

A INCLUSÃO DO ELEMENTO “DEMOCRACIA” NO CONCEITO DE ESTADO DE DIREITO E SEUS EFEITOS SOBRE O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NO ÂMBITO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Marlo Thurmann Gonçalves*

Marciano Buffon**

1 Introdução. 2 Desenvolvimento. 2.1 O Estado Democrático de Direito e o Princípio da Solidariedade. 2.2 O Estado de Direito na visão normativista kelseniana. 2.3 Aproximação entre Estado de Direito e *Rule of Law*: inserção do elemento “democracia” no conceito de Estado de Direito. 2.4 Implicações da Inserção do Elemento Político “Democracia” no Conceito de Estado de Direito: O Estado Democrático de Direito. 2.5 A Solidariedade como Princípio Jurídico. 2.6 Aplicação do Princípio da Solidariedade sobre as Contribuições Sociais: graduação da imposição fiscal em consonância com a capacidade contributiva. 3 Conclusão. Referências.

RESUMO

A partir da problemática acerca da possibilidade jurídica de que o âmbito de incidência das contribuições sociais seja interpretado a partir do princípio da solidariedade, expõe-se como a inserção do elemento “democracia” no conceito de Estado de Direito acarreta o dever do Estado de agir no sentido de promover condições para o exercício pleno da cidadania por todos. A atuação estatal, então, legitima-se a partir da busca da realização dos valores e princípios constitucionais. Dentre eles, ressalta-se o princípio da solidariedade, elevado pela Constituição à condição de objetivo fundamental da República. Tal princípio acarreta um dever em relação a parcela dos cidadãos de agir solidariamente em favor dos mais necessitados, conferindo-lhes condições materiais para que, superando um estado de vulnerabilidade econômica e social, possam exercer a cidadania em sua plenitude. Erigido

* Mestre em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Especialista em Direito Contratual pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Advogado. E-mail: marlo@thurmann.adv.br

** Doutor em Direito do Estado pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, com Estágio de Pesquisa na Universidade de Coimbra, Portugal. Mestre em Direito Público. Especialista em Direito Empresarial. Professor de Direito Tributário na Graduação e no Programa de Pós-Graduação em Direito (*stricto sensu*) na Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. Coordenador do Grupo de Pesquisa Tributação e Dignidade Humana (CNPq). Advogado Tributarista. E-mail: marciano@buffonefurlan.com.br

à condição de objetivo fundamental da República, o princípio da solidariedade perpassa as relações jurídico-tributárias, condicionando a interpretação das diferentes espécies tributárias, em consonância com as características essenciais de cada espécie de tributo. Aplica-se, em especial, sobre as contribuições sociais, as quais somente são validamente instituídas pelo ente estatal se observada a finalidade social expressa na Constituição. Da análise de tal subespécie tributária em consonância com o princípio da solidariedade, conclui-se pela aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre ela, o qual autorizará a tributação progressiva sempre que o contribuinte da contribuição social apresentar maior capacidade contributiva, sendo que, da mesma forma, não autorizará a incidência quando não apresentar capacidade contributiva (solidariedade inversa).

Palavras-Chaves: Tributação. Estado democrático de direito. Solidariedade. Princípio da capacidade contributiva. Contribuições sociais.

1 INTRODUÇÃO

A partir da previsão constante do art. 1º da Constituição Federal, no sentido de que o Brasil constituiu-se em um Estado Democrático de Direito, busca-se, por meio do presente trabalho, analisar as implicações da inserção do elemento político "democracia" no conceito de Estado de Direito, bem como seus reflexos no âmbito da tributação por meio de contribuições sociais.

Conforme se demonstrará ao longo do trabalho, as expressões "Estado de Direito" e "Estado Democrático de Direito" encerram em si valores e concepções políticas, em seu sentido lato, muitas vezes díspares.

De uma forma geral, o Estado de Direito apregoa a limitação do poder pelo direito. Como meio de alcançar tal desiderato, estabelece diversas normas de contenção do poder estatal, garantindo-se aos cidadãos, em sede constitucional, direitos fundamentais de primeira dimensão.

Sem renegar as conquistas do Estado de Direito, o Estado Democrático de Direito adiciona a seu conceito o elemento democrático, o qual não se limita a garantir a alternância no poder e o direito dos cidadãos de participar do processo eleitoral (democracia instrumental), mas, analisado no sentido amplo de democracia, visa a garantir a todos o pleno exercício da cidadania. Admite-se, pois, com fundamento no elemento "democracia", a intervenção do Estado na esfera privada, visando à redistribuição de riquezas e à justiça social.

