XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

LUCAS BEVILACQUA CABIANCA VIEIRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-796-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

O CONPEDI, através do GT Direito Tributário e Financeiro II, cumpre uma vez mais papel de destaque no fomento e avaliação da pesquisa jurídica aplicada à tributação e às finanças públicas, respectivamente. Nessa edição tivemos a satisfação de avaliar artigos interdisciplinares que conseguiram estabelecer uma ponte com as ciências das finanças, contábeis e econômicas; o que fundamental para a construção e avaliação de políticas públicas adequadas à realidade brasileira.

No que respeita propriamente à tributação os trabalhos avaliados podem ser divididos em três grupos: tributação da propriedade imobiliária, tributação sobre o consumo e, ao final, tributação sobre a renda. Nessas diferentes bases econômicas de incidência questão reinante foi quanto à justiça fiscal na tributação onde predominaram questões atinentes à progressividade da tributação.

Aspecto não menos importante que teve abordagem de igual relevância foi quanto à segurança na tributação considerando, sobretudo, o sistema de "precedentes à brasileira" que vigora em nossos Tribunais Superiores; o que concebido para racionalizar e propiciar segurança jurídica vem ocasionando instabilidade e imprevisibilidades nas relações jurídicas travadas.

Os desafios de (in)justiça fiscal e (in)segurança jurídica na tributação são campos férteis para o desenvolvimento da pesquisa jurídica devendo a academia apresentar respostas para tais questões com vistas a alcançar-se um melhor ambiente econômico aos investimentos privados e, simultaneamente, concepção e execução de políticas públicas a promover a efetiva redução das desigualdades sociais e regionais.

Muito nos orgulha ter tido a oportunidade de ter participado de debates da maior profundidade; revelando que se depender de pesquisa, reflexão e proposição em matéria tributária e financeira estaremos sempre contribuindo para o progresso do direito e das relações entre o Estado e a sociedade.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - UFG

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SOLIDARIEDADE COMO INSTRUMENTOS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

THE PRINCIPLES OF ABILITY AND SOLIDARITY AS INSTRUMENTS OF SOCIAL INEQUALITIES

Livio Augusto De Carvalho Santos [1]

Resumo

O presente artigo visa abordar sobre a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade de forma a concretizar a justiça social, promovendo assim a redução das desigualdades sociais. Neste contexto, por meio de pesquisa desenvolvida qualitativa do tipo documental bibliográfica, com o método de abordagem dedutivo, também se pretende analisar a relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da solidariedade e por fim examinar a contribuição dos referidos princípios para a redução das desigualdades sociais, de modo a se concluir se aplicação adequada dos referidos princípios são instrumentos que podem promover a redução das desigualdades sociais.

Palavras-chave: Justiça fiscal, Princípio da capacidade contributiva, Princípio da solidariedade, Redução das desigualdades sociais

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to discuss on the application of the principles of ability and solidarity in order to achieve social justice, thus promoting the reduction of social inequalities. In this context, through the qualitative research document type with the bibliographical method of deductive approach, also intends to analyze the relationship of the principle of ability to pay with the principle of solidarity and finally examine the contribution of those principles for the reduction of social inequalities, in order to conclude whether appropriate application of those principles are tools that can promote the reduction of social inequalities

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fair taxation, Principle of ability to pay, Principle of solidarity, Reduction of social inequalities

[1] Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Professor da Graduação e da Pós-Graduação em Direito no CESVALE e da Graduação em Direito da FAPI, FATEPI e CEUPI.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil persiste uma sociedade dividida em classes marcada pela desigualdade social, havendo concentração da riqueza em pequena parcela da sociedade. Tal desigualdade social é facilmente constatada quando observamos num mesmo espaço geográfico pessoas que tem um alto poder aquisitivo e pessoas que muitas vezes não tem condição de sustento próprio e de sua família.

Além da concentração da riqueza outro fator que acentua a desigualdade social é a tributação, caso esta não atenda o critério de justiça fiscal. Em outras palavras, caso seja tributado mais quem tem uma capacidade menor e tributado menos quem detém uma maior capacidade acarretará num aumento da desigualdade social.

Ocorre, que a Constituição Federal de 1988 no seu artigo 3º, inciso III, impõe ao Estado o dever de adotar políticas públicas para erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades tributárias. Neste contexto, surge a problemática: a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade configuram-se como instrumentos para redução das desigualdades sociais?

