constitucional, como veio a acontecer em relação ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, através da Emenda Constitucional n. 29/2000, e com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, através da Emenda Constitucional n. 42/2003.

De fato, em relação ao IPTU, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, que autorizou a progressividade em razão do valor do imóvel, o STF decidiu pela inadmissibilidade da progressividade fiscal com fundamento na capacidade contributiva em

¹ A classificação dos impostos em reais ou pessoais é criticada por boa parte da doutrina por ser destituída de rigor científico, já que todos os impostos, em verdade, são pessoais, por recaírem sobre pessoas, e não sobre bens. De todo modo, o Ricardo Lodi Ribeiro observa que a classificação tem utilidade prática, já que orienta a aplicação da capacidade contributiva no que concerne à personalização, além do que, e este o ponto que interessa ao presente trabalho, é utilizada pelo Supremo Tribunal Federal para justificar a impossibilidade da adoção de alíquotas progressivas nos impostos reais a partir da capacidade contributiva, quando não há expressa autorização constitucional. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos (Teoria Geral e Espécies)**. Niterói, RJ: Impetus, 2013. p. 23). Nesse sentido, os impostos reais, em contraponto aos pessoais, são aqueles nos quais a fixação do fato gerador orienta-se a partir de uma situação material específica relacionada ao patrimônio do indivíduo, sem fazer considerações em relação às suas condições pessoais. Por sua vez, os impostos pessoais são aqueles que, ao serem instituídos, levam em consideração características pessoais do contribuinte. Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro, “imposto real é aquele cujo fato gerador está mais relacionado com elementos vinculados ao patrimônio que personifica a riqueza do contribuinte (riqueza estática), enquanto no pessoal a hipótese de incidência se refere a dados mais ligados aos seus rendimentos e suas atividades (riqueza em movimento). Os impostos reais gravam não só os bens quando de sua manutenção como integrantes do patrimônio do contribuinte (IPTU, IPVA, ITR e IGF), mas também quando são por ele consumidos ou transacionados (ITD, ITBI, II, IE, IOF, ICMS e IPI). Os impostos pessoais têm como fato gerador uma situação que se liga a dados pessoais do contribuinte, como a sua renda ou lucro (IR e CSLL), o seu faturamento (PIS e COFINS), os serviços por ele prestados (ISS).” (Loc. cit.)

² A progressividade impõe que se apliquem alíquotas maiores na medida em que se aumenta a base cálculo do imposto, de forma que, quanto maior a riqueza tributada, maior é a alíquota incidente.

³ Art. 145, § 1º, da CR '88: “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.”

⁴ A proporcionalidade demanda que se adotem as mesmas alíquotas ainda que se amplie a base de cálculo, de forma que o gravame seja proporcional à riqueza tributada.

diversas oportunidades.⁵ Após a promulgação da referida Emenda Constitucional, foi editada a Súmula n. 668, ratificando essa orientação, nos seguintes termos: “É inconstitucional a Lei Municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Em relação ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, por sua vez, o STF também decidiu no julgamento do RE 234.105⁶ pela impossibilidade de adoção de alíquotas progressivas por ausência de autorização constitucional, entendendo que o princípio da capacidade contributiva realizava-se proporcionalmente ao preço da venda do imóvel. Esse entendimento deu origem à Súmula n. 656, segundo a qual “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”.

Assim, o entendimento prevalecente no Supremo Tribunal Federal era o de que não se extraía diretamente do art. 145, § 1º, da CR’88, a autorização constitucional para a utilização de alíquotas progressivas nos impostos reais, embora a progressividade nesses casos não fosse incompatível com a capacidade contributiva, demandando para sua validade, contudo, autorização constitucional específica.

Porém, recentemente, no julgamento do RE 562.045/RS,⁷ no qual, reconhecida a existência de repercussão geral, se apreciava a constitucionalidade de lei estadual que, apesar da ausência de expressa autorização na Constituição para tanto, havia previsto sistema de

⁵ Vide, por todos, o acórdão proferido no julgamento do RE 153.771, da lavra do Min. Carlos Velloso, assim ementado: “EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-ítem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte.” (RE 153771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

⁶ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. - R.E. conhecido e provido.” (RE 234105, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/1999, DJ 31-03-2000 PP-00061 EMENT VOL-01985-04 PP-00823)

⁷ O acórdão do julgamento ainda não foi publicado. As informações acerca do conteúdo dos votos foram obtidas nos Informativos do STF n. 510, 520, 634 e 694.

alíquotas progressivas para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITD, o STF, por maioria, seguindo a divergência inaugurada em voto-vista do Ministro Eros Grau, modificou seu posicionamento quanto à progressividade em relação aos impostos reais, admitindo, no caso, a progressividade com base no próprio art. 145, § 1º da CR'88.

De acordo com o entendimento que restou vencedor, seria equivocada a suposição de que o princípio da capacidade contributiva previsto no § 1º, do art. 145, da CF admite a progressividade apenas para os impostos de caráter pessoal, já que o referido princípio é aplicável a todos os impostos, embora determine também que, sempre que possível, os impostos devem ter caráter pessoal. Assim, todos os impostos, independentemente de sua classificação como real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva, sendo admitida a progressividade.

O Min. Ricardo Lewandowski, relator, no voto vencido, sustentava, com base na jurisprudência da Corte, que a progressividade nos impostos reais somente poderia ser adotada em caso de específica autorização constitucional, e desde que não baseada exclusivamente na capacidade econômica do contribuinte, extraíndo essa vedação do art. 145, § 1º da CR'88, que, segundo ele, traria uma garantia constitucional e um direito individual do contribuinte nesse sentido, não podendo a norma infraconstitucional alterar esse quadro.

Embora, pela primeira vez, a Corte Suprema tenha admitido a desnecessidade de autorização constitucional específica para a adoção de um sistema progressivo de alíquotas em relação a um imposto de natureza real, como é o caso do ITD, não fica claro se o referido entendimento efetivamente será aplicável a todos os demais impostos reais, mais especificamente ao ITBI, relativamente ao qual o STF tem posição sumulada em sentido contrário, ou seja, não é possível se afirmar, de forma inequívoca, qual será o posicionamento da Corte em relação ao ITBI. Isso porque, no julgamento do RE 562.045/RS, o Min. Ayres Britto, em seu voto-vista, seguiu a divergência iniciada pelo Min. Eros Grau, admitindo o sistema progressivo em relação ao ITD, mas ressaltou que essa posição não era incompatível com a Súmula n. 688, relativa ao IPTU, por entender que, diferentemente do que ocorreria com o IPTU, em relação ao ITD não havia a necessidade de Emenda Constitucional para que o imposto fosse progressivo.⁸ Diante desse quadro, instaura-se a dúvida acerca do alcance do atual posicionamento da Corte: para o Min. Ayres Britto, bem como para os demais

⁸ Marciano Seabra de Godoi, ao comentar o julgamento do Recurso Extraordinário, ressalta que, em seu voto, a Min. Ellen Gracie externou entendimento no sentido de que a progressividade se justificaria para o ITD, no qual a transmissão do patrimônio é sempre gratuita e acresce ao patrimônio do donatário, do herdeiro ou do legatário, mas não para o ITBI, em que a transmissão é onerosa e, a rigor, não acresce ao patrimônio do adquirente do imóvel ou direito. (Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2011. p. 109).

componentes do STF, a desnecessidade de autorização constitucional para que se adote a progressividade nos impostos reais aplica-se apenas e tão somente ao ITD ou a conclusão se estende a todos os impostos de caráter real, como o ITBI?