O valor de solidariedade surge, nesse contexto, como decorrência da democracia, já que, por meio de seu exercício, é possível transferir-se parcela das riquezas de parte da população em favor daqueles que se encontrem em situação

de vulnerabilidade social e econômica. Assume, outrossim, especial relevância na tributação, por meio da qual se permite ao Estado promover a realocação de recursos em favor daqueles que se encontrem em situação de vulnerabilidade social e econômica.

Dado que as contribuições sociais são tributos com destinação constitucional específica voltada ao atendimento de objetivos sociais eleitos pelo legislador constitucional – em consonância, pois, com o conceito de democracia em seu sentido amplo –, tem-se por objetivo demonstrar quais os efeitos da aplicação do princípio da solidariedade sobre tal subespécie tributária, analisando-se, em especial, a aplicação do princípio da capacidade contributiva às contribuições especiais, a possibilidade de tributação progressiva no âmbito da referida subespécie tributária, bem como o cabimento da tributação nas hipóteses em que são ausentes indícios de capacidade contributiva.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 O Estado Democrático de Direito e o Princípio da Solidariedade

O art. 1º da Constituição Federal prescreve que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito. Tal expressão, mais do que significar a submissão a um “governo de leis e não de homens”,¹ votadas no âmbito de um Parlamento formado por representantes das várias camadas da sociedade (concepção restrita de democracia), é dotada de um conteúdo axiológico que extrapola esses limites estritos, trazendo insita a ideia de transformação da sociedade, de redução das disparidades econômicas, de respeito à dignidade da pessoa humana, de solidariedade.

O termo democracia não se limita, pois, a garantir a participação popular na escolha de seus governantes (conceituação em sentido restrito de democracia), tendo por efeito a assunção de diversos princípios que guiarão a sociedade no sentido de dar condições de exercício da cidadania a todos.

A fim de que se dê a correta amplitude axiológica do conceito de democracia, é mister que se analise, mesmo que de forma breve, as razões pelas quais tal elemento passou a constar do termo “Estado de Direito”.

2.2 O Estado de Direito na visão normativista kelseniana.

Na primeira metade do século XX, a concepção formal de Estado de Direito, levada a cabo inicialmente na Alemanha da segunda metade do século XIX, foi elevada a seu extremo por obra do jurista austríaco Hans Kelsen. Visando a atribuir um caráter científico autônomo à Ciência do Direito, pretendeu afastar dela quaisquer elementos externos ao direito, tais como os políticos ou morais, “purificando-a” de tais fatores supostamente estranhos.

Subsumindo o conceito de legitimidade no de legalidade, a norma jurídica apresentar-se-ia válida sempre que satisfizesse, por suas condições de emissão e/ou por seu conteúdo, as determinações contidas em normas de superior hierarquia. O Direito, assim, regularia sua própria criação, sendo que o Estado nada mais seria que a própria eficácia da ordem jurídica. Recusando a visão dualista Estado-Direito, Kelsen reconduz o Estado à ordem jurídica, fazendo-o mera personificação dessa ordem e produto de suas determinações.²

O problema do Estado de Direito - expressão que, na visão de Kelsen, constituiria uma tautologia, já que o Estado somente existe a partir de uma ordem jurídica e a ordem jurídica somente pode ser válida e eficaz quando posta por um Estado - poderia, pois, ser focado do ponto de vista positivista, excluindo todo julgamento de valor implícito e toda preocupação de legitimação subjacente.

Ao negar a dualidade entre Estado e Direito, negando, por consequência, a superioridade do Direito em relação ao Estado, a teoria normativista kelseniana exclui toda real limitação do poder estatal pelo Direito.

Da mesma forma, ao evitar toda análise de conteúdo das regras jurídicas, subsumindo o conceito de legitimidade no de legalidade, faz desaparecer o ideal de justiça intrínseco ao Direito, o qual passa a admitir qualquer ideal político, desde que respeitada a forma hierarquicamente escalonada de produção do Direito prevista em seu ordenamento jurídico.

A ausência de atenção ao caráter substancial das normas jurídicas na teoria kelseniana, prestigiando-se seu modo de produção (aspecto formal), culminou por legitimar Estados totalitários seja de direita, tais como o nazismo e o fascismo, seja de esquerda, tal como o comunismo dos países integrantes do bloco soviético, os quais passaram a deter o poder de impor ideologicamente sua doutrina sobre seus súditos, dada sua legitimação como verdadeiros Estados de Direito, decorrentes da prática de atos fundados em normas legalmente inseridas em seus respectivos ordenamentos jurídicos.

