

A SOLIDARIEDADE NA PERSPECTIVA DO ESTADO FISCAL: A CIDADANIA SOLIDÁRIA PROMOVENDO POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE INCLUSÃO SOCIAL

*Linara da L. S., Marli Marlene Moraes da Costa**

SUMÁRIO: 1 Notas Introdutórias. 2 A solidariedade social como valor e princípio fundamental: considerações essenciais. 3 Estado Fiscal: promovendo a efetivação dos direitos sociais e individuais a partir do princípio da solidariedade social. 4 O dever fundamental de pagar impostos como pressuposto do dever de solidariedade social. 5 O princípio da capacidade contributiva como limite à aplicabilidade do dever de solidariedade social. 6 A cidadania solidária como instrumento potencializador da justiça, da igualdade e do desenvolvimento social. 7 Considerações Finais. 8 Referências.

RESUMO: A Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio da solidariedade social ao prever como objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Coube ao Ente Estatal garantir à cidadania à efetivação e o exercício dos direitos sociais e individuais. Para tanto, mister se fez a adoção do modelo de Estado Fiscal pelo ordenamento jurídico brasileiro. Do Estado fiscalista resulta a necessidade da arrecadação do tributo, sendo que a partir dessa exigência estabelecem-se os contornos do dever fundamental de pagar impostos, em consonância à capacidade contributiva do cidadão. Assim, o presente ensaio pretendeu analisar a importância da reinserção do princípio da solidariedade no contexto atual e, sobretudo, o seu alcance na esfera do Direito Tributário. Ademais, também se buscou verificar em que medida o Estado Fiscal concorre para a edificação de uma cidadania solidária, capaz de concretizar políticas públicas tributárias de inclusão social. Nesse panorama, constatou-se que a cidadania solidária ao sustentar financeiramente o Estado, oportuniza a implementação de referidas políticas públicas mediante o atendimento dos direitos sociais e individuais, promovendo, dessa forma, níveis significativos de justiça, igualdade e desenvolvimento econômico, social e humano.

Palavras-Chave: Capacidade contributiva. Cidadania solidária. Dever fundamental de pagar impostos. Estado fiscal. Solidariedade social.

ABSTRACT: The 1988 Federal Constitution consecrated the principle of social solidarity to forecast how fundamental goal of the Democratic State of Law the construction of a free society, justice and solidarity. Fit to Entity State ensure to the citizenship the effective and the exercise of individual and social rights. For both, necessary was the adoption of the model of Fiscal State by the Brazilian legal system. Of Fiscalist State results the need of fundraising of the tribute, and from this requirement are the contours of the fundamental duty to pay taxes, according to the ability to pay of the citizen. Thus, the present study intended to assess the importance of the reintegration of the principle of solidarity in the current context and, especially, their scope in the sphere of Tax Right. Furthermore, also sought to verify to what extent the Fiscal State contributes to the construction of a solidary citizenship capable of achieving tax public policies for social inclusion. In this panorama, it was find that solidarity citizenship to sustain financially the State, backed the implementation of public policy to by the attendance of individual and social rights, promoting, thus, significant levels of Justice, equality and economic, social and human development.

Keywords: Ability to pay. Solidarity citizenship. Fundamental duty to pay taxes. Fiscal State. Social solidarity.

* UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL

1 NOTAS INTRODUTÓRIAS

A solidariedade alcançou grande evidência na contemporaneidade, sendo objeto de diversos estudos, especialmente pelo fato de a Constituição Federal de 1988, dispor como objetivo primeiro da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Com isso, a solidariedade social auferiu o contorno de fundamento do Estado brasileiro, juntamente com a liberdade e a justiça.

Nesse panorama, o Texto Constitucional, elencou uma gama de direitos sociais e individuais a serem perseguidos pelo Estado, no intuito de promover o bem estar e o desenvolvimento social, humano e político. Dessa forma, tornou-se indispensável à utilização de recursos para realizar os propósitos pelos quais o Ente Estatal foi organizado. Coube então à cidadania, arcar com as despesas públicas contribuindo para a manutenção social, mediante a adoção do modelo de Estado Fiscal. Afinal, se é dever do Estado concretizar direitos positivos previstos constitucionalmente, incumbe à sociedade reconhecer o custo que isso acarretará aos cofres públicos, e que, em um Estado Fiscal, compete a ela própria financiá-los.

A partir da concepção de Estado Fiscal, pretende-se analisar, neste ensaio, a significação do conceito de solidariedade, a importância de sua reinserção no contexto atual e, sobretudo, o seu alcance na esfera do Direito Tributário, já que o dever de solidariedade social oponível a todos os cidadãos está intimamente relacionado ao dever fundamental de pagar impostos e, por decorrência, ao princípio da capacidade contributiva.

Outrossim, após o exame de todos esses pressupostos, busca-se verificar em que medida o Estado Fiscal concorre para a construção de uma cidadania solidária, capaz de implementar políticas públicas tributárias de inclusão social, voltadas ao atendimento dos direitos sociais e individuais e à promoção da justiça e da igualdade, também como forma de recuperar uma parte da legitimidade do Estado moderno.

2 A SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO VALOR E PRINCÍPIO FUNDAMENTAL: CONSIDERAÇÕES ESSENCIAIS

Em que pese à ideia de solidariedade social não ser uma concepção atual, ao menos enquanto instituto ligado ao mundo do direito público é uma ideia fundamentalmente contemporânea, vislumbrada com mais intensidade entre o final do século XIX e início do século passado, mediante uma espécie de frente formada principalmente por teóricos franceses, dentre eles economistas como Charles Gide, sociólogos como Émile Durkheim e juristas com Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch.¹ A defesa do discurso jurídico solidarista concorreu

¹ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-111.

expressivamente para a queda do Estado Liberal e a consolidação do Estado Social, cuja instalação resultou na criação dos direitos fundamentais de segunda geração ou direitos sociais. No Brasil, a urgência do discurso solidarista e sua relação com as instituições do Estado Social, são encontradas nas obras de juristas como Rui Barbosa, Tobias Barreto e Joaquim Nabuco.²

Porém, a noção de solidariedade só voltará efetivamente à tona com a afirmação da denominada quarta geração de direitos fundamentais, constituída pelos direitos ecológicos ou direitos de solidariedade. Apesar de a ideia de solidariedade também estar relacionada com outras gerações de direitos, como os direitos de terceira geração e os direitos sociais, é somente com a consolidação dos direitos de quarta geração que a solidariedade ganha um novo sentido.³

Considerando o sentido da palavra solidariedade, percebe-se que a mesma apresenta diversas significações, entretanto, sempre remete para a noção de união, ligação entre as partes. Etimologicamente, solidariedade provém de termos latinos⁴, que pressupõe a condição de sólido, inteiro e pleno. Quanto ao seu lugar na ordem jurídico-social, para Rodrigues e Freitas, a solidariedade encontra-se no mundo do dever ser, isto é, “arvora-se como um instituto de conteúdo essencialmente axiológico.”⁵

A solidariedade refere-se à conexão ou ao sentimento de pertencimento a determinado grupo ou formação social. Pode ser compreendida em sentido objetivo e subjetivo. O primeiro leva em conta a relação de pertença, de partilha e de corresponsabilidade, capaz de ligar os membros da comunidade entre si. Já o segundo, traz a concepção de ética social, expressando o sentimento e a consciência dessa mesma pertença à comunidade. Corroborar-se que essa relação ou consciência de pertença que tem por fundamento uma relação de auxílio mútuo perante as dificuldades, encontra igualmente relações com a fraternidade.⁶

A Constituição brasileira de 1988 preocupou-se com o sentido social da dimensão humana, apontando desde o seu preâmbulo para o ideal de fraternidade, a ponto de elementos como liberdade, segurança, igualdade e justiça serem considerados mecanismos potencializadores de uma sociedade fraterna. Ademais, o

² Joaquim Nabuco, em seu ilustre manifesto sobre o abolicionismo, menciona que a escravidão dentre outras transgressões, “é ilegítima em face do progresso das idéias morais de cooperação e solidariedade.” GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145.