Nesse contexto jurisprudencial ainda incerto, mormente diante das últimas alterações na composição da Corte, o presente trabalho busca demonstrar, com fundamento no princípio da solidariedade social (art. 3º, inciso I da CR'88), que fundamenta o princípio da capacidade contributiva no direito tributário (art. 145, § 1º, da CR'88), que é plenamente possível, em nosso ordenamento, a adoção de alíquotas progressivas nos impostos reais, como o ITD e o ITBI, ainda que inexistam autorização expressa na Constituição nesse sentido.

No caso, as considerações formuladas adiante acerca do Estado Fiscal, do dever fundamental de pagar impostos e da relação entre a solidariedade social e a tributação estabelecerão as premissas indispensáveis que conduzirão à conclusão de que, no Brasil, a possibilidade de adoção de um sistema progressivo de alíquotas nos impostos reais é uma decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, ora fundado no princípio da solidariedade social.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTADO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS.

O Estado Moderno, em sua dimensão financeira, desenvolveu-se desde a derrocada do feudalismo até os dias atuais sob diversas configurações: como Estado Patrimonial, até o final do século XVII e início do século XVIII, como Estado de Polícia, no século XVIII, como Estado Fiscal, já na época do capitalismo e do liberalismo, e como Estado Socialista.⁹

O Estado Patrimonial caracteriza-se pelo patrimonialismo financeiro, decorrendo os recursos necessários à sua manutenção principalmente das receitas produzidas pela exploração do patrimônio do soberano, além de uma fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja.¹⁰ Nele, o Estado vale-se de seus próprios meios para obter os recursos de que necessita para sua subsistência.¹¹

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p.01. Ainda de acordo com o prof. Ricardo Lobo Torres, “é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculo do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita protegidas pelas primeiras declarações de direito.” (in TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 02).

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 01, 13-14.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva: 2013. p. 24.

Já no Estado de Polícia, que substituiu o Estado Patrimonial, embora ainda se encontrem características deste último, verifica-se a acentuação do intervencionismo real, passando a autoridade a se utilizar de todos os meios disponíveis, inclusive o tributo, para dirigir a economia.¹² Assumindo a feição do absolutismo esclarecido, nele há o aumento das receitas tributárias mediante a centralização da fiscalidade na pessoa do soberano, promotor do bem-estar social.¹³

Por sua vez, o Estado Fiscal, que do ponto de vista histórico coincide com o Estado de Direito,¹⁴ em substituição ao Estado de Polícia, caracteriza-se pelo seu modo de financiamento decorrer, prioritariamente, da arrecadação de tributos, não sendo o Estado o gerador da sua riqueza, e sim o cidadão, cabendo-lhe transferir uma parcela desta ao Estado.¹⁵ Verifica-se, nesse modelo, a indispensável separação entre a economia e o Estado, passando este último a depender financeiramente das riquezas produzidas pela sociedade.¹⁶

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres,

O que caracteriza a constituição do Estado Fiscal, como específica configuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte -, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.¹⁷

Diferenciando-se do Estado Fiscal, o Estado Socialista caracteriza-se por extrair sua fonte de recursos dos rendimentos da atividade econômica produtiva por ele monopolizada, e não de impostos cobrados dos cidadãos,¹⁸ exercendo o tributo papel praticamente irrelevante, dada a quase inexistência de propriedade privada.¹⁹

Assim, pode-se afirmar, no que concerne ao objeto de estudo do presente trabalho, que a expressão Estado Fiscal designa uma configuração de Estado Moderno caracterizado pela separação entre o Estado e a economia, cujo financiamento estatal se dá, principalmente, através da cobrança de impostos, ou seja, através da transferência de parte da riqueza

¹² *Ibidem*, p. 24.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p.01, 51-52.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 521. Ele ressalta, citando Joseph Schumpeter, que a relação entre o Estado e o tributo é tão profunda que a expressão Estado Fiscal pode ser considerada pleonismo. (op. cit. p. 522).

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 24.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 196.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 524.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 193.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 01.

decorrente do patrimônio do cidadão para o Estado, e não através das receitas produzidas pela exploração do próprio patrimônio público.

Por sua vez, deve-se destacar que o Estado Fiscal pode caracterizar-se tanto como um Estado Liberal, mais preocupado com a neutralidade econômica e social, assentado numa tributação limitada ao estritamente necessário para o funcionamento de uma pequena enxuta máquina administrativa, quanto como um Estado Social, economicamente interventor e socialmente conformador, com uma base tributária alargada, necessária para a manutenção de uma estrutura também ampla.²⁰

Ricardo Lobo Torres ressalta, nesse ponto, que o Estado Fiscal Social também exibe características do liberalismo, porém com foco no aspecto social, não se limitando apenas a garantir as liberdades individuais, mas também entregando prestações positivas inspiradas na ideia de justiça ou de utilidade.²¹

Nesse contexto de Estado Fiscal, no qual os recursos necessários para que o desempenho das inúmeras atividades estatais provém da transferência de parcela da riqueza produzida pelos cidadãos, o dever de pagar impostos (figura tributária principal no Estado Fiscal), ou seja, de contribuir para as despesas das atividades desenvolvidas pelo Estado, passa a ser considerado um dever fundamental,²² disciplinado na própria Constituição e ligado diretamente à existência e manutenção da comunidade, tendo como destinatários todos os cidadãos que apresentem capacidade para contribuir.

Nesse sentido, são esclarecedoras as conclusões de José Casalta Nabais:

(...) o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. Com efeito, um estado, para cumprir as suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios de exigir dos seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a

²⁰ NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 194.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 532.

²² Segundo José Casalta Nabais, “os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria colocada ao lado e correlativa da dos direitos fundamentais, uma categoria que, como correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização dos objectivos do bem comum.” Assim, prossegue o autor, pode-se “definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.” (in NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 185-186).

este cumprir os seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social. Um meio que, por um lado, pressupõe um certo tipo de estado do ponto de vista do seu suporte financeiro – um *estado fiscal* – e, de outro se traduz, atento o seu actual carácter social, na exigência de uma parte considerável do rendimento ou património, enquanto tais ou enquanto gastos ou consumidos na aquisição de bens e serviços, dos seus cidadãos. (...) Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, (...). Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.²³ [grifo do autor]

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres assevera:

(...) o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional.²⁴

Assim, como se nota do até aqui exposto, no Estado Fiscal as necessidades públicas são satisfeitas pelo Estado a partir de recursos obtidos, via tributos, junto aos cidadãos, que têm o dever fundamental de contribuir para os gastos estatais na medida de suas capacidades.

Assentada a primeira premissa, passa-se agora ao próximo ponto que se pretende desenvolver no presente trabalho, qual seja, a relação entre a tributação, inerente ao Estado Fiscal, e o princípio da solidariedade social.

E, desde logo, pode-se afirmar que a doutrina encontra justamente no princípio da solidariedade o fundamento do dever constitucional de pagar impostos.²⁵

É o que se desenvolve a seguir.

3 A SOLIDARIDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO.

²³ NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 185-186.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181-182.

²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 152.