Portanto, o objetivo do presente artigo é responder se a aplicação dos referidos princípios são instrumentos para a redução das desigualdades sociais.

Para o desenvolvimento do presente estudo, divide-se o trabalho em pontos basilares, quais sejam: a concretização da justiça fiscal a partir da aplicação do princípio da capacidade contributiva; o princípio da solidariedade como ponto de partida e principal fundamento para a aplicação do princípio da capacidade; e, por fim, a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade como instrumentos de redução das desigualdades sociais.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica (nacional e estrangeira), o método de abordagem escolhido foi o dedutivo e como método de procedimento será adotado o método monográfico, comparativo e funcionalista.

2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRINCÍPIO E A REALIZAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL: CONSIDERAÇÕES ESSENCIAIS

Com o intuito de definir capacidade contributiva Regina Helena Costa (2012, p. 23-24) utiliza-se dos ensinamentos de Griziotti, Rubens Gomes de Sousa e Emilio Giardina. Ao

citar Grizziotti indica que a "possibilidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos", complementa trazendo o conceito de Rubens Gomes como a "soma de riquezas disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte" e por fim cita a ideia de Giardina que entende como a "possibilidade econômica do contribuinte de pagar o tributo".

Sacha Calmon ao tratar da capacidade contributiva aduz que "refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto" (COÊLHO, 2015, p. 69).

No mesmo sentido Edilson Pereira Nobre Júnior (2001, p. 34) leciona que "o contribuinte, por exigências de ordem coletiva, esteja apto para, no caso concreto, ser compelido a suportar determinado encargo tributário".

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa que todos temos que pagar impostos na medida da possibilidade, ou seja, segundo o montante da renda disponível (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.31).

Rocha, Rohenkohl e Zilveti também coadunam com a definição da capacidade contributiva como sinônimo de distribuição das despesas públicas entre os cidadãos dentro da sua possibilidade, observado sua riqueza, ou seja, a capacidade de suportar o encargo tributário.

Aproveitando as lições de Conti (1997), temos que para haver um sistema tributário ideal é necessário que o mesmo esteja consoante o ideário da justiça fiscal, o que só poderá ser alcançado com a aplicação de dois princípios, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Com a aplicação destes dois princípios teríamos que o contribuinte arcaria com o encargo tributário na mediada da sua capacidade de contribuição e na medida em que se usufruísse dos benefícios custeados com recursos públicos. Portanto, os dois princípios são indissociáveis tanto entre si como na relação de ambos com a realização da justiça fiscal.

Segundo Baptista (2007, p. 130) "o princípio da capacidade contributiva em sua essência é um dos vetores da Justiça Distributiva na medida em que visa a distribuir os encargos tributários a cada um segundo a sua capacidade econômica de contribuir".

No mesmo sentido, Iatarola (2005) citando Tipke, ressalta que a justiça no ramo do direito tributário é alcançada pela isonomia, que por sua vez é guiada pelo princípio da

capacidade contributiva. Sendo este o princípio com critérios mais justo para a aplicação do princípio da igualdade.

Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva é princípio inerente à justiça fiscal uma vez eu preconiza a tese igualitária, inclusive é o principal princípio de justiça fiscal considerando que na sua observância traz como reflexo a observância de direitos humanos fundamentais da limitação do poder de tributar.

No mesmo sentido, Gregório, citando Ricardo Lobo Torres, sustenta que "a capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independente de sua eventual disponibilidade financeira" (GREGÓRIO, 2011, p. 61).

Azevedo (2013) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo, momento em que deverão ser analisadas as desigualdades naturais existentes para impor alguma espécie de discriminação na graduação do tributo, somente sendo justa a atividade tributária do Estado se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Portanto, conforme a autora o princípio da capacidade contributiva é o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tributária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos. Em outras palavras, no momento de legislar par instituir ou majorar um tributo, graduando segundo a capacidade econômica, deve ser adotado um critério de diferenciação. Entretanto, Azevedo (2013) afirma que só haverá justiça fiscal ao escolher o critério de diferenciação deverá se o tratamento diferenciado estiver em conformidades com as diretrizes da Constituição Federal.

Diante do acima exposto fica claro que a capacidade contributiva é a medida para a justiça fiscal. Por oportuno, destacamos que segundo Porto (2016, p. 97), citando Tipke, "a avaliação da capacidade contributiva, como medida da tributação, impõe a preservação de um mínimo existencial, partindo-se da premissa de que assegurar a existência digna é compromisso estatal".