³ NABAIS, op. cit., p. 111.

⁴ *Solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum*.

⁵ RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005, p. 2695.

⁶ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 112.

Texto Constitucional trouxe em seu artigo 3º, o primeiro objetivo fundamental da República, ou seja, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”. Nessa linha, percebe-se que a solidariedade social é um dos valores básicos fundamentais do Estado Democrático de Direito, juntamente com a liberdade e a justiça. A intenção do legislador foi instituir uma sociedade inspirada na liberdade individual nos mais diversos níveis ao mesmo tempo em que procurou valorizar formas de cooperação entre os seus membros, de modo que o agir subjetivo levasse em consideração os interesses do outro. Sarmiento citado por Greco aduz o seguinte:

A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrarem numa situação de maior vulnerabilidade.⁷

Importante esclarecer que a responsabilidade de que se fala, não é apenas a do cidadão para com o seu semelhante, mas igualmente a do Estado para com a sociedade, pois cabe ao Ente Estatal atuar em conformidade com os objetivos que a sociedade elegeu como prioritários. Nessa perspectiva, tem-se que a legitimidade do Estado não provém de fontes externas à sociedade, pelo contrário, os poderes que lhe são conferidos limitam-se ao dever que possui de satisfazer os anseios sociais, motivo pelo qual, não podem ultrapassar o necessário para tanto.⁸

A esse propósito, para Regoso a solidariedade social no contexto brasileiro pode ser definida tanto como um *valor* estrutural do modelo contemporâneo de Estado, demonstrando claramente os ideais a serem perseguidos pelo País; como um *princípio* fundamental que norteia e conduz as ações de criação e de interpretação das demais normas jurídicas; como um *direito fundamental*, classificado pela doutrina, como direito fundamental de terceira dimensão, denominados de direitos de solidariedade, os quais pressupõem direitos de titularidade coletiva ou difusa, já que visam à proteção da coletividade. Finalmente, a solidariedade social pode ser concebida como um *dever fundamental* imposto aos cidadãos em benefício da sociedade, como é o exemplo do dever constitucional que compete ao proprietário de atender à função social da propriedade.⁹

Analisando ainda os textos das Constituições modernas, verificam-se diversas referências ao valor da solidariedade social. Por exemplo, a Constituição italiana de 1947, estabelece em seus Princípios Fundamentais que

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 173.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 173.

⁹ REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 141.

a República “exige o cumprimento dos deveres inescusáveis de solidariedade política, econômica e social”. A Constituição brasileira de 1988, por sua vez, foi em larga medida influenciada pela Constituição portuguesa de 1976, que evidencia em seu artigo 1º a responsabilidade da República em construir uma “sociedade livre, justa e solidária”. Já a Constituição espanhola de 1978 assegura e reconhece em seu Título Preliminar a solidariedade entre as várias localidades do país, sendo que para efetivar o princípio da solidariedade entre as regiões, determina em seu artigo 158.2, que será implantado um Fundo de Compensação visando promover investimentos regionais. Outrossim, no capítulo reservado aos princípios que regem a política econômica e social, a Constituição espanhola defende a proteção e o aumento da qualidade de vida e do meio ambiente na “indispensável solidariedade coletiva”.¹⁰

Com efeito, a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, também faz referência ao valor da solidariedade, dispondo em seu Preâmbulo que todas as pessoas são consideradas como “membros da família humana” e que “todos devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade”, de acordo com o artigo 1º.

Os exemplos acima mencionados procuram demonstrar que o ideal de solidariedade está presente nas sociedades ocidentais contemporâneas como valor constitucional e universal. Dessa forma, a noção de solidariedade e cooperação é visível em vários dispositivos da Constituição de 1988, que consideram a reunião de esforços valor fundamental para a convivência harmônica em sociedade.

A solidariedade está vinculada com a ideia de fraternidade, contudo, não são sinônimos, mas significações que se complementam. Enquanto a solidariedade expressa diferentes formas de auxiliar o outro e agir “junto com o próximo”, a fraternidade implica maiores proporções de afeto e de pessoalidade, que se manifestam por meio do amor, da tolerância, da cooperatividade e do respeito, compreendendo, assim, modos de atuar “em benefício do próximo”. Embora, ambos os conceitos valorizam a cooperação social, uma vez que, mediante a ação coletiva solidária é possível delinear o caminho para a construção de uma sociedade fraterna. O artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, dispõe, nesse sentido, que a sociedade justa é aquela que pondera a liberdade e a solidariedade, ao mesmo tempo em que assegura e consagra tais valores.¹¹

Oportuno é o questionamento de Godoi, ao suscitar se “o valor da solidariedade deve simplesmente ser praticado mais ou menos episodicamente pelos indivíduos e pelo Estado, ou deve estar gravado de forma efetiva nas instituições mais importantes para o desenvolvimento da vida dos cidadãos?”¹²

¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 142-143.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 174.

¹² GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 147.

A esse respeito, corrobora-se a existência de duas vertentes que buscam explicar o sentido de uma sociedade solidária ou fraterna. A primeira delas – menos exigente – sustenta que uma sociedade solidária reconhece, valoriza e incentiva os indivíduos a exercerem ações solidárias; enquanto a segunda postura – mais exigente – afirma que uma sociedade solidária é construída sobre pilares de sustentação verdadeiramente solidários.¹³ Desse modo, a visão mais exigente é a que se persegue nesse ensaio, visto que se as bases de uma sociedade não forem edificadas na solidariedade, dificilmente manifestações solidárias isoladas e esporádicas tornarão uma sociedade efetivamente solidária. Os pilares de sustentação da sociedade correspondem ao que Rawls chama de estrutura básica, ou seja, instituições jurídicas e sociais que distribuem direitos e obrigações fundamentais, determinando a divisão entre os sujeitos dos benefícios arrecadados em função da cooperação social.¹⁴

Nesse contexto, mister se faz trazer à baila os dois princípios de justiça que, conforme Rawls, seriam os selecionados por indivíduos morais, livres e iguais para conduzir a estrutura basilar de uma democracia constitucional. A relação entre solidariedade e justiça está no fato de que em sociedades multiculturais, como as contemporâneas, onde predominam crenças, ideologias, orientações políticas e sexuais diversas, não é coerente falar em princípios de justiça que não valorizem e assegurem os valores de solidariedade social, liberdade e igualdade. Afinal, ao supor que os indivíduos são livres e iguais, o próprio sentido de sociedade contempla necessariamente o elemento da solidariedade, já que se evidencia um sistema equitativo de cooperação, onde aqueles que cooperam são retribuídos adequadamente.¹⁵

O primeiro princípio de justiça determina que “cada pessoa deve ter um direito igual ao mais amplo sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades básicas para todas as outras pessoas da sociedade”. As liberdades básicas constituem condições essenciais para o desenvolvimento e exercício ativo das capacidades morais dos indivíduos, como por exemplo, por meio de liberdades políticas, de pensamento, de expressão religiosa, de associação, de ir e vir e a inviolabilidade da integridade física e moral. Assim, ao contrário do que ocorre com os bens ou com a renda, as liberdades fundamentais precisam ser partilhadas entre os cidadãos de forma igualitária, pois não é concebível que uma pessoa seja detentora de uma parcela maior dessas liberdades em detrimento de outro indivíduo, membro da mesma sociedade de homens livres e iguais.¹⁶

Inferese que esse princípio ganha força com a recomendação tecida por Rawls, de que as liberdades fundamentais não podem ser somente formais, uma

¹³ *Ibidem*, p. 148.