A solidariedade, a liberdade, a segurança e a justiça podem ser apontados como os valores fundantes do Estado de Direito, extraídos dos princípios que inspiraram a Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade.²⁶

Embora não se possa falar em hierarquia entre esses valores, que devem estar em permanente interação e equilíbrio,²⁷ a ideia de solidariedade ficou relegada a um segundo plano durante o auge do liberalismo, no século XIX e parte do século XX, tendo sido resgatada apenas recentemente com a reaproximação entre a ética e direito.²⁸

Marciano Seabra de Godoi, após ressaltar que o sentido jurídico da ideia de solidariedade social remonta à ideia próxima de justiça social, destaca que o discurso da solidariedade ganhou força principalmente com a derrocada do Estado Liberal e a afirmação do Estado Social, com a origem dos direitos sociais relacionados a prestações estatais positivas.²⁹

De todo modo, o próprio autor, nesse caso, ressalta o papel da ideia de solidariedade na Teoria da Justiça de John Rawls, desenvolvida a partir dos conceitos de “valor equitativo da liberdade”, “igualdade equitativa de oportunidades” e “princípio da diferença”.³⁰

Com efeito, o primeiro princípio de Justiça de Rawls preconiza que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais amplo sistema de liberdades básicas (p. ex. liberdades políticas, liberdades de pensamento, expressão e religiosa, liberdade de associação, liberdade de ir e vir e etc.) que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades básicas para todas as outras pessoas da sociedade. São as condições institucionais essenciais para o desenvolvimento e exercício pleno das capacidades morais dos cidadãos. Nesse caso, as liberdades fundamentais devem ser divididas entre os indivíduos de forma rigorosamente igual, já que inexistiria justificativa para que uma pessoa tenha um conjunto maior dessas liberdades em comparação com outra numa sociedade de indivíduos livres e iguais. Porém, como as liberdades fundamentais não podem ser meramente formais, e sim efetivas e

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 41.

²⁷ *Ibidem* p. 46-47.

²⁸ *Ibidem* p. 180-181.

²⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 142-145. Nas palavras de Márcio Augusto Vasconcelos Diniz: “(...) as concepções liberais clássicas do Estado de Direito não desapareceram, mas se revitalizaram, na dinâmica do Estado Social, encontrando nos princípios da dignidade humana e da solidariedade o seu ponto de conexão. A liberdade, a vida e a segurança jurídica, por exemplo, princípios axiais daquele primeiro, entram em relação dialética com os princípios essenciais do segundo, especialmente no que toca às exigências de solidariedade entre os membros da comunidade e de efetividade dos direitos fundamentais.” (DINIZ, Márcio Augusto Vasconcelos. **Estado Social e Princípio da Solidariedade**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, Vitória, n. 3, p. 35, jul./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>> Acesso em: 15 jul. 2013).

³⁰ *Ibidem* p. 148-152.

materiais, já que a ignorância, a pobreza e a carência de recursos materiais fazem com que o proveito que as pessoas tiram da liberdade seja desigual, o primeiro princípio de Justiça de Rawls inclui a noção de que as liberdades devem ter um valor equitativo, garantido por medidas como educação gratuita de qualidade, medidas que impeçam abuso de poder nas eleições, etc.³¹

Por sua vez, o segundo princípio de Justiça de Rawls aplica-se à distribuição de bens primários, como poderes e prerrogativas de posições e cargos públicos e privados, a renda, a riqueza e o patrimônio individuais. Como a divisão desses bens primários é inevitavelmente desigual, somente se cogitará da justiça dessa divisão quando a mesma trouxer o maior benefício possível para os menos favorecidos e estiver vinculada a cargos e posições abertos e acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.³²

A partir desses conceitos de “valor equitativo da liberdade” (condições reais de desenvolvimento da liberdade) e “igualdade equitativa de oportunidades” (igualdade de chances fáticas), Rawls estabelece o “princípio da diferença”, ligado à distribuição equilibrada de riquezas. De acordo com Marciano Seabra de Godoi, esse princípio é informado pelo valor da solidariedade, já que, em razão dele, as desigualdades na distribuição de renda e riqueza somente são justas se melhorarem as expectativas dos menos favorecidos, o que reforça os laços de solidariedade e reciprocidade entre os cidadãos.³³

Assim, a ideia de solidariedade social passa necessariamente a inspirar as contemporâneas teorias materiais da justiça, aplicáveis à estrutura básica das sociedades de indivíduos que se pretendem livres e iguais, porém com preferências morais e visões de mundo diferentes.³⁴

Note-se, nessa linha, que a ideia de uma sociedade solidária não se restringe ao reconhecimento e ao incentivo de práticas, pelos cidadãos, de atos solidários, como atos de assistência, de fraternidade e de união de esforços. Na verdade, a sociedade solidária é aquela que se funda em bases efetivamente solidárias, ou seja, que tem sua estrutura básica formada por “instituições jurídicas e sociais (constituição política, direitos de propriedade, direito de família) que distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social.”³⁵

³¹ *Ibidem* p. 149-150.

³² *Ibidem* p. 150.

³³ *Ibidem* p. 151-152.

³⁴ *Ibidem* p. 152.

³⁵ *Ibidem* p. 148.

Nesse contexto de recuperação de importância, a ideia de solidariedade foi afirmada na Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948,³⁶ e em diversas constituições europeias, como a italiana, a espanhola e a portuguesa. No Brasil, a solidariedade tem previsão expressa em nossa Constituição de 1988, especificamente no art. 3º, inciso I, que arrola dentre os objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Além de ser um valor fundante do Estado de Direito, a solidariedade também projeta-se como princípio no campo constitucional³⁷ e pode ser caracterizada como uma obrigação moral ou como um dever jurídico, informando e vinculando a liberdade, a igualdade e a justiça.³⁸

E, justamente por também se caracterizar como um dever jurídico, é que a solidariedade encontra amplo campo de atuação no Direito Tributário, já que o tributo é um dever fundamental.³⁹

Esta a conclusão de Ricardo Lobo Torres:

Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.⁴⁰

Embora, como já exposto anteriormente, o princípio da solidariedade tenha ganhado força e destaque a partir da afirmação do Estado Social, ele esteve presente no decorrer de todo o Estado Fiscal, seja no Estado Fiscal Liberal, seja no Estado Fiscal Social.

Segundo José Casalta Nabais, o direito dos impostos tem concretizado a ideia de solidariedade social ao longo de toda a evolução do Estado Fiscal. Segundo o referido autor,

³⁶ Art. I - Todas as pessoas nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotadas de razão e consciência e devem agir em relação umas às outras com espírito de fraternidade.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 199.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181. No mesmo sentido, Cláudio Sacchetto, analisando a Constituição italiana, que, como a nossa, traz em seu art. 2º disposição expressa acerca da solidariedade (“A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo, seja nas formas pelas quais se desenvolve a sua personalidade e exige o cumprimento de deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”), afirma que “a solidariedade, de fato, é um dever público constitucional, a realçar que ela deve permanecer sempre com garantia de unidade, mesmo diante de contingentes contraposições políticas.” (SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano**. Tradução de Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 13.)

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 182.

no Estado Fiscal Liberal, o simples fato de se ter um Estado Fiscal, financiado principalmente por impostos propriamente ditos, e não por outras espécies tributárias contraprestacionais, como as taxas e contribuições, concretiza a ideia de solidariedade social, já que um conjunto de cidadãos com capacidade para contribuir suporta a totalidade dos serviços públicos de que se beneficiam todos os cidadãos, contribuintes ou não, não se pautando a tributação no princípio do benefício nem havendo a necessidade de equivalência das taxas. Daí se concluir que a simples existência de um Estado Fiscal já traga consigo a ideia de justiça distributiva, representada pela redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes. De todo modo, o autor português reforça que é no Estado Fiscal Social que se concretiza verdadeiramente a ideia de solidariedade, que passa a ser um objetivo do Estado, inclusive na área fiscal.⁴¹

Assim, no Estado Fiscal, cujas necessidades públicas são eminentemente satisfeitas pelo Estado por meio de recursos obtidos junto aos cidadãos capazes de contribuir, a tributação deixa de ser encarada como uma “invasão” no patrimônio particular, como uma simples relação de poder/sujeição ou sacrifício dos cidadãos, e passa a ser vista como uma contribuição para o bem comum e desenvolvimento da sociedade, encontrando seu fundamento no princípio da solidariedade social.⁴²

Outrossim, sendo a solidariedade um valor fundante do Direito e um dever jurídico, também no campo tributário ela interage com os valores da liberdade, segurança e justiça.