Não podemos nos olvidar da proteção à propriedade, que proíbe a tributação excessiva ao ponto de configurar o confisco, devendo também ser considerada a vedação do confisco na graduação do tributo, ou seja, o confisco assim como o mínimo existencial é um parâmetro para a capacidade contributiva. Porto corrobora com o entendimento de que o não confisco está relacionado com a capacidade contributiva.

> "Por outro lado, mesmo que observada a proteção do mínimo vital, não se pode admitir que a tributação seja graduada num patamar que imponha restrição ao direito de propriedade, livre iniciativa e até mesmo à liberdade. Nesse sentido, além de um limite mínimo, a tributação possui um limite máximo, calcada na ideia de vedação de confisco." (PORTO, 2016, p. 97)

Trilhando essa faixa, para que a tributação seja considerada justa, dentro das diretrizes da capacidade contributiva, é necessário que a capacidade contributiva não ultrapasse os limites do mínimo existencial e do não confisco.

Por fim, Ricardo Lobo Torres, citado por Gregório (2011, p. 61), "a capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independente de sua eventual disponibilidade financeira".

Apesar de todas estas definições apresentadas por estes autores apontarem para uma mesma direção deixando transparecer que a definição é simples, cristalina e precisa, o termo capacidade contributiva é permeado de ambiguidade e imprecisão.

Costa, autora citada anteriormente, mesmo conseguindo elaborar uma definição para capacidade contributiva reconhece a ambiguidade e imprecisão do termo.

> O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.(COSTA, 2012, p. 25)

Acerca desta ambiguidade e imprecisão do conceito de capacidade contributiva Dutra cita Giardina para demonstrá-la.

> Mas, se admite a elasticidade da locução e a sua falta de significado preciso e unívoco, deve parecer claro que tais princípios, ideais, declarações constitucionais, figuras dogmáticas, não fogem à censura de vacuidade e indeterminação. Os princípios tributários fundamentais expressos pelas constituições modernas não seriam, em definitivo, mais que palavras vazias, privadas de qualquer significado concreto, menos que manifestações de boas intenções, seriam formas litúrgicas para pronunciar-se diante do altar do mito da justiça, ao qual é oportuno elevar um pouco de incenso, mas para o qual é suficiente uma verbal oferenda. (DUTRA, 2010, p. 73)

Complementa seu posicionamento, baseado nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, afirmando que a vagueza e imprecisão é inegável visto que não oferece nenhum parâmetro para determinar como serão partilhados os encargos entre os contribuintes e que não aponta se existe e qual o limite para a tributação. Assim, seria uma expressão sem uma

definição precisa, ou em outras palavras, não teria conteúdo. Ressaltando que tal conteúdo seria definido de acordo com a interpretação, que podem ser das mais variadas.

No que diz respeito à capacidade contributiva prevista no ordenamento jurídico brasileiro, no art. 145, §1º da constituição federal de 1988 que dispõe que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", existe uma particularidade em razão da sua associação com expressões também abertas, "sempre que possível", "terão caráter pessoal" e "serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", que torna o termo ainda mais vago.

Feita essas colocações, cabe anotar que diante desta vagueza e imprecisão alguns autores começam a criticar a própria validade do princípio da capacidade contributiva, entretanto esta parte da doutrina não é majoritária prevalecendo que o princípio da capacidade contributiva mesmo sendo vago e impreciso tem validade, inclusive os próprios autores citados no presente tópico que patrocinam a vagueza e imprecisão reconhecem a validade do referido princípio.

Entretanto, segundo Costa (2012) e Tipke (2002), mesmo sendo ambíguo e impreciso o termo capacidade contributiva é determinável. Logo a ambiguidade não é óbice para a aplicação do referido princípio (DUTRA, 2010). Aliás, o Direito é repleto de expressões vagas, amplas, cabendo ao cientista do direito a tarefa de analisar e dar aplicação a estes a estes termos vagos e indeterminados (DUTRA, 2010).

Segundo Canotilho (2015) princípios são normas de menor grau de densidade, ou seja, são mais abstratos, sendo concretizados por outros princípios e regras. Portanto, o princípio constitucional da capacidade contributiva ganharia conteúdo através de outros princípios e regras, bem como através da interpretação adequada em conformidade com o caso concreto.