¹⁴ RAWLS, John. **O liberalismo político**. 2. ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 309-311.

¹⁵ RAWLS, John. **O liberalismo político**. 2. ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 149.

¹⁶ *Ibidem*, p. 149-150.

vez que, sob esse ponto de vista, tanto uma pessoa rica e influente como uma desempregada desqualificada possuem as mesmas liberdades políticas, de expressão e de associação. Mas as liberdades fundamentais devem ser compreendidas em um nível efetivo e material, reconhecendo que a liberdade de um é intensamente desigual à liberdade do outro. Para Rawls, a ignorância, a pobreza e a restrição de meios materiais são barreiras que dificultam o exercício das liberdades.¹⁷

Logo, o primeiro princípio de justiça prevê que as liberdades precisam ter um valor equitativo, sendo iguais ou pelo menos equilibradas para todos os indivíduos, independente de sua condição social ou econômica. Logo, é possível que qualquer pessoa tenha a oportunidade de ocupar um cargo público e interferir nos processos políticos decisórios. Para tanto, é imprescindível garantir meios de expandir as liberdades, sobretudo a liberdade de pensamento e de expressão - fundamentais para superar a alienação social - o que pode ser obtido a partir da priorização de uma educação gratuita e de qualidade.¹⁸

Já o segundo princípio de justiça, refere-se à distribuição de bens primários como o poder, a renda, a riqueza e o patrimônio individual. É fato evidente que a divisão desses bens será desigual, porém, a desigualdade de resultados deve ocorrer em uma perspectiva de igualdade equitativa de oportunidades, ou seja, quando a sociedade impede que a posição socioeconômica do indivíduo preestabeleça como será a sua vida. Políticas sociais de educação e cultura configuram mecanismos capazes de assegurar a igualdade equitativa de oportunidades.¹⁹

Em consonância aos princípios de justiça de Rawls, Amartya Sen desenvolve a ideia básica de que a expansão da liberdade humana é tanto o principal fim como o principal meio do desenvolvimento, sendo que as capacidades individuais dependem, dentre outros fatores, de disposições econômicas, sociais e políticas. Dessa maneira, fatores como educação básica, serviços de saúde e emprego estável são fundamentais para oferecer aos indivíduos oportunidades de enfrentar o mundo com liberdade.²⁰

Com efeito, o princípio da diferença defendido por Rawls é o ponto de sua teoria em que mais está presente o valor da solidariedade ou fraternidade. De acordo com esse princípio, a desigualdade na distribuição de renda e riqueza apenas será justa se puder conferir o maior proveito possível aos menos favorecidos, melhorando as suas expectativas. O princípio da diferença é nitidamente inspirado na solidariedade, visto que leva em consideração a

¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 150.

¹⁸ RAWLS, John. **O liberalismo político**. 2. ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 383.

¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 150-151.

²⁰ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 82.

distribuição de talentos e de dotes naturais entre as pessoas como um bem público. Por decorrência, Rawls afirma que o princípio da diferença instala as condições necessárias nas sociedades modernas para o exercício da solidariedade ou da fraternidade.²¹

Como visto a solidariedade marca a passagem de um Estado Liberal para um Estado Social, em que se busca promover uma maior justiça social, a partir da transposição de interesses meramente individuais para alcançar os interesses sociais, sobretudo, daqueles mais necessitados. Nesse aspecto, Torres sustenta que a solidariedade é um valor ético e jurídico ao mesmo tempo, configurando uma obrigação moral ou um dever jurídico. No que se refere ao seu valor jurídico, a solidariedade relaciona-se com a liberdade, a justiça e a igualdade, alcançando, assim, o status de princípio na esfera constitucional. A solidariedade aproxima-se da justiça pelo fato de estabelecer um laço de auxílio recíproco entre os participantes dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. Dessa forma, a justiça social e a justiça distributiva requerem o fortalecimento da solidariedade. Os direitos sociais – direitos de segunda geração – carecem dos vínculos de fraternidade. Portanto, são solidários conjuntamente, os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais.²²

3 ESTADO FISCAL: PROMOVENDO A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS E INDIVIDUAIS A PARTIR DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

Quando a Constituição Federal de 1988 assegurou o exercício dos direitos sociais e individuais, em uma sociedade solidária, fraterna e harmônica, atribuindo ao Estado a competência para garantir a satisfação dos direitos fundamentais, automaticamente, tornou-se necessário instituir mecanismos idôneos capazes de levá-lo ao cumprimento dos objetivos pelos quais fora criado. Isso porque a efetivação de referidos direitos implicam custos para o Ente Estatal, que, inevitavelmente, carecerá de receitas para suportar os seus gastos. Todavia, não pode o Estado depender da exploração de seu patrimônio ou da intervenção na economia para custear as suas despesas, sendo fundamental que a contribuição venha de seus próprios cidadãos. Diante desse contexto, mister se fez a adoção do modelo de Estado Fiscal pelo ordenamento jurídico brasileiro, já que o Estado Social pressupõe a existência de um Estado Fiscal. Conforme Greco:

na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse

²¹ GODOI, op. cit., p. 152.

²² TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199.

Estado faça algo (p. ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração do seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em “Estado fiscal” como aquele que, para subsistir, necessita de tributos.²³

Contemporâneo às revoluções liberais do final do século XVIII, o Estado Fiscal apresenta três transformações econômicas e políticas, a saber: a) a severa liquidação do patrimônio do Estado e da Igreja; b) a inovadora estruturação do sistema de produção e; c) a consolidação do tributo como dever fundamental da cidadania a partir de uma nova acepção do sentido do princípio da igualdade de todos perante a lei. A esse propósito, a igualdade política na contemporaneidade, a representatividade e o tributo são ideias intimamente relacionadas, que remontam às revoluções liberais do século XVIII.²⁴

Denota-se que o Estado Fiscal possui duas fases distintas. Na primeira delas, compreendida entre o fim do século XVIII e século XIX, tributam-se de forma mais sutil as atividades empresariais e os rendimentos provenientes do trabalho, ao passo que se gravam prioritariamente a riqueza das classes agrárias e o consumo. Uma peculiaridade desse período é a relação direta entre a representatividade cidadã e o tributo, pois somente eram considerados eleitores aqueles que detinham renda e riqueza, isto é, os contribuintes suportavam o Estado através do tributo. No que tange a segunda fase, ocorrida no século XX, especialmente após a Primeira Guerra Mundial, declara-se o sufrágio universal e o eleitor não é mais confundido com o contribuinte, as receitas fiscais aumentam em grande proporção já que o Estado passa a ser o garantidor dos direitos sociais positivos e o imposto ganha novas destinações, que não a simplesmente arrecadatória.²⁵

Em que pese não existir previsão expressa na Constituição Federal, o Estado brasileiro classifica-se como um Estado Fiscal. Não obstante a inexistência de norma escrita nesse sentido, mediante uma leitura sistemática dos dispositivos constitucionais, especialmente, dos que se referem ao sistema tributário, percebe-se a adoção do modelo fiscalista de Estado, quando da preferência pelo imposto, no lugar de outras espécies tributárias, como meio adequado para suportar as despesas provenientes da efetivação dos deveres que lhe compete.²⁶

Nesse viés, no Estado Fiscal os encargos em dinheiro cobrados dos indivíduos para satisfazer os direitos fundamentais da cidadania, instauram um

²³ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182.