Novamente recorre-se à lições de Ricardo Lobo Torres para exemplificar o ponto:

A solidariedade fiscal está imbricada na *liberdade* pois o dever de pagar tributo é correspondente à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. (...) A solidariedade influencia a *liberdade* na medida em que estabelece o vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, máxime as relacionadas com os mínimos sociais e com os direitos difusos. (...) A solidariedade se aproxima da *justiça* por criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. A justiça

⁴¹ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 127-129. Vale mencionar, sem sentido semelhante, as palavras de Cláudio Sacchetto: “Como corolário da solidariedade, no campo fiscal, surgiu a reconstrução do dever tributário como um *dever de concorrer* para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspondente-comutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado. Pagar impostos é um *dever* constitucional. Este dever é inderrogável, o que indica que ninguém pode ser dispensado de respeitá-lo. (...) Foi um salto ‘genérico’ relativamente ao passado, quando o dever tributário era dominado pela lógica do princípio da contraprestação, do benefício ou da teoria comutativa, (...)” [grifo do autor] (SACCHETTO, Claudio. Op. cit. p. 21-22).

⁴² Nesse mesmo sentido, Marco Aurélio Greco afirma que, na perspectiva do Estado Social, a tributação não pode ser vista como mera técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio, e sim também numa “perspectiva de viabilização da dimensão social do ser humano.” (GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 179).

social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade. Os direitos sociais, ou direitos de segunda geração como preferem outros, dependem dos vínculos da fraternidade. Solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto.⁴³

Douglas Yamashita, ao discorrer sobre a relação entre solidariedade social e tributação, pontua que o princípio da solidariedade compõe a matriz conceitual da capacidade contributiva e nela se concretiza, já que, por força do princípio da solidariedade genérica, cada cidadão deve dar a sua contribuição para o financiamento do Estado, nos limites de sua capacidade, resguardado o mínimo existencial.⁴⁴

Para uma melhor compreensão acerca da relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da solidariedade, é preciso, neste ponto, fazer uma breve explanação acerca das teorias que fundamentam a capacidade econômica.

A primeira delas, desenvolvida a partir da obra de Adam Smith, é denominada de “Teoria do Benefício” e relaciona a capacidade contributiva com as vantagens/benefícios que os cidadãos obtêm das atividades estatais. A teoria parte da premissa de que os maiores beneficiados das atividades estatais seriam os mais ricos, já que o Estado existiria para preservar a sua propriedade e garantir o processo de acumulação de riqueza.⁴⁵ Dessa por serem os maiores beneficiados da atividade estatal, e por terem maior capacidade econômica, o financiamento do Estado deveria ficar a cargo principalmente dos cidadãos mais ricos.

Como observa Ricardo Lodi Ribeiro,⁴⁶ a premissa da teoria de Adam Smith, da qual se extrai o princípio da proporcionalidade, era válida para um Estado eminentemente liberal, mais preocupado em garantir a liberdade e a propriedade privada. Nesse caso, como os benefícios estatais seriam usufruídos de acordo com a riqueza dos cidadãos, eles deveriam ser tributados proporcionalmente às suas riquezas.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 182-183. Outro exemplo da relação entre o princípio da solidariedade e o da liberdade no campo tributário é fornecido por Douglas Yamashita, que, ao abordar a liberdade de economizar tributos, conclui que ela coincide com a liberdade de contratar, limitada por sua função social. Dessa forma, a liberdade de economizar tributos também seria limitada pela função social dos contratos. É a solidariedade vinculando a liberdade. (YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 58-59).

⁴⁴ YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 60-61.

⁴⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 155-156.

⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 141-142. Ainda de acordo com o referido autor, a “Teoria do Benefício” não se coaduna com o Estado Social, que, diferentemente do Estado Liberal, não se limita à busca de uma justiça comutativa, baseada no custo-benefício e preocupada com a proteção da propriedade e da segurança do indivíduo, mas sim preocupa-se em custear as prestações sociais positivas destinadas aos menos favorecidos, com fundamento na justiça distributiva, por meio da solidariedade social. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 149-150).

Conquanto a teoria do benefício ainda tenha aplicação em relação aos tributos causais, como as taxas e contribuições, por meio da referibilidade individual ou referibilidade grupo,⁴⁷ o fato é que, em relação aos impostos, o critério do benefício, como fundamento da capacidade contributiva, atualmente é rejeitado pela doutrina. Como aponta José Casalta Nabais,⁴⁸ na prática, como não é possível se conhecer ou quantificar o benefício que cada indivíduo recebe do Estado, também não é possível fixar o valor do imposto que deve ser cobrado, além do que há benefícios que não podem ser contrabalançados com impostos, como é o caso da redistribuição de renda com vistas à erradicação da pobreza. Ademais, o pagamento de impostos para a manutenção do Estado é um dever de todos os cidadãos, independentemente dos benefícios auferidos. Klaus Tipke,⁴⁹ por sua vez, pondera que no Estado Social os mais pobres necessitam mais dos serviços do Estado que os mais ricos, de forma que o princípio do benefício acabaria contradizendo o próprio princípio da capacidade contributiva, a exigir uma maior contribuição para as despesas dos que menos têm.⁵⁰

Uma segunda teoria que busca fundamentar o princípio da capacidade contributiva é a denominada “Teoria do Sacrificio Igual”, de John Stuart Mill, a qual preconiza que os recursos econômicos agregam-se à renda ou ao patrimônio de um indivíduo segundo uma curva decrescente de utilidade marginal, o que exigiria tendencialmente uma tributação progressiva.⁵¹

Como explica José Casalta Nabais, essa teoria parte da ideia de que a capacidade contributiva está ligada à capacidade pessoal para suportar os impostos sob dois enfoques: na renúncia à utilização do rendimento ou do patrimônio que os impostos provocam, bem como nos recursos que permanecem com os contribuintes para a satisfação de suas necessidades após o pagamento dos impostos. Nesse caso, somente se poderia falar em repartição igual de encargos fiscais caso todos os contribuintes sofressem as mesmas limitações para a satisfação de suas necessidades, ou seja, o mesmo sacrifício em favor do Estado. Assim, a capacidade

⁴⁷ A análise da fundamentação da capacidade contributiva nos tributos causais foge do escopo do presente trabalho. Para aprofundamento do tema, vide, por todos, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 149-152.

⁴⁸ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 449-451.

⁴⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 29.