3 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE COMO ARGUMENTO/FUNDAMENTO PARA A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O presente tópico é relevante para a construção do trabalho visto que a compreensão da relação do princípio constitucional da capacidade contributiva com outros princípios constitucionais conexos ao tema auxilia na delimitação da definição e do alcance do referido principio em face da sua vagueza e ambiguidade já comentada e abordada no tópico anterior. Ademais, segundo a ótica de Canotilho este princípio abstrato se concretizaria através de outros princípios e regras constitucionais.

Para definir a relação entre o princípio da solidariedade e o princípio da capacidade contributiva é necessário primeiramente definir o conceito de solidariedade e a aplicação do princípio na área tributária. O termo solidariedade marca a supremacia do coletivo em face do individualismo, buscando sempre o bem comum da sociedade, e traz como principal consequência a redução das desigualdades sociais.

Na mesma linha de pensamento (BAPTISTA, 2007, p. 56) leciona que "o termo implica benefícios à coletividade em detrimento do pensamento individualista". Acrescenta ainda que o termo "preconiza ação com o objetivo de diminuir as desigualdades existentes na sociedade na busca da igualdade material" (BAPTISTA, 2007, p. 56).

De igual forma, Rodrigues e Schmidt mencionam:

> O princípio da solidariedade emana da ideia, ou podemos chamar de sentimento, de pertencimento do indivíduo a um grupo, a uma comunidade, e como tal assumir com os demais, obrigações que reverterão ao bem comum. A ajuda mútua integra sem sombra de dúvidas a construção do princípio da solidariedade. (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 4)

Ainda quanto à solidariedade fazem uma importante diferenciação entre solidariedade e caridade, apontando que a solidariedade não pode ser entendi como ajuda ao próximo que é discricionária, pois este é o conceito de caridade. De outro lado, a solidariedade é o dever de todos contribuírem para a construção do bem comum. E para deixar mais evidente a diferenciação citam Bagatini e Pellegrini que defendem que a solidariedade "[...] não pode ser vista apenas como parte genérica dos direitos de fraternidade, e sim como um meio de conceder igual dignidade para todos os membros da sociedade" (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 4).

Segundo Bagatini e Reis (2014), citando Farias, aduzem que quando se fala em solidariedade esta deve ser entendida como uma forma de repensar a relação entre o indivíduo e a sociedade, bem como, a relação entre o indivíduo e o Estado. Complementam seu posicionamento, citando Luiz Netto Lobo, evidenciando que o principio da solidariedade não é apenas uma diretriz a ser seguida pelo Estado na atividade legiferante e na realização de políticas públicas, mas também uma imposição aos indivíduos, que tem deveres recíprocos para a construção do bem comum.

Casalta Nabis, citado por Melo (2012), denomina esta concepção de que a solidariedade também é um dever do indivíduo de cidadania solidária ou cidadania responsavelmente solidária. Portanto, a solidariedade, nesta concepção, está intimamente ligada à cidadania, e mais especificamente à cidadania ativa. Acresce que o cidadão passa a

assumir um comportamento ativo na vida pública assumindo encargos, responsabilidades e deveres oriundos da vida pública que não podem ser compreendidos como tarefa exclusiva do Estado.

Do pensamento de Casalta Nabis, Melo (2012) conclui que os cidadãos e o Estado devem trabalhar juntos na busca pelo bem comum e a inclusão de todos. Para o autor a solidariedade pode ser compreendia sob dois aspectos, "de um lado, o dever de todos concorrerem para subsidiar o Estado – dever fundamental de pagar impostos – e, de outro lado, a necessidade de que se tenha Estado Tributário balizado e suportável" (MELO, 2012, p. 142).

No que diz respeito à relação da solidariedade e da cidadania, Cardoso (2014) afirma que a solidariedade dá uma ressignificação para a cidadania uma vez que o "modifica-se a própria condição de cidadania, que passa a ter forte conteúdo de solidariedade social em contraponto ao seu tradicional caráter individualista, calcado nos chamados direitos fundamentais" (CARDOSO, 2014, p. 159).

Cumpri destacar que o termo solidariedade possui diversos significados, sendo utilizado no presente trabalho o conceito de solidariedade no campo do Direito, que "pode representar a divisão de bens e rendas próprias do Direito Tributário e do Direito Previdenciário" (BAGATINI; REIS, 2014, p. 382).

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da solidariedade está previsto no art. 3º, inciso I, da constituição federal que disciplina "que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária (...)", bem como em vários outros dispositivos que visem a promoção da igualdade material e da redução das desigualdades sociais e regionais.