²⁴ GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 153.

²⁵ *Ibidem*, p. 153-154.

²⁶ LEAL, Marcello Fernandes. **O dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade**. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-corolario-do-dever-de-solidariedade-4132296.html>>. Acesso em: 1 ago. 2011.

quadro de necessidade crescente de recursos, de tal modo que o imposto passa a ser uma instituição política essencial. Afinal, é por meio dos recursos oriundos do pagamento desse último que o Ente Estatal poderá concretizar os seus objetivos. Caso contrário, sem a arrecadação fiscal, o Estado não é capaz de suportar os custos necessários para cumprir com os seus deveres constitucionais.²⁷

A espécie tributária imposto em sua significação atual é uma invenção típica da burguesia, que incide sobre a renda e a riqueza auferida em função do exercício da livre-iniciativa econômica.²⁸ O Estado, por sua vez, não está condicionado a qualquer ação correspectiva ao contribuinte em face do pagamento do imposto, bastando uma manifestação de riqueza por parte dos indivíduos. De outra banda, as taxas e os demais tributos que exigem uma contraprestação por parte do Estado, configuram uma parcela ínfima das receitas públicas, motivo pelo qual o imposto é considerado o tributo por excelência. Igualmente, pelo fato de ser uma prestação de natureza compulsória, o imposto carrega consigo o traço da soberania do Estado.²⁹

Daí, pelo fato de se ter um Estado Fiscal, suportado por meio de tributos unilaterais ou impostos, e não um Estado Tributário, cujo financiamento advém de tributos bilaterais ou taxas, decorre uma plataforma mínima de solidariedade social.³⁰

Em face do princípio da solidariedade social, está presente, no Estado Fiscal, o elemento redistributivo em favor daqueles cidadãos que não possuem condições de contribuir. Com isso, é possível retirar parcela de riqueza dos mais abastados para financiar as atividades e prestações sociais dos menos favorecidos. Logo, o princípio da solidariedade serve como mecanismo potencializador da redução das desigualdades sociais, ao buscar uma distribuição da renda de forma mais igualitária. Essa responsabilidade é assumida pelo Estado, não como uma mera consequência da dimensão da arrecadação tributária, mas também como objetivo fundamental de promover a justiça social.³¹

Caso o legislador tivesse adotado o modelo de Estado Tributário, os menos favorecidos economicamente teriam poucas chances de melhorar sua condição social, justamente por serem desprovidos de capital financeiro para custear os serviços essenciais de que necessitam. Desse modo, a desigualdade e a exclusão social aumentariam ainda mais.

²⁷ REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 142.

²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 33-38.

²⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154.

³⁰ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 127-128.

³¹ *Ibidem*, p. 129.

Nesse aspecto, a Constituição de 1988 abandonou a ênfase de um “poder fazer”, empregada outrora, para focalizar um “dever fazer”, cuja adoção possibilita um processo de discussão voltado, por exemplo, à destinação dos recursos arrecadados, uma vez que, em razão da nova visão constitucional, os mesmos não podem ser aplicados em desconformidade aos princípios e objetivos constitucionalmente evidenciados. “Assim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor 'arrecadação' (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor 'solidariedade social' (por ser um objetivo fundamental).”³²

Portanto, a lógica do Estado Fiscal não é somente arrecadar, mas promover a satisfação dos direitos e valores constitucionalmente assegurados a partir do princípio da solidariedade social. Embora, seja evidente que o Estado Fiscal, sozinho, mostra-se insuficiente para suprir todas as necessidades populacionais, prova disso são as condições miseráveis em que sobrevivem muitos indivíduos, sem contar sequer com o mínimo existencial. Contudo, apesar da violência estrutural e, conseqüentemente, do tratamento dispensado a grandes parcelas da cidadania, por meio do Estado Fiscal, é possível oferecer aos mais pobres - mesmo que de forma precária - os direitos sociais e individuais que jamais conseguiriam exercer pelos seus próprios recursos ou através de um Estado Tributário.

Destarte, considerando os destinatários do poder do Estado Fiscal, é possível falar em cidadania fiscal. Uma cidadania, que em função da solidariedade social supõe que, de um lado, todos sustentem o Estado, e, de outro, que se tenha um Estado Fiscal suportável, fundado nos exatos limites jurídico-constitucionais. Nessa panorama, é a célebre afirmação de Holmes, citada por Nabais, de que “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada” e, que no dizer de Tocqueville, corresponde a ideia de que na sociedade contemporânea “a reclamação de direitos e a sua realização não é suficiente; os cidadãos também têm deveres”.³³ Ainda a esse respeito, Torres emprega a expressão “preço da liberdade” para designar o fundamento do Estado Fiscal.³⁴

Assim, mesmo aqueles cidadãos que pagam tributos sem receber qualquer contraprestação por meio de benefícios estatais, possuem o interesse na conservação do Estado, visto que não existiria espaço para a propriedade privada em uma sociedade instável em que predominasse a força. Por conseguinte, do Estado Fiscal resulta a necessidade da arrecadação do tributo, sendo que a partir dessa exigência econômica, social e política estabelecem-se os contornos do dever fundamental de pagar impostos.

³² GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 177.

³³ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 134.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 71.

4 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS COMO PRESSUPOSTO DO DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL

No que se refere ao Direito Tributário, ao contrário da Constituição italiana e da Constituição espanhola, o Texto Constitucional brasileiro de 1988, não trouxe de forma expressa a previsão acerca do dever fundamental de pagar tributos. Entretanto, mediante uma interpretação tópico-sistemática dos dispositivos constitucionais, verifica-se implicitamente a existência desse dever. Pelo fato de ser um Estado Fiscal, o Brasil depende da arrecadação dos tributos para custear os gastos públicos. Ademais, ao prever um rol extenso de direitos sociais e individuais, que necessariamente serão efetivados a partir da exação de impostos, a Constituição Federal conjectura um dever fundamental de pagar tributos, tendo em vista que qualquer direito positivo acarreta um custo para o Estado. Logo, se há um poder de tributar pronunciado na Constituição brasileira, por conseguinte, há o dever correlato de pagar tributos.³⁵

O tributo, mais necessariamente, o imposto, é uma instituição predominante do Estado moderno, e que a doutrina europeia consolida exatamente na solidariedade social o fundamento do dever constitucional de pagar impostos.³⁶ Como visto, os impostos constituem a fonte primária para a efetivação dos direitos sociais. A principal justificativa do dever fundamental de pagar impostos não está apenas no mero exercício da soberania nacional, mas, no fato de o indivíduo integrar uma sociedade organizada, em que todos têm o dever de suportar financeiramente o Estado, concorrendo para as despesas públicas. Daí a íntima relação entre o dever fundamental de pagar impostos e o dever fundamental de solidariedade social.³⁷

Nessa perspectiva, o dever constitucional de contribuir com o financiamento do Estado é antes de tudo, um dever de solidariedade. Torres argumenta que “a idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental”.³⁸

Por outro lado, há quem entenda que o reconhecimento do dever fundamental de pagar impostos enfraquece os limites formais e materiais do poder de tributar, autorizando o Estado a exigir do contribuinte prestações tributárias excessivas. Outrossim, também poder-se-ia pensar que a relação do imposto com a solidariedade configuraria um pretexto para justificar a cobrança ilegítima de tributos. Godoi aduz que essas conclusões essencialmente alarmistas e equivocadas,

³⁵ REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 142.

³⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 152.

³⁷ REGOSO, op. cit., p. 11-12

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

tendem a crescer levando em consideração a alta carga tributária existente no País, cumulada com a ideia já propagada pelo senso comum de que o tributo contém carga extremamente abusiva, passível de violar os direitos da cidadania e, por isso, acaba geralmente sendo vista como uma norma de rejeição social.³⁹

Porém, verifica-se uma superação no Direito Tributário da visão do tributo como um comportamento autoritário de um Poder de Império e como uma forma compulsória de transferência de riqueza privada para o Ente Estatal.⁴⁰ Atualmente a instituição de tributos, especialmente de impostos, decorre da busca pela viabilização dos direitos fundamentais e da justiça social, a partir da redistribuição de riquezas entre os membros da sociedade. Nesse diapasão, Nabais é enfático ao sustentar que “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em *estado fiscal*.”⁴¹

Em outras palavras, a satisfação dos direitos sociais justifica o dever fundamental de pagar impostos, sendo que essa tributação legitima-se no dever de solidariedade social, pois, a partir do momento em que o indivíduo convive em sociedade, tem a obrigação de contribuir para o seu desenvolvimento na medida de suas possibilidades. Sob esse prisma, pode-se ainda afirmar que, considerando-se o princípio da dignidade da pessoa humana como o valor guia constitucional, esse é, em última análise, o principal fundamento do dever fundamental de pagar impostos.⁴² A esse propósito:

O princípio da solidariedade social implica, pelo menos, que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado de acordo com a sua capacidade, tributando-se os cidadãos de modo a que as desigualdades efetivas entre estes se esbatam – e desejavelmente se extingam – propiciando, a cada um, uma existência mais digna e plena, porque mais livre.”⁴³

Dessa forma, a tributação é bem essencial ao País, haja vista que a união de esforços para a arrecadação de dinheiro, consolida os valores defendidos pela sociedade, ou seja, a efetivação dos direitos sociais e

³⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 158.

⁴⁰ Nesse sentido, Geraldo Ataliba, menciona que o dever de pagar tributos era visto antigamente como a “transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do Estado, para os cofres públicos”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 29.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 679.

⁴² REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 142.

⁴³ SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.) São Paulo: Dialética, 2005, p. 90

individuais, representando, assim, um verdadeiro pilar da solidariedade social. Ademais, “nenhum país será construído ou reconstruído sem que lhe renda parte da renda. A natureza social-contributiva da tributação evolui-se como instrumento da própria solidariedade desenvolvimentista”.⁴⁴

Nessa seara, todos têm ao mesmo tempo o dever de suportar financeiramente o Estado e exigir que todos os membros de uma determinada comunidade contribuam para o financiamento dessa mesma comunidade. Daí, a existência do binômio direito-dever.⁴⁵

Enquanto nos tributos fiscais - criados com o propósito essencial de arrecadar recursos para custear os gastos públicos - a influência da solidariedade social se dá como dever fundamental; nos tributos extrafiscais - instituídos visando à efetivação de determinado direito social, político ou econômico considerados importantes para o desenvolvimento do País – a solidariedade social atua não como dever fundamental, mas como princípio da solidariedade social.⁴⁶

Todavia, importante asseverar que não é qualquer finalidade extrafiscal que pode ser utilizada pelo constituinte para estabelecer tributos ou minorar a carga tributária, de modo que somente as finalidades extrafiscais embasadas nos mandamentos constitucionais configuram meio adequado para tanto.⁴⁷ Nesse sentido, confere-se “uma espécie de natureza social para a extrafiscalidade tributária, como que sempre cumpridora da vontade social rumo à mudança desenvolvimentista de que tanto se fala”.⁴⁸

Com efeito, é oportuno mencionar um efeito negativo da extrafiscalidade, a saber: a guerra fiscal entre os entes da federação. Em linhas gerais – sem a intenção de esgotar o assunto - a guerra fiscal desenvolve-se no interior das administrações públicas, cuja intenção é beneficiar tributariamente empresas e indústrias por meio de redução de alíquotas, concessão de subsídios ou isenções fiscais, desencadeando, com isso, acirradas disputas em nível local, regional e estadual. Os entes federados acabam perdendo força ao ceder bens e valores públicos em prol apenas do capital privado. A comunidade por sua vez, é em larga medida afetada pela guerra fiscal, experimentando falso desenvolvimento, já que fica exposta aos desígnios das elites econômicas, as

⁴⁴ RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005, p. 2688.

⁴⁵ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 135.

⁴⁶ REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 143.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 143.

⁴⁸ RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005, p. 2689.

quais perseguem vantagens de índole privada.⁴⁹

Diante desse contexto, não se pode conceber que o Ente Estatal fomente tais iniciativas, que escondem interesses pessoais prejudicando os cidadãos e agredindo os princípios sociais que deveriam ser concretizados pelo próprio Estado, uma vez que a sua função primordial é cumprir com o papel de mediador entre os anseios da coletividade e do mercado, encontrando equilíbrio e prezando pelo desenvolvendo de ambos. Perante o cidadão, deveria existir uma só nação. Destarte, o enfrentamento da guerra fiscal passa também pelo princípio da solidariedade.⁵⁰

Se de um lado, os direitos sociais positivos e o dever de solidariedade social fundamentam e legitimam, respectivamente, o dever fundamental de pagar impostos, de outro lado, são esses mesmos pressupostos que determinam o limite para a aplicação desse dever. É evidente que o Ente Estatal não está de todo livre no exercício de sua soberania fiscal, haja vista que o desempenho de sua competência tributária, está condicionado à observância de garantias individuais previstas na Constituição Federal, sobretudo, a capacidade contributiva.

5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITE À APLICABILIDADE DO DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL

Para compreender a ligação essencial entre Estado Fiscal e solidariedade, é necessário, *a priori*, elucidar a questão atinente ao princípio da capacidade econômica ou capacidade contributiva. Esse princípio estabelece que os impostos devem ser compartilhados entre os cidadãos de acordo com sua condição econômica, ou seja, levando em consideração os seus rendimentos, o seu patrimônio e o seu consumo. Outrossim, esse limite na instituição e na cobrança dos impostos visa impedir excessos por parte do Ente Estatal. Afinal, o funcionamento adequado do Estado Fiscal está condicionado à exigência do pagamento dos impostos em consonância aos princípios materiais, como é o caso da capacidade contributiva.