⁵⁰ Segundo Cláudio Sacchetto, “a tese da contraprestação foi contestada pelas manifestas e dificuldades operativas. Os próprios defensores das teorias comutativas foram obrigados a admitir que, em muitos casos, o critério da divisibilidade do serviço é de aplicação impossível ou inoportuna, posto que muito arbitrário, e em certa medida ideológico, pois tem em conta apenas parcialmente o real valor do serviço prestado. Em segundo lugar, não se pode ignorar o fato de que existem alguns serviços, como a educação ou serviços sociais, que, essencialmente por razões de política distributiva, não se quer que gravem os mesmos sujeitos aos quais são destinados.” (SACCHETTO, Cláudio. Op. cit. p. 24)

⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 155-156.

contributiva exigiria que todos suportassem um sacrifício considerado igual.⁵² Por essa teoria, quanto maior a riqueza de um indivíduo, menos útil ela é para seu titular. Dessa forma, uma alíquota fixa ou proporcional atingiria com menor intensidade os mais ricos, e representaria um sacrifício mais intenso para os menos favorecidos, o que seria injusto. A partir dessa premissa, a “Teoria do Sacrifício Igual” procura igualar o sacrifício dos cidadãos com uma tributação progressiva, aumentando-se as alíquotas de acordo com o montante da riqueza tributada.⁵³

A “Teoria do Sacrifício Igual” também é objeto de inúmeras críticas, que impedem a sua adoção como fundamento da capacidade contributiva. Cite-se, nesse sentido, as críticas formuladas por José Casalta Nabais:

(...), também ao princípio do sacrifício se levantam objecções inultrapassáveis. De um lado, são indemonstráveis as premissas de que parte: é que, constituindo a utilidade, e portanto a sua perda (sacrifício), uma categoria subjectiva que releva do domínio da psicologia, não é mensurável de forma cardinal, não se podendo, por conseguinte: 1) comparar as utilidades proporcionadas pelos rendimentos e os sacrifícios causados pelos impostos aos diversos contribuintes, 2) afirmar a identidade das curvas de utilidade (total e marginal) dos rendimentos dos indivíduos, 3) assegurar a natureza decrescente da utilidade, 4) garantir que um rendimento superior a outro propicia uma utilidade total superior à desse outro rendimento, e 5) apurar qual seja a medida da diferença das utilidades.⁵⁴

A terceira e prevalecente teoria, ligada à ideia de Estado Social e justiça distributiva, mas também atenta aos limites formais e materiais da tributação, é que a que fundamenta a capacidade contributiva, projeção do princípio da igualdade no campo tributário, justamente

⁵² NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 449-451.

⁵³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 142.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 452-453. Prossegue o referido autor em suas críticas ao princípio do sacrifício: “Depois, não há entendimento único da igualdade (ou desigualdade) de sacrifício, sendo esta aferida quer pela teoria do sacrifício (absoluto ou total) igual, quer pela teoria do sacrifício proporcional (igual), quer pela teoria do sacrifício marginal (igual) ou teoria do sacrifício mínimo: segundo a primeira, cada contribuinte deve perder uma quantidade de utilidade total igual à dos demais contribuintes; de acordo com a segunda, o contribuinte deve ceder uma fracção da utilidade total do seu rendimento de modo que a relação entre esta fracção e a utilidade total seja a mesma para todos os contribuintes; em conformidade com a terceira, o sacrifício ou a utilidade perdida por cada contribuinte deve ser molde a que a última unidade, isto é, o último escudo gasto, implique o mesmo sacrifício para cada um deles, o que leva a que o sacrifício de toda a comunidade seja o mínimo possível. Em terceiro lugar, nenhum destes três entendimentos da igualdade de sacrifício nos dá uma resposta unívoca relativamente ao tipo de taxa dos impostos e, consequentemente, da distribuição da carga fiscal, já que, com base nas teorias do sacrifício igual e do sacrifício proporcional os impostos podem ser regressivos, proporcionais ou progressivos, consoante o decrescimento da utilidade total seja menos que proporcional, proporcional ou mais que proporcional. E, com base na teoria do sacrifício marginal, se bem que os impostos sejam necessariamente progressivos, não nos é revelado qual o grau dessa progressividade, não faltando, porém, quem defenda, com base numa curva de utilidade marginal fortemente decrescente, que a mesma é suficientemente forte para conduzir a impostos de natureza confiscatória, o que, por via de princípio, não pode deixar de ser interdito.” (NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 453-454). Ricardo Lodi Ribeiro lembra, ainda, que a teoria de Stuart Mill serviu de inspiração para os juristas ligados à jurisprudência dos interesses a identificar na capacidade contributiva a causa do tributo, contribuindo, a partir dessa visão economicista, para a criação da interpretação econômica do fato gerador, fragilizando a ideia de legalidade na tributação. (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 142-143).

no princípio da solidariedade social,⁵⁵ que vai informar a repartição de cargas públicas no Estado. Dela decorre, então, a conclusão de que o dever constitucional de contribuir no Estado Fiscal é também um dever de solidariedade.⁵⁶

Merecem destaque as palavras de Ricardo Lobo Torres:

Mas é no campo da *capacidade contributiva* que se torna mais importante a solidariedade. O grande problema ético da capacidade contributiva é o da sua *fundamentação ou justificativa*. As explicações positivistas fundavam-se em idéias economicistas como a da igualdade de sacrifício. O causalismo sociológico das décadas de 30 e 40 também abandonou a fundamentação ética, pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos, recusava a possibilidade de se ‘pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador’. Com a reaproximação entre ética e direito, procura-se hoje justificar a *capacidade contributiva pelas idéias de solidariedade e fraternidade*. A solidariedade entre os cidadãos deve com que carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. Não é causa jurídica da incidência dos impostos, mas sua *justificativa ético-jurídica*.⁵⁷

Segundo Cláudio Sacchetto, “um dos mais relevantes efeitos do princípio da solidariedade e do concurso é colocar a repartição do custo das políticas públicas na base do princípio da capacidade contributiva e não, como se afirma, na contraprestação (ou na variante desta última que é o benefício).”⁵⁸

Ao abordar o tema, Ricardo Lodi Ribeiro sustenta que o princípio da capacidade contributiva busca seu conteúdo no valor da solidariedade e da igualdade, bem como no direito fundamental de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a mesma riqueza.⁵⁹ Segundo ele, “é o princípio da Capacidade Contributiva que, baseado na Justiça Fiscal informada, no Estado Social, pela Solidariedade Social, dá conteúdo à ideia de Isonomia Tributária”.⁶⁰

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri,

⁵⁵ Em sentido contrário, merece registro o posicionamento de José Casalta Nabais, segundo o qual, como o princípio da capacidade contributiva encontrou fundamento de validade tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social, o princípio do estado social não pode ser visto como o único possível de justificar a capacidade contributiva. (NABAIS, José Casalta. Op. cit. p. 447).

⁵⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 156-157. Segundo ele, a capacidade econômica é o “elo fundamental que une o tributo e a solidariedade social.” (*Ibidem*, p. 160).

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

⁵⁸ SACCHETTO, Cláudio. Op. cit. p. 24.

⁵⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 146.

⁶⁰ *Ibidem* p. 141.

a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade.⁶¹

Na mesma linha, merece destaque o posicionamento de Helenilson Cunha Pontes:

A atividade estatal de imposição tributária não está desvinculada do dever constitucionalmente imposto a toda República brasileira de buscar construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pelo contrário, a tributação constitui um dos mais relevantes instrumentos aptos à consecução daquele objetivo constitucional. Para tanto, é preciso reconhecer, no dever tributário, um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega. Os valores ‘solidariedade’ e ‘justiça’, encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente para a compreensão desse princípio, como da própria relação jurídico-tributária. (...) A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como o dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva.⁶²

Assim, como se nota, o princípio da capacidade contributiva passa a extrair, no Estado Social, sua justificação diretamente da solidariedade social.