Aliás, o princípio da solidariedade é "norteador do ordenamento na medida em que seu conteúdo ético-valorativo assegura todos os demais direitos constitucionalmente garantidos: é o caminho para que a concretização realmente seja alcançada" (KUNDE; PEDROSO; SWAROWSKI, 2014, p. 9).

Ainda, sobre a aplicação da solidariedade no campo jurídico, Bagatini e Reis destacam que deve ser aplicado em todas as relações jurídicas, tanto as que se classificam como ramo do direito público como as que se classificam como ramo do direito privado, bem como que o sistema jurídico deve ser enxergado a partir da solidariedade, assim, "trata-se de uma nova maneira de se enxergar as relações humanas jurídicas, à luz da ética e da moral, visando à

igualdade substancial, a dignidade da pessoa humana e, sobretudo, a cooperação nas relações jurídicas" (BAGATINI; REIS, 2014, p. 382).

No campo do direito tributário, Porto (2016) trata a solidariedade como fundamento para o dever do contribuinte financiar a atividade estatal como consequência do dever de sustentar a sociedade em que ele está inserido, ou seja, a solidariedade é o principal fundamento do dever de pagar tributos. Como bem ilustra Porto:

> Propõe-se estabelecer uma conexão do objetivo fundamental do Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, inciso I, da CRFB) com o comportamento cotidiano dos sujeitos da relação tributária. Pugnar pela observância do princípio da solidariedade no tocante à tributação importará uma conduta condigna com os valores que esta solidariedade visa promover. Desta forma, pertencer a uma sociedade impõe o dever de sustentá-la, e este sustento é obtido por meio da tributação. Logo, o dever de fundamental de pagar tributos está umbilicalmente vinculado à noção de solidariedade. (PORTO, 2016, p. 88)

Na mesma perspectiva, Cardoso muito bem elucida que "o dever de recolher tributos, conforme já demonstrado neste trabalho, constitui um dever fundamental do Estado Democrático de Direito, baseado no status de cidadania e no dever de solidariedade" (CARDOSO, 2014, p. 157).

Acerca da aplicação do princípio da solidariedade na esfera tributária Rodrigues e Schmidt lecionam que a aplicação se dá tanto na tributação com finalidade fiscal como na tributação de natureza extrafiscal, quando a tributação não tem apenas a finalidade arrecadatória e assumindo o papel de indução e promoção de igualdade no campo social, econômico e cultural. No campo da tributação extrafiscal os autores citam Bufon para demonstrar como se dará a aplicação do referido princípio, se concretizando "[...] tanto no viés da oneração, como no viés da redução da carga fiscal" (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 5).

Desta feita, fica evidente que o princípio da solidariedade se aplica ao direito tributário, restando analisar qual a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da solidariedade.

Uma vez evidenciada a estreita relação entre o princípio da solidariedade e do princípio da capacidade contributiva, mister destacar qual a relação entre eles, surgindo uma importante questão, os referidos princípios se contradizem ou se complementam?

Vale lembrar, que os princípios não são aplicados de forma isolada e devem ser aplicados juntamente com outros princípios que compõe o sistema jurídico, lembrando que em caso de haver conflito entre eles, nenhum perde a validade, devendo ocorrer o

balanceamento de valores consoante o seu peso e seu valores, conforme a doutrina de Canotilho. Assim, caso os princípios em comento se contradigam nenhum perde sua validade e serão aplicados da maior e melhor forma possível.

Para responder a referida questão, temos que relembrar o conceito do princípio da solidariedade e o conceito do princípio da capacidade contributiva. Pelo princípio da solidariedade aplicado na área tributária temos que os contribuintes tem o dever de pagar tributos para sustentar a sociedade. Ocorre, que este dever de pagar tributos oriundo da solidariedade não pode implicar em tributar quem não tem condições de suportar este encargo. Neste esteio, a aplicação do princípio da solidariedade não afasta o princípio da capacidade contributiva, ao contrario, em decorrência da solidariedade surgi o dever de contribuir para suprir os gastos públicos através da tributação, mas este dever tem que estar em conformidade com a capacidade de suportá-lo, ou seja, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Nessa ordem de raciocínio, seguem as palavras de Melo (2012, p. 145):

> Nessa linha, admite-se, então, até mesmo para seguir a tendência contemporânea mundial, que a ideia de solidariedade na tributação seja desenvolvida, mas tal concepção jamais refutará o entendimento de se pagar tributo dentro da capacidade contributiva individual e real do contribuinte, conforme positivado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição.