Nesse aspecto, o princípio da capacidade contributiva traz ínsito em sua acepção à negação de parâmetros utilizados anteriormente às revoluções liberais, para determinar a distribuição das cargas públicas, a saber: condição e classe social, nacionalidade, religião etc. Dessa maneira, a capacidade contributiva configura um princípio tributário divulgado e assegurado pelos economistas políticos da contemporaneidade, assim como, pelos movimentos revolucionários do século VXIII.⁵¹

⁴⁹RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005, p. 2692.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 2693.

⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 155.

O Direito Tributário Constitucional moderno explica e justifica a capacidade econômica a partir de três percepções. A primeira é utilizada pela economia política materialista de Adam Smith, corroborando que os mais ricos, com maior potencial econômico, possuem o dever preferencial de suportar financeiramente o Estado, haja vista que, as despesas do governo em face da nação assemelham-se às despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma vasta propriedade, cuja obrigação é contribuir na medida do interesse que têm na propriedade. A segunda vertente que fundamenta o princípio da capacidade contributiva é preponderantemente econômica, consubstanciada na teoria do sacrifício igual. Já a terceira justificação está consolidada no princípio da solidariedade social.⁵²

É justamente na esfera da capacidade contributiva que o princípio da solidariedade ganha maior importância. Atualmente o fundamento da capacidade contributiva não leva em conta o número de benefícios oferecido pelo Estado, mas centra-se justamente na concepção de solidariedade social. Nesse viés, em função da solidariedade entre os cidadãos, a carga tributária recai sobre aqueles que possuem mais condições econômicas, aliviando os mais pobres e dispensando a incidência sobre os que estiverem abaixo do mínimo existencial. Esses últimos, pelo fato de não conseguirem se manter pelos seus próprios meios, além de serem isentos de contribuir, devem receber o devido auxílio público. Por conseguinte, o Ente Estatal estará cumprindo com o seu papel de redistribuidor de riquezas.⁵³ De acordo com Torres, “é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais”.⁵⁴

A capacidade econômica é o elo essencial que liga o tributo e a solidariedade social. Nessa linha, um aspecto relevante da capacidade contributiva é o elemento limitativo, que atua como limite material do poder de tributar, de modo que a inobservância desse pressuposto pode causar o desrespeito ao mínimo existencial, gravando uma capacidade inexistente e conferindo ao tributo o efeito de confisco, o que é vedado pelo Artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Contudo, a conexão mais direta da capacidade contributiva com a solidariedade social, ocorre “não pela sua faceta individual limitativa, mas sim pelo caráter informador do conjunto do sistema tributário”. Logo, se espera que um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade atenda as prerrogativas da capacidade econômica no que se refere ao conjunto dos impostos ou o sistema tributário. Por esse motivo, muitos Textos Constitucionais atuais ratificam a capacidade contributiva ao passo que requerem que o sistema tributário seja justo e fundado nos princípios de

⁵² Ibidem, p. 155-156.

⁵³ REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 144.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 200.

igualdade e progressividade, a exemplo do que prescreve o artigo 31, da Constituição espanhola.⁵⁵

A esse respeito se faz importante diferenciar o princípio da generalidade do princípio da universalidade. O primeiro configura o *aspecto subjetivo* do princípio da capacidade contributiva, pois submete à tributação todos os contribuintes detentores de capacidade econômico-contributiva. Já o segundo corresponde ao *aspecto subjetivo* do princípio da capacidade contributiva, de modo que submete à tributação toda manifestação de capacidade econômico-contributiva como a renda, o patrimônio ou o consumo.⁵⁶

O princípio da capacidade contributiva é responsável pela realização do princípio da igualdade no Direito Tributário, uma vez que, conforme o Artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal brasileira, a capacidade contributiva constitui um pressuposto de discriminação aceitável para a diferenciação entre os contribuintes.⁵⁷

Considerando o conjunto do sistema tributário, é o imposto sobre a renda das pessoas físicas que determina o avanço ou o retrocesso da capacidade econômica, e por corolário, a solidariedade social. Conforme denota Sérgio Vasques, “a primeira exigência do princípio da capacidade contributiva é fazer dos impostos pessoais sobre o rendimento o seu elemento central”, tendo em vista que um dos fatores essenciais do Estado Fiscal é a instituição de um imposto pessoal de rendimento como cerne da relação contribuinte-Estado.⁵⁸

Na esfera fiscal a solidariedade social está intimamente relacionada com a extrafiscalidade, de modo que em determinadas circunstâncias, a solidariedade inspira uma minoração tributária e em outros momentos inspira um agravamento tributário, sem, no entanto, a intenção de elevar a arrecadação procedente da exação tributária.⁵⁹

A Constituição Federal de 1988 prevê diversas normas de desoneração tributária que estão estreitamente relacionadas com a capacidade econômica e, por conseguinte, com o valor da solidariedade social. Exemplo disso é a norma constitucional que dispõe que o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas receberá tratamento adequado, uma vez que cabe à lei apoiar e estimular o cooperativismo e outras fontes de associativismo. As cooperativas são

⁵⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160.

⁵⁶ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 61.

⁵⁷ REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010, p. 144.

⁵⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160-161.

⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 163.

as instituições mais desenvolvidas da denominada economia solidária, a qual representa com mais intensidade o ideal do discurso solidarista.⁶⁰

Ademais, as imunidades tributárias concedidas às instituições de assistência social igualmente demonstram vínculo com a solidariedade social. Nesse sentido, foi o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 (DJ 18.03.1994), afirmou que referida imunidade configura mecanismo de asseguração do princípio básico da solidariedade. Portanto, as atividades privadas de assistência social desempenham um importante papel no contexto societal, haja vista que atuam em setores em que o Ente Estatal não alcança em face de sua insuficiência.⁶¹

Dessa forma, não se pode deixar de reconhecer ações positivas de diversos cidadãos e instituições, que trabalham no intuito de consolidar os direitos sociais dos mais necessitados. A esse propósito, pode-se afirmar que o principal problema do Estado brasileiro é a questão cultural.⁶² Uma considerável parcela de indivíduos vive sob um processo de alienação social, que impossibilita a percepção de suas capacidades e de suas peculiaridades, enquanto ser dotado de personalidade, de opinião e de sentimentos, de modo que acabam transformando-se naquilo em que a literatura sociológica costuma chamar de massa. Na contemporaneidade, a grande maioria dos sujeitos não consegue estabelecer um senso consciente de pertencimento ao gênero humano, não se enxergando como produto e agentes produtores da história.⁶³

Nesse panorama, uma nova cultura social se impõem. O caminho para tanto, inicia com o fortalecimento do princípio da solidariedade no contexto societal. A solidariedade move os indivíduos em direção a ações cooperativas. A cooperatividade, por sua vez, pode ser entendida como iniciativas conjuntas de determinado grupo social a fim de concretizar objetivos comuns, de modo a efetivar os seus ideais econômicos. Destarte, a cooperatividade constitui uma ferramenta de desenvolvimento.⁶⁴

A consolidação de políticas públicas tributárias solidárias por parte da cidadania, além de configurar uma estratégia de integração social, evidencia o emponderamento dos cidadãos, que despertam para o exercício da democracia, criando condições para conquistar os direitos sociais e fundamentais previstos

⁶⁰ Ibidem, p. 164.