Deve-se ressaltar, contudo, a advertência feita em boa hora por Marciano Seabra de Godoi. De acordo com o autor, embora o tributo no Estado Fiscal seja um dever fundamental, fundado no princípio da solidariedade, isso não significa que o Estado possa exigir quaisquer tipos de prestações tributárias com base na solidariedade social, devendo-se observar sempre as limitações (formais e materiais) ao poder de tributar inseridas em cada sistema.⁶³

Feitas essas considerações acerca do Estado Fiscal e do dever fundamental de contribuir para os gastos estatais na medida da capacidade contributiva, ora fundada no

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 202. Segundo o autor, o princípio da solidariedade está explicitado, no âmbito tributário, no princípio da capacidade contributiva. Afirma ele: “É em nome desse princípio [da solidariedade] que se afirma que o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Eis o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 331.) Para corroborar o posicionamento, o referido autor menciona as lições de Francesco Moschetti e Andrea Amatucci, nos seguintes termos: “A relação da capacidade contributiva com a solidariedade é bem explorada por Moschetti, para quem o dever de concorrer para com as despesas públicas conforme a capacidade contributiva liga-se ao dever de solidariedade, compreendido como uma cooperação altruística voltada a fins de interesse coletivo. Andrea Amatucci também faz essa correlação, ao afirmar que num ordenamento que atribui ao Estado social e econômico o papel de reconhecer e garantir a propriedade privada, a liberdade de iniciativa e de atividade econômica e o dever de solidariedade, como síntese entre liberdade e sociedade, exige coerentemente um concurso às despesas consistente em um sacrifício mais que proporcional às riquezas de cada um” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 331).

⁶² PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

⁶³ GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit. p. 158. Sobre os limites da tributação com base na solidariedade social vide, também, ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

princípio da solidariedade social, passa-se a demonstrar, no próximo tópico, já com foco no contexto brasileiro e suas profundas desigualdades sociais, a possibilidade de se extrair diretamente do princípio da capacidade contributiva, fundado no princípio da solidariedade, a justificativa para a utilização de alíquotas progressivas nos impostos reais em hipóteses não previstas expressamente na Constituição Federal.

4 A SOLIDARIDADE SOCIAL COMO FUNDAMENTO DA PROGRESSIVIDADE NO ESTADO BRASILEIRO, INCLUSIVE EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS REAIS.

Embora a Constituição da República de 1988 não contenha expressão nesse sentido, não resta dúvida que o Brasil caracteriza-se como um Estado Fiscal, já que obtém recursos para a manutenção do aparato estatal e prestação dos serviços públicos através da tributação.

No caso, o amplo rol de direitos fundamentais dos indivíduos e liberdades econômicas previstas na Carta (p. ex., direito de propriedade, livre exercício de profissão, livre iniciativa, livre concorrência, etc.), bem como o desenho constitucional do Sistema Tributário Nacional, torna o Estado Brasileiro incompatível com um Estado Patrimonial ou um Estado Socialista.

Na verdade, além de Estado Fiscal, o fato é que a Carta de 1988 desenhou também um verdadeiro Estado Social, sem descuidar de elementos próprios do Estado Liberal, como a proteção da liberdade e da propriedade, ao estabelecer um Estado Democrático de Direito (art. 1º)⁶⁴ fundado da dignidade da pessoa humana e que tem como objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com vistas a erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, incisos I e II⁶⁵), além de afirmar inúmeros direitos sociais.⁶⁶ Resta evidente, portanto, o caráter socialmente conformador do Estado Brasileiro.⁶⁷

⁶⁴ Art. 1º, da CR'88: "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)"

⁶⁵ Art. 3º, incisos I e III, da CR'88: "Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...).

⁶⁶ Vide, por exemplo, o rol de direitos sociais consagrado no Capítulo II, do Título II da CR'88, bem como as disposições do Título VIII da Carta, que trata da Ordem Social.

⁶⁷ Nas palavras de Tercio Sampaio Ferraz Júnior: "A experiência constitucional proporcionada pela Constituição brasileira de 1988 nesses dezessete anos é bastante significativa, no que diz respeito à instalação e à realização de um modelo de Estado. A proposta normativa, constante do preâmbulo, fala em Estado Democrático. Induz, obviamente, a que se pense, de um lado, nos tradicionais princípios do Estado de Direito (exercício de direitos sociais e individuais, liberdade, segurança, igualdade etc.), mas, de outro, nas exigências das necessidades de democratização da própria sociedade (que há de ser fraterna, pluralista, sem preconceitos, fundada na harmonia social etc.). Este reconhecimento da necessidade de democratização da própria sociedade, vista como um ente distinto do próprio Estado, mas ao mesmo tempo integrado no Estado, aponta para uma complicada síntese entre o Estado de Direito e o Estado Social ou *Welfare State*. Na verdade, este reconhecimento tem uma repercussão especial na forma constitucional do Estado. Deve-se ter em conta, nesses termos, a passagem

Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que a Constituição Federal impôs ao Estado, “com certa prevalência axiológica abstrata, o dever de perseguir os ideais de dignidade e de solidariedade”.⁶⁸

No contexto do Estado Fiscal Social, no qual a busca da redução das desigualdades sociais através da ideia de justiça distributiva é um dos objetivos da República, e no qual os cidadãos têm o dever fundamental de contribuir para os gastos estatais na medida de suas condições econômicas,⁶⁹ entendemos que a adoção de alíquotas progressivas nos impostos, inclusive os de natureza real, é uma decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, fundada na solidariedade social.⁷⁰

Com efeito, estando o princípio da capacidade contributiva, derivação específica do princípio da igualdade no campo tributário, informado e fundado, no Estado Social, como o nosso, no princípio da solidariedade, impregnado pela ideia de justiça distributiva, como vem defendendo boa parte da doutrina, não há como se sustentar, à luz da Constituição de 1988, que o art. 145, § 1º da Carta, cujo próprio texto aduz ao patrimônio como índice de riqueza a

marcadamente peculiar, na vida constitucional brasileira, de um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional no Estado de Direito, para o chamado Estado Social.” [grifo do autor] (FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208).

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 68. Contra a existência de uma prevalência axiológica, e sim a necessidade de ponderação, vide a posição de Marco Aurélio Greco, *in verbis*: “Neste passo, é importante lembrar que o artigo 1º da CF/88 deixa claro que o Brasil é um Estado Democrático de Direito; vale dizer, a reunião de elementos próprios do Estado de Direito (protetivo da propriedade, liberdade etc.) e do Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade, etc.). A CF/88 assume feição nítida de uma solução de compromisso entre concepções distintas de Estado; compromisso que implica não haver prevalências genéricas de nenhum dos dois conjuntos de elementos (nem do Estado de Direito nem do Social), nas reconhece a necessidade de proceder a constantes ponderações de valores que podem levar episodicamente e diante de determinados casos concretos à prevalência de uns ou de outros.” (GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 172).