Assim, temos que o princípio solidariedade é complementado pelo princípio da capacidade contributiva. Neste passo, Baptista (2007, p. 65) assevera que "o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos, ou sistema tributário globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica".

Em sentido contrario, Ricci (2015) afirma que o princípio da capacidade é complementado pelo princípio da solidariedade, pois "o princípio da solidariedade faz com que a capacidade contributiva seja um pressuposto da tributação, na medida em que aquele que manifesta riqueza tem o dever de contribuir com as despesas estatais" (RICCI, 2015, p. 96).

Por fim, podemos afirmar que estes princípios não se contradizem, mas se complementam reciprocamente, podendo inclusive se inferir que a relação entre ambos reside no fato de que princípio da solidariedade é ponto de partida para o princípio da capacidade contributiva na medida em que é daí que surge o dever do cidadão pagar tributos, bem como na limitação do princípio da solidariedade pelo princípio da capacidade contributiva, na

medida em que os cidadãos apesar de terem o dever de contribuir para o sustento da sociedade não podem ser compelidos a pagar mais do que sua capacidade de assumir o encargo.

4 OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA SOLIDARIEDADE COMO INSTRUMENTOS DE REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Logo no início da Constituição, em seu art. 3º, é insculpido o dever de o Estado "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. A ideia de redução das desigualdades sociais é repetida no art. 170, VII que dispõe que a ordem econômica é fundada em valores como a justiça social e possui como princípio a redução das desigualdades sociais.

Os dois dispositivos trazem a redução das desigualdades sociais como diretriz a ser seguida pelo Estado, devendo a tributação também promover a referida redução das desigualdades sociais. Neste sentido, Correia afirma:

> O tributo tem a função social de contribuir para com a ponderação das desigualdades sociais, de forma que os contribuintes recebam o retorno do Estado, em termos de serviços. Na verdade, os contribuintes cooperam com o sacrifício de parte de seu patrimônio, na medida de sua capacidade contributiva, para que o interesse coletivo seja prestigiado, buscando-se a instauração de um clima de paz, segurança e prosperidade, do qual todos são beneficiados, mesmo aqueles que nada contribuíram, por serem "isentos", "imunes" ou não deterem capacidade para tanto. Desta forma, o tributo tem o condão de fazer prevalecer o interesse social sobre o interesse particular. (CORREIA, 2010, p.113)

Vale destacar, que mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva Baptista não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal, ao contrário, vai além, afirmando que além de justiça fiscal é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva.

Segundo Baptista (2007, p. 130) "tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados". Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Vale destacar, que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada respeitando

a capacidade contributiva é necessário a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social.

Nessa mesma linha, Baptista dispõe:

> Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar a sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e melhora da vida delas redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.
>
> A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção de consumo) e imateriais (acesso a cultura, educação e lazer). (BAPTISTA, 2007, p. 131)

Acrescenta, ainda, o referido autor, que "tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados" (BAPTISTA, 2007, p. 130), e destaca a educação, cultura e informação entre estes investimentos para os que são mais necessitados. Desta forma, reduzindo de forma efetiva as desigualdades sociais uma vez que além de tributar dentro da capacidade contributiva os recursos devem ser utilizados para promoção de políticas públicas para os mais necessitados.

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatarola anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria da justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica, porém, posteriormente, concretizaria a justiça social permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

Na mesma linha de raciocínio, Silva aduz que "se aplicado como parâmetro para majoração e instituição dos tributos, sempre que isto se fizer possível, é um grande instrumento contra a desigualdade social que, uma carga tributária mal dividida pode vir a gerar" (SILVA, 2010, p.116).

Acrescente-se que, conforme visto anteriormente o termo solidariedade marca a supremacia do coletivo em face do individualismo, buscando sempre o bem comum da sociedade, e traz como principal consequência a redução das desigualdades sociais.

Cumpri destacar que tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da solidariedade, conforme já exposto anteriormente, são instrumentos concretizadores de igualdade material, e buscam a realização da justiça social.

Retomando o conceito de justiça fiscal temos que esta nada mais é do que a distribuição dos ônus tributário de forma adequada entre os indivíduos, e associando-se este aos conceitos do princípio da capacidade contributiva e do princípio da solidariedade, já apresentados, podemos concluir que ambos são princípios imprescindíveis para a realização da justiça fiscal.