⁶¹ Ibidem, p. 165.

⁶² RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005, p. 2689.

⁶³ MELLO, Suely Amaral. **Linguagem, consciência e alienação**: o óbvio como obstáculo ao desenvolvimento da consciência crítica. Marília: Unesp-Marília-Publicações, 2000, p. 56.

⁶⁴ RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005, p. 2695.

constitucionalmente. Assim, promove-se um expressivo avanço no desenvolvimento econômico, social e humano.

6 A CIDADANIA SOLIDÁRIA COMO INSTRUMENTO POTENCIALIZADOR DA JUSTIÇA, DA IGUALDADE E DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL

Diante do exposto, é possível constatar que o Estado Fiscal impulsiona o exercício de uma cidadania solidária, pois, à medida que preconiza a sua realização por meio do dever fundamental de pagar impostos, está buscando construir as bases de um Estado-nação. Isto é, uma comunidade cujos membros, ligados pelo vínculo da nacionalidade, compartilham da mesma história, dos mesmos valores, e dos mesmos objetivos, sentindo-se corresponsáveis pelo destino dos demais e, por isso, suportando financeiramente o Estado.

A cidadania pode ser traduzida como a qualidade dos indivíduos que, como membros de uma nação, auferem a condição de titulares ou destinatários de certos direitos e deveres universais e, dessa forma, possuem um determinado nível de igualdade. É possível encontrar uma noção de cidadania a partir de três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres em uma sociedade específica; 2) a pertença a uma comunidade política, em geral vinculada à ideia de nacionalidade; 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade mediante o exercício da participação.⁶⁵ Sendo que é esse último elemento que se procura alcançar.

É importante mencionar que desde o estabelecimento do Estado constitucional, se está perante uma terceira fase de afirmação da cidadania. A primeira delas corresponde ao Estado liberal, com uma cidadania passiva, orientada para a proteção dos direitos privados e da família, encarando a comunidade política como algo externo à vida comum, de modo que a criação e a execução do direito incumbia a políticos profissionais. Na segunda fase, denominada de Estado democrático, surge à ideia de cidadania ativa ou participativa, consolidada no sufrágio universal, em que o cidadão participa por meio do voto na vida política da comunidade. Já a terceira fase, conhecida como cidadania solidária ou cidadania responsabilmente solidária, o cidadão assume um novo papel social, tomando consciência de que a sua participação através do voto e do controle dos poderes, já não bastam, sendo fundamental a assunção de encargos, responsabilidades e deveres públicos, que não podem mais ser encarados como tarefa que o Estado desempenha exclusivamente segundo um sistema de caráter redistributivo, a partir das contribuições econômicas dos cidadãos.⁶⁶

⁶⁵ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 119.

⁶⁶ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 124-125.

Corrobora-se que essa terceira fase da cidadania costuma sofrer algumas críticas, sendo que a mais incisiva está na presunção de que existe uma incompatibilidade entre a solidariedade e a imposição, tendo em vista que a imposição de deveres, mediante coação, configuraria a própria negação da ideia de solidariedade. Desse modo, caberia ao Estado atuar por outras vias, sobretudo, pela via da promoção e do incentivo, isto é, a partir da realização da função promocional do direito defendida por Bobbio.⁶⁷

Em linhas gerais, Bobbio se refere ao abandono da imagem convencional do direito como ordenamento protetor-repressivo, que se interessa pelos comportamentos socialmente não desejados, e que se efetiva quase sempre através da técnica das medidas negativas; em benefício da construção de um ordenamento jurídico com função promocional, ou seja, que leve em consideração os comportamentos desejáveis, realizando-os por meio de medidas positivas – incentivos e prêmios.⁶⁸

Assim, emprega-se a técnica do encorajamento que objetiva promover os comportamentos desejados a partir de uma promessa, ao invés da técnica do desencorajamento, que visa reprimir os comportamentos não-desejados através de uma ameaça. O uso cada vez maior das chamadas leis de incentivo demonstra a atualidade dessa tendência.⁶⁹

Nesse diapasão pode-se mencionar o exemplo do tratamento fiscal dispensado ao denominado terceiro setor ou setor não lucrativo. Esse setor é objeto de um regime fiscal especial, recebendo uma tributação menor – sem que isso configure um regime de favor – pelo fato de contribuir para as despesas públicas ao satisfazer interesses sociais. Para tanto, a sociedade civil, seja diretamente, ou seja por meio da instituição de entes, mobiliza recursos, tendo despesas, que, se não fosse desse modo, esses direitos sociais teriam de ser custeados pelo Estado por meio de impostos. Essa é a solidariedade pela fiscalidade.⁷⁰

Outrossim, a aplicabilidade da solidariedade social não está somente na efetivação dos direitos sociais e individuais – seja por parte da sociedade ou do Estado – mas se encontra igualmente nas normas tributárias de finalidade extrafiscal. As normas extrafiscais podem ser desestimulantes a um comportamento socialmente indesejável, mediante oneração tributária, como é o caso do tabagismo e do alcoolismo; e podem também ser estimulantes a um comportamento socialmente desejável mediante desoneração tributária, como por exemplo, os incentivos fiscais concedidos a empresas instaladas na Zona

⁶⁷ *Ibidem*, p. 125.

⁶⁸ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 13-15

⁶⁹ Bobbio utiliza a seguinte fórmula para ilustrar a técnica do encorajamento e desencorajamento: “Se fazes A, podes B”, isto é, tens o direito de obter o bem do prêmio. Mas “Se fazes A, deves B”, ou seja, tens a obrigação de submeter-se ao mal da pena. *Ibidem*, p. 19.

⁷⁰ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 130-131.

Franca de Manaus.⁷¹

Tanto o regime especial previsto para o terceiro setor como as normas extrafiscais que preveem uma desoneração tributária, pretendem chamar à sociedade para participar e envolver-se nas questões públicas, auxiliando o Estado na satisfação de direitos sociais, fato que evidencia a solidariedade social e a função promocional do direito, mediante medidas positivas, conforme abordada por Bobbio.

O Estado moderno atravessa uma crise de legitimidade, sobretudo, em face dos limites naturais que a precariedade de meios coloca à concretização dos direitos econômicos, sociais e culturais. Dessa maneira, pode-se afirmar que a solidariedade é uma expressão que serve para demonstrar um certo fracasso do Estado. Daí, a importância da cidadania solidária, enquanto esfera de relações entre os indivíduos, grupos e classes sociais que atua em parceria com o Ente Estatal no intuito de implementar políticas públicas tributárias que atendam às necessidades sociais da coletividade.