⁶⁹ Segundo Felipe Barcarollo, “a concretização dos direitos sociais, através das políticas públicas, torna-se possível através dos meios ou instrumentos de que disponibiliza o Estado: os serviços públicos. Destarte, para a implementação das políticas públicas, que garantam aos cidadãos os direitos sociais elencados na Carta Constitucional de 1988, necessário se faz o financiamento estatal, através do papel/função do imposto no Estado Democrático de Direito brasileiro.” (BARCAROLLO, Felipe. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para a Implementação de Políticas Públicas**. p. 02. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD. v. 1, n. 1, 2013. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/index>)

⁷⁰ Contra a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas nos impostos reais, no mesmo sentido que vinha entendendo o Supremo Tribunal Federal, vide, por todos, a posição de Ricardo Lobo Torres que, ao defender inclusive a inconstitucionalidade da progressividade no IPTU após a Emenda Constitucional n. 29/2000, assim sustentou: “A progressividade fiscal, com base no princípio da capacidade contributiva, não seria admissível sequer por argumentos de natureza objetiva. Com efeito, não caberia a progressividade do IPTU fundada em argumentos de capacidade contributiva ou de justiça fiscal tributária com relação a características intrínsecas do bem imóvel (localização, tamanho, valor, cesta de serviços oferecida pelo Município, etc.), em virtude de antinomia estrutural entre a progressividade e incidência *in rem*. Pela indisfarçável subjetivação do tributo que incide objetivamente, implicaria em discriminação entre os cidadãos, porque nada assegura ser o proprietário de um imóvel de valor elevado mais rico do que o proprietário de inúmeros bens de valores individuais menores.” [grifo do autor] (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 317).

ser considerado pelo legislador, seja aplicável apenas aos impostos pessoais, constituindo uma vedação à adoção da progressividade quanto aos impostos reais, como vinha decidindo o Supremo Tribunal Federal.

Sobre a aplicação da capacidade contributiva a todos os impostos, sustenta Ricardo Lodi Ribeiro:

No Estado Social, que precisava custear as prestações sociais positivas destinadas aos trabalhadores, a Capacidade Contributiva passou a ser fundamentada na *Justiça distributiva*, por meio da *Solidariedade Social*, a informar o princípio da *personificação* aplicável a impostos, a partir da pesquisa de dados vinculados ao patrimônio e à renda do contribuinte, em todas as suas dimensões, uma vez que, (...), todos os fatos geradores dos impostos se reduzem a essas duas manifestações de riqueza. O princípio da *personificação* se revela como o índice de capacidade contributiva aplicável aos impostos, admitindo a investigação do patrimônio, da renda e dos serviços do contribuinte (art. 145, § 1º, CF), inclusive nos impostos reais, não se confundindo com a *pessoalidade ou personalização*, característica dos impostos pessoais.⁷¹

Veja-se: a progressividade, diferentemente da justificativa encontrada nas ideias de Stuart Mill, no âmbito de um sistema tributário baseado na solidariedade social (fundamento da capacidade contributiva) e na ideia de justiça distributiva, afigura-se como instrumento mais adequado para fazer atuar a redistribuição de rendas no Estado Social, muito mais efetivo que proporcionalidade, que se limita a garantir a igualdade formal, mormente em sociedades marcadas por desigualdades sociais, como a brasileira.⁷²

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 150. Também sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, vide RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 149-152.

⁷² Nesse sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 158. Vale registrar, também, as palavras de Cláudio Sacchetto sobre este ponto: “Outro efeito fundamental do princípio da solidariedade e sobretudo da solidariedade econômica é a conquista do *princípio da progressividade na repartição dos tributos*. Como disse, em eficaz síntese, Giorgio Lombardi, o princípio da progressividade representa o ‘custo da solidariedade’. (...) Concorrer, não de modo proporcional mas progressivo, significa fazê-lo em função das necessidades não só próprias, mas também alheias, embora exista quem possa concorrer menos; isto significa *romper o nexo entre tributo a pagar e vantagens recebidas*, aspecto que constitui o perfil mais importante da noção de tributo.” [grifo do autor] (SACCHETTO, Cláudio. Op. cit. p. 25 e 28.) O americano Michael Livingston, em artigo no qual analisa a relação entre a progressividade e a solidariedade no direito europeu e na perspectiva norte-americana, onde o termo solidariedade não é muito utilizado por estar ligado às ideias socialistas e associado à extrema esquerda, de forma que ainda hoje a progressividade por lá é explicada principalmente com fundamentos neutros, ligados à teorias do benefício ou da utilidade marginal dos recursos, embora tenha crescido o esforço doutrinário de explicá-la a partir de ideias de justiça social, afirma que: “Em diversos países europeus, o debate a favor da tributação progressiva resultou crescentemente atrelado ao conceito de *solidarietà*. De certa maneira um conceito amorfo em raízes de direito privado, *solidarietà* refere-se à responsabilidades que os membros de uma coletividade em particular (ou neste caso, de toda a sociedade) têm uns em relação aos outros em virtude de sua participação no grupo. Num contexto de política tributária, *solidarietà* é tipicamente usada para subsidiar o debate sobre a progressividade ou (um conceito a ela atrelado) a alocação de cargas tributárias de acordo com a capacidade individual de pagar tributos, como expressão de suas responsabilidades perante o grupo mais amplo.” (LIVINGSTON, Michael A. **Progressividade e Solidarietà: uma perspectiva norte-americana**. Tradução de Marco Aurélio Greco. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 193-194).

Segundo Pedro Herrera Molina, é a progressividade que densifica o princípio da capacidade contributiva, baseado na igualdade e na solidariedade.⁷³ Nas palavras do autor espanhol, para quem todas as normas impositivas possuem uma finalidade social e um certo grau de redistribuição de riqueza, “la capacidad económica tiene su fundamento en el principio de solidaridad, y en este sentido parece coherente que se interprete como capacidad económica progresiva.”⁷⁴

Observe-se, neste ponto, que mesmos autores liberais que não fundamentam a progressividade na capacidade contributiva, como John Rawls e Klaus Tipke, e que defendem que a proporcionalidade é o melhor índice de capacidade contributiva, reconhecem a importância da progressividade como mecanismo de distribuição de renda no Estado Social.⁷⁵

Klaus Tipke, por exemplo, embora não deduza do princípio da capacidade contributiva necessariamente a alíquota progressiva, sustenta que esta não é incompatível com aquele,⁷⁶ na medida que tem fundamento em outro princípio, qual seja, o princípio do Estado Social.⁷⁷

Merece destaque, também, o entendimento de José Casalta Nabais acerca do tema. Como foi visto,⁷⁸ para o autor, a capacidade contributiva não decorre do princípio do Estado Social. Assim, não seria possível extrair da solidariedade social o fundamento do princípio da capacidade contributiva, que deve ser entendido, na verdade, a partir da ideia de Justiça Fiscal, como um “princípio fundamental da tributação justa”, “aglutinador da limitação do estado fiscal contemporâneo”.⁷⁹ Nesse sentido, como corolário de uma tributação justa, o princípio da capacidade contributiva não implicaria necessariamente na adoção de impostos progressivos, já que não seria ele, em si, um princípio de intervenção ou transformação social, e sim a garantia de limitação do Estado Fiscal, sendo mais afeito à proporcionalidade.⁸⁰ Porém, ele conclui que, embora não se possa extrair do princípio da capacidade contributiva a exigência de impostos progressivos, a progressividade poderia encontrar seu fundamento de validade em outros dispositivos constitucionais, como, exemplo fornecido pelo próprio autor,

⁷³ *Apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 159.

⁷⁴ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1988. p. 127-128.

⁷⁵ Nesse sentido, v. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 157.

⁷⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 35.

⁷⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Op. cit. p. 71-72.

⁷⁸ Nota de rodapé n. 55.

⁷⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 455-456.

⁸⁰ *Ibidem*. p. 493.

o art. 145, § 1º da nossa Constituição Federal, ou outros princípios constitucionais ligados ao estado social.⁸¹

Como se nota, mesmo juristas do porte de John Rawls, Klaus Tipke e José Casalta Nabais, que não encontram na capacidade contributiva a expressão da solidariedade social, extraem a justificação para a utilização de impostos progressivos diretamente de princípios ligados ao Estado Social, que remetem à ideia de justiça distributiva, dentre eles a própria solidariedade (p. ex., art. 3º, incisos I e III da CR'88).