Assim, a justiça tributária está intimamente ligada com a justiça social, considerando que com a concretização da justiça fiscal permitiria a concretização da justiça social, pois com a justiça fiscal o ônus tributário é distribuído adequadamente entre os indivíduos da sociedade, acarretando na redistribuição da renda e consequentemente a redução das desigualdades sociais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme o exposto extrai-se que o princípio da capacidade e o princípio da solidariedade são de aplicação compulsória com o fito de concretizar a justiça fiscal, pela qual a carga tributária é dividida adequadamente entre todos os indivíduos da sociedade.

Como visto, o princípio da capacidade contributiva tem importante papel na distribuição adequada do ônus tributário, pois a partir dele esta carga tributária é distribuída de acordo com a capacidade que cada indivíduo tem de contribuir, evitando que os pobres suportem um encargo superior à sua capacidade contributiva e que os ricos suportem uma carga tributária inferior à sua capacidade contributiva. Ademais, a aplicação do referido princípio não prejudica a arrecadação que é a principal fonte de receita do Estado e imprescindível para a implementação de políticas públicas para os mais necessitados, com a finalidade de dar igualdade de oportunidades.

Acrescente-se que o princípio da solidariedade também exerce um relevante papel na concretização da justiça fiscal, uma vez que marca a supremacia do coletivo em face do individualismo, buscando sempre o bem comum da sociedade, impondo a todos o dever de

contribuir. Neste passo, frise-se que a contribuição do individuo imposta pelo princípio da solidariedade deve ser em conformidade com a sua capacidade contributiva, o que traz como principal consequência a redução das desigualdades sociais.

Assim, conclui-se que o princípio da solidariedade além de ser um princípio norteador da justiça fiscal, guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, ao passo que seria a origem e ao mesmo tempo o fundamento para a aplicação do referido princípio.

Ocorre, que ao concretizarem a justiça fiscal os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade estão promovendo também a justiça social, almejando uma igualdade efetiva entre os indivíduos da sociedade, e consequentemente uma redução das desigualdades sociais.

Cumpri destacar que tanto o princípio da capacidade contributiva quanto o princípio da solidariedade, conforme já exposto anteriormente, são instrumentos concretizadores de igualdade material, e buscam a realização da justiça social.

Com efeito, com a aplicação dos referidos princípios permite a redução das desigualdades sociais, uma vez que a carga tributária é cobrada de quem pode assumi-la, e não tributando quem não tem capacidade contributiva, o que evita o acirramento das desigualdades. Ademais, permite a arrecadação de recursos a serem aplicados de forma adequada, em políticas públicas de inclusão social, permitindo igualdade de condições.

Portanto, a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade aliado à aplicação dos recursos arrecadados em políticas públicas configuram-se como instrumentos adequados para reduzir as desigualdades sociais.

REFERENCIAS

AZEVEDO, Naiara Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal**. 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva**. 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes. ***Direito Constitucional e Teoria da Constituição***. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ***Curso de direito tributário brasileiro***. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CORREIA, Emanuelle Araújo. **A efetividade dos incentivos fiscais ambientais por meio de políticas públicas para a redução das desigualdades regionais**. 135 f. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade de Marília, Marilia, 2010.

COSTA, Regina Helena. ***Princípio da capacidade contributiva***. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário.** 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

KUNDE, B. M.; PEDROSO, M.; SWAROWSKI, V. C.. O princípio da solidariedade e constitucionalização do direito privado: uma análise conceitual e usa inter-relação. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 6., 2014. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014. Disponível em: http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/11671/1500. Acesso em: 02 de jan. 2019.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. ***Princípio constitucional da capacidade contributiva***. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

REIS, Jorge Renato dos; BAGATINI, Julia. **O direito fundamental da solidariedade à luz da constitucionalização do direito privado.** [Editorial]. Revista Jurídica Cesumar - Mestrado, v. 14, n. 2, p. 369-385, jul./dez., 2014. Disponível em: http://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/download/2779/2428. Acesso em: 02 de fev. 2019.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade**. Curitiba: Juruá, 2015.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre a capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M.. O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em: http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708. Acesso em: 02 de jan. 2019.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito (Dignidade, igualdade e progressividade na tributação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social**. 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. ***Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva***. São Paulo: Malheiros, 2002.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.