A dimensão solidária da cidadania requer a articulação entre Estado e sociedade, afinal, os cidadãos não são abandonados à sociedade civil. A solidariedade não constitui uma compensação ao desmantelamento do Estado social, mas assume uma função nitidamente complementar.⁷²

É justamente a participação dos cidadãos em questões políticas que lhes são essenciais, que corresponde ao mecanismo mais nobre do processo de emponderamento das sociedades. Destarte, em relação à cultura política, o emponderamento consiste na aquisição de um senso de eficácia política, pelo qual os cidadãos se sentem aptos a influenciar nas resoluções que lhes interessam. Por conseguinte “ao participarem dos processos decisórios, os cidadãos tornam-se protagonistas da sua própria história, deixam de ser objetos das iniciativas de outros e tornam-se sujeitos de seu futuro”.⁷³

O que se pretende alcançar com a cidadania solidária é uma Governança, ou seja, ações que correspondam à capacidade de gestão na implementação das políticas públicas e na realização de fins coletivos, proporcionando procedimentos para compreender a dimensão participativa e heterogênea da sociedade. Dessa forma, o Estado se torna mais flexível, apto a descentralizar funções e transferir responsabilidades, expandindo o horizonte de participação dos atores sociais, sem que isso implique o abandono de controle e supervisão. O resgate da legitimidade do Ente Estatal deve passar, a priori, pelo aperfeiçoamento dos mecanismos de governabilidade e de democratização de

⁷¹ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 61-62.

⁷² NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 126.

⁷³ SCHMIDT, João Pedro. Exclusão, inclusão e capital social: o capital social nas ações de inclusão. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos. **Direitos sociais e políticas públicas**. Tomo 6. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2006, p. 1774.

suas instituições.⁷⁴

Nessa seara, com a reinserção o princípio da solidariedade no contexto atual, é possível a construção de uma nova cultura e comportamento na convivência em sociedade. A fraternidade resgata a comunhão entre os indivíduos multifacetados, sendo a união e a amizade instrumentos essenciais na vida social, de modo que a sua insuficiência na sustentação de relações espontâneas torna os sujeitos cada vez mais individualistas e movidos pelo egoísmo. O exercício da solidariedade fortalece os vínculos entre os indivíduos, construindo uma cidadania solidária, que atua cooperativamente em busca do bem comum em detrimento de benefícios exclusivamente subjetivos. A cidadania solidária ao sustentar financeiramente o Estado, oportuniza a implementação de políticas públicas tributárias de inclusão social mediante o atendimento dos direitos sociais e individuais, especialmente, dos mais necessitados, promovendo, assim, mais justiça e igualdade.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal de 1988 consagrou o princípio da solidariedade social ao prever como objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Construir uma sociedade solidária pressupõe valorizar as liberdades individuais, bem como, a cooperatividade entre os atores sociais. Logo, presume-se que todos, na medida de suas possibilidades, devem concorrer para a manutenção e desenvolvimento da sociedade.

Nessa perspectiva, o Estado brasileiro adotou o modelo de Estado Fiscal, tendo em vista que a realização dos direitos sociais e individuais dispostos constitucionalmente implicam custos para o Ente Estatal, o que por sua vez, faz surgir à obrigação e a responsabilidade da cidadania em contribuir com as despesas públicas. Portanto, do Estado Fiscal nasce à imprescindibilidade da arrecadação do tributo, fazendo surgir o dever fundamental de pagar impostos.

Assim como a Constituição Federal de 1988 não apresentou de forma expressa que o Estado brasileiro adotou o modelo fiscalista de Estado, igualmente não previu explicitamente o dever fundamental de pagar impostos. Porém, percebe-se em diversos dispositivos constitucionais que o financiamento de determinadas atividades compete ao Ente Estatal e à sociedade. Daí, por corolário lógico, vislumbra-se a existência do dever fundamental de pagar impostos.

Denota-se que a tributação não constitui um fim em si mesmo, não pressupondo uma ação compulsória de transferência de riqueza privada para o Ente Estatal. O fim essencial da tributação é garantir aos cidadãos o exercício dos direitos sociais. Destarte, a legitimação do dever fundamental de pagar

⁷⁴ VIEIRA, Liszt. **Os argonautas da cidadania**: a sociedade civil na globalização. Rio de Janeiro: Record, 2001, p. 85-86.

impostos está inserida no dever de solidariedade social, haja vista que cabe aos indivíduos que compõem uma sociedade organizada contribuir para o seu financiamento. Assim, levando em conta que em um Estado Fiscal a concretização dos direitos básicos da cidadania é função do Estado, é consequência que todos contribuam para o financiamento das políticas públicas, de acordo com a sua capacidade econômica.

O fundamento da capacidade econômica ou contributiva não está nas contraprestações e benefícios direcionados à cidadania, mas encontra-se na solidariedade social, ou seja, a carga tributária recai sobre os mais abastados, atenuando a incidência sobre os mais desfavorecidos economicamente e liberando os que se encontrarem abaixo do mínimo existencial. Nesse aspecto, ao buscar redistribuir a riqueza de forma menos desigual, por meio da satisfação dos direitos sociais e individuais, o Estado atua como provedor da justiça e da igualdade social. A solidariedade social relaciona-se com a justiça ao estabelecer um vínculo recíproco entre os participantes dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. Desse modo, são solidários conjuntamente, os contribuintes e os beneficiários das políticas sociais.

É fato que nem o Estado nem a sociedade civil podem isoladamente fomentar o desenvolvimento social, atenuar os índices de desigualdades e solucionar as demandas das complexas e pluralistas sociedades contemporâneas. Dessa feita, impõem-se a necessidade de viabilização de processos sinérgicos entre organizações populares e Ente Estatal a fim de que se possa superar ou atenuar a crise de legitimidade pela qual paira as instituições políticas e o Estado. Com a articulação entre essas esferas a partir da reinserção do princípio da solidariedade no contexto atual, é possível pensar na concretização de uma cidadania solidária, que valoriza o “nós”, em detrimento do “eu” e do “outro”, unindo-se em torno de objetivos equivalentes e princípios comuns, intensificando o sentido de cooperatividade.

A partir de uma cidadania solidária é viável a consolidação de políticas públicas tributárias de inclusão social a partir da efetivação dos direitos sociais e individuais de um número considerável da população, pois ao se oferecer o mínimo existencial, é possível tirar da miséria e da pobreza extrema aqueles que não conseguem manter-se com seus próprios meios. Contudo, sabe-se que ainda há um longo caminho a percorrer e que muito ainda precisa ser feito para atingir níveis satisfatórios de inclusão social, mas, partindo do conceito de cidadania solidária torna-se mais crível a promoção da justiça, da igualdade e do desenvolvimento econômico, social e humano.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

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

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

LEAL, Marcello Fernandes. **O dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade**. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-corolario-do-dever-de-solidariedade-4132296.html>>.

MELLO, Suely Amaral. **Linguagem, consciência e alienação: o óbvio como obstáculo ao desenvolvimento da consciência crítica**. Marília: Unesp-Marília-Publicações, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

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

RAWLS, John. **O liberalismo político**. 2. ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.

REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social do direito tributário**. 2010. 148 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

RODRIGUES, Hugo Thamir; FREITAS, Daniel Dottes de. Cooperativismo interinstitucional público: uma proposta de gestão pública tributária para superação da guerra fiscal em busca do desenvolvimento. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos (Orgs.). **Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos**. Tomo 9. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.) São Paulo: Dialética, 2005.

SCHMIDT, João Pedro. Exclusão, inclusão e capital social: o capital social nas ações de inclusão. In: LEAL, Rogério Gesta; REIS, Jorge Renato dos. **Direitos sociais e políticas públicas**. Tomo 6. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2006.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

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

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** - valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

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

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

VIEIRA, Liszt. **Os argonautas da cidadania**: a sociedade civil na globalização. Rio de Janeiro: Record.

Recebido em 12-09-2011

Avaliado em 14-11-2011

Aprovado para publicação em 05-12-2011