Não se sustenta, portanto, no contexto brasileiro, o entendimento até então dominante no Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a progressividade não seria decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, exigindo-se autorização específica na Carta Magna para a adoção de alíquotas progressivas nos impostos reais.

A nosso ver, a melhor interpretação do art. 145, § 1º, da CR'88 é aquela que, atenta ao princípio da solidariedade social (art. 3º da CR'88), aos objetivos do Estado Social e ao dever fundamental dos cidadãos de contribuir para os gastos estatais na medida de suas condições, conduz à conclusão de que progressividade, como relevante instrumento para a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais, é uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, inclusive em relação aos impostos reais, como o ITD e o ITBI.

Nesse mesmo sentido, José Marcos Domingues defende que “o princípio da capacidade contributiva determina e legitima a tributação progressiva fiscal como corolário da Igualdade relativa, de sorte que a maiores riquezas deva corresponder maior contribuição. O princípio também se aplica aos impostos dito reais, (...)”⁸²

Criticando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que

(...) a posição de condicionar a aplicação da progressividade à expressa previsão constitucional esvazia mortalmente o princípio da Capacidade Contributiva, que encontra, no Estado Social e Democrático de Direito, o referido subprincípio como mecanismo mais eficaz para a sua realização, mormente numa sociedade tão

⁸¹ *Ibidem*. p. 494. Segundo ele, “(...) independentemente da fundamentação que se defenda para suporte dos os [sic] impostos progressivos, seja ela remetida para o princípio da capacidade contributiva, como defendem alguns, seja ela sustentada pelo princípio do Estado social, como entendemos nós, do que não há dúvidas é que a existência de impostos com taxas ou alíquotas progressivas se traduz num fator importante de realização da solidariedade social.” (NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 132.)

⁸² DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal, Direitos Fundamentais e Emendas Constitucionais Tributárias**. In: MARTINS, Cristiano Franco (Coord.) **Federalismo**. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, vol. 19, 2008. p. 274.

desigual quanto a brasileira. (...) no Estado Social e Democrático de Direito, a proporcionalidade convive em harmonia com a progressividade, a primeira como decorrência da Igualdade formal e a segunda como mecanismo de distribuição de riquezas. As duas técnicas, decorrentes do princípio da Capacidade Contributiva, podem ser, de acordo com a natureza do imposto, aplicadas pelo legislador, independentemente de previsão constitucional expressa.⁸³

Assim, não só o art. 145, § 1º da CR'88, fundado na solidariedade social, não representa óbice para a adoção, pelas legislações estaduais e municipais, de alíquotas progressivas para o ITD e o ITBI,⁸⁴ como na verdade este artigo serviria diretamente de fundamento de validade para tanto.

Veja-se que, mesmo se se entendesse que a solidariedade não fundamenta o princípio da capacidade contributiva, como sustentam alguns dos juristas retro mencionados, a progressividade dos impostos reais, em nosso ordenamento, extrai seu fundamento e justificação diretamente do princípio da solidariedade social (art. 3º da CR'88).

Dessa forma, no caso do ITD e do ITBI, embora os legisladores estaduais e municipais não estejam obrigados a adotar alíquotas progressivas, por não se encontrar na Constituição, quanto a esses impostos, disposição semelhante, por exemplo, à constante no art. 153, § 2º, inciso I da Carta, que determina que o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR será progressivo, nada obsta que, por opção legislativa, seja adotada a progressividade, com base na capacidade contributiva fundada na solidariedade social.

5 CONCLUSÃO

Buscou-se, no presente trabalho, a partir da exposição do atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, analisar a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas nos impostos reais, como o ITD e o ITBI, independentemente de autorização expressa na Constituição nesse sentido, com base no princípio da solidariedade social, o qual fundamenta o princípio da capacidade contributiva.

Como restou demonstrado, no Estado Fiscal, as despesas públicas são financiadas pelos cidadãos através de recursos obtidos via imposto, na medida da capacidade contributiva, sendo esta contribuição para os gastos um dever fundamental.

⁸³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit. p. 159-161.

⁸⁴ Gustavo da Gama Vital de Oliveira, em artigo no qual tratou da progressividade do ITBI sob o enfoque do federalismo fiscal, sustenta a constitucionalidade da adoção das alíquotas progressivas, independentemente da autorização expressa na Constituição de 1988, com fundamento na autonomia municipal (princípio federativo), no princípio democrático e também na capacidade contributiva. (Cf. OLIVEIRA, Gustavo da Gama V. de. **A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal**. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, v. 35, 2013, p. 71-86).

Outrossim, com a reaproximação entre a ética e o direito, e a derrocada do Estado Liberal, a ideia de solidariedade recupera seu prestígio e sua força no Estado Social, encontrando um campo fértil de atuação no Direito Tributário.

Nesse contexto, a doutrina vai apontar que, no Estado Fiscal Social, vinculado à ideia de justiça distributiva, a tributação encontra sua justificação no princípio da solidariedade social, que vai informar a repartição de cargas públicas no Estado. O princípio da capacidade contributiva, então, vai buscar sua justificação e conteúdo tanto na solidariedade social quanto na igualdade.

Sendo o Brasil um Estado Fiscal Social, fundado na ideia de justiça distributiva e preocupado com a redução das desigualdades sociais, o princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, § 1º, da CR'88, e aplicável tanto aos impostos pessoais quanto aos impostos reais, inclusive em decorrência de previsão expressa no texto constitucional, é informado necessariamente pelo princípio da solidariedade, como vem defendendo boa parte da doutrina.

Nesse quadro, a progressividade revela-se como instrumento mais adequado e efetivo do que a proporcionalidade para fazer atuar o princípio da solidariedade na tributação, via capacidade contributiva, com vistas à redistribuição de renda e redução das desigualdades sociais.

Assim sendo, conclui-se que a melhor interpretação do art. 145, § 1º da CR'88 é aquela que, atenta ao princípio da solidariedade social (art. 3º da CR'88), aos objetivos do Estado Social e ao dever fundamental dos cidadãos de contribuir para os gastos estatais na medida de suas condições, conduz à conclusão de que progressividade, como relevante instrumento para a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais, é uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, inclusive em relação aos impostos reais, como o ITD e o ITBI, não havendo necessidade de uma nova autorização expressa na Carta para a adoção do sistema progressivo nesses impostos.

6 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

BARCAROLLO, Felipe. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para a Implementação de Políticas Públicas**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD. v. 1, n. 1, 2013. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/index>.

DINIZ, Márcio Augusto Vasconcelos. **Estado Social e Princípio da Solidariedade**. Revista de Direitos e Garantias Fundamentais, Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008. Disponível em: <http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>> Acesso em: 15 jul. 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à Jusrisprudência Atual do STF em Matéria Tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. **Tributo e Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal, Direitos Fundamentais e Emendas Constitucionais Tributárias**. In: MARTINS, Cristiano Franco (Coord.) **Federalismo**. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro, vol. 19, 2008.

LIVINGSTON, Michael A. **Progressividade e Solidariedade: uma perspectiva norte-americana**. Tradução de Marco Aurélio Greco. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad Económica y Sistema Fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1988.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama V. de. **A progressividade do ITBI e o federalismo fiscal**. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 35, 2013, p. 71-86.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. **Tributos (Teoria Geral e Espécies)**. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano**. Tradução de Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.