As atitudes claramente contrárias a direitos humanos minimamente considerados, tomadas por potências bélicas amparadas juridicamente por uma concepção formal de Estado de Direito, desprovido de qualquer substrato axiológico, levaram a que, após duas Grandes Guerras Mundiais e um período de quase meio século de guerra fria, fizesse-se imperiosa a revisão do conceito de Estado de Direito, cuja concepção formal implicava na inabilidade da lei para conter o poder do Estado.

Chancelado pelo Poder Legislativo, o Direito caracterizava-se pela impositividade de suas ordens, mesmo que contrárias às pretensões da sociedade, configurando uma coleção de ordens autoritárias revestidas de legalidade formal, sem raiz legitimatória na sociedade civil, o que levou à crescente perda de sua legitimação.

2.3 Aproximação entre Estado de Direito e *Rule of Law*: inserção do elemento “democracia” no conceito de Estado de Direito.

Como solução para a crescente perda de legitimidade do modelo vigente, operou-se uma aproximação entre a fórmula do Estado de Direito com a tradição britânica do *Rule of Law*.

Diferenciando-se tais sistemas, pode-se afirmar que o *Rule of Law* britânico funda-se menos em uma reflexão teórica e em um arranjo conceitual, como ocorre com o Estado de Direito, alimentando-se, ao contrário, de uma longa tradição de constante reconstrução e sedimentação do direito por parte de uma classe jurídica não pertencente ou identificada com o Estado, tendendo os *common lawyers*, nas palavras de Danilo Zolo, “a interpretar a história política, os conflitos sociais, os costumes civis e o *éthos* normativo de um povo elaborando uma cultura jurídica socialmente difusa.”³

Baseia-se o *Rule of Law* britânico em três princípios-guia (*guiding principles*), quais sejam, a igualdade jurídica dos sujeitos, independentemente da classe social e das condições econômicas, a sinergia normativa entre o Parlamento e as Cortes judiciárias, que implica o reconhecimento da soberania do Parlamento para editar leis, mas, ao mesmo tempo, da vinculação das Cortes aos antecedentes, gerados pela autônoma tradição jurisprudencial, e, por fim, a tutela dos direitos subjetivos.

A aproximação conceitual do Estado de Direito com o sistema do *Rule of Law* britânico levou a uma crescente difusão do poder, limitando-se os poderes do Estado para dilatar o âmbito das liberdades individuais. O ordenamento jurídico passou, então, a limitar o exercício do poder político, ao definir esferas de não interferência estatal como direitos fundamentais dos cidadãos. Os poderes que até então se encontravam concentrados nas mãos do Estado, com o reconhecimento dos direitos subjetivos oponíveis a ele, foram deslocados em favor da sociedade civil.

O Direito passa a ser visto não mais sob o prisma estrito do positivismo, reduzido à legalidade, já que é tida como um conceito juridicamente incompleto e injusto. À evolução conceitual de Estado de Direito correspondeu a incorporação ao ordenamento jurídico de valores prezados pela sociedade. À legalidade somou-se, pois, a legitimidade.

Ciente de que o poder não se apresenta estático, mas visivelmente dinâmico, pretendeu-se sedimentar essa nova visão do Estado e do Direito por meio da inserção de postulados axiológicos nas Constituições, seja pela positivação de direitos fundamentais dos cidadãos, de primeira, segunda e terceira dimensões, seja por meio da previsão expressa de valores que constituem os objetivos da república e dos quais não pode o Estado afastar-se na criação e aplicação das leis.

Ao Estado, pois, em sua função legiferante, administrativa ou judicial, passou-se a impor que balizasse sua conduta em conformidade com as normas constitucionais, em especial aquelas dotadas de forte caráter axiológico.

Operou-se, com isso, não apenas a contenção do poder do Estado, mas sua legitimação.⁴

A constitucionalização de valores relativamente com os quais há clara identificação da sociedade, tais como justiça social, dignidade da pessoa humana, vedação do arbítrio, atingiu não apenas o Estado-administração, como também o Estado-legislador, relativamente os quais perduraram a idílica noção de constituírem-se em representantes da sociedade, responsáveis únicos por expor sua vontade e pretensões.

Sendo irreais conceitos como autogoverno do povo e governo em função do bem comum⁵, havendo por parte da classe política, sempre que possível, a busca por posições de poder, sedimentam-se, na Constituição, valores tidos por cláusulas pétreas, os quais devem ser diuturnamente observados pelo poder estatal, sob pena de perda de legitimidade.

Essa realocação do poder, transferindo-se em parte do Estado para a sociedade, leva a uma nova concepção de Estado e de Administração não mais como tutores da sociedade, mas como seu instrumento para atingir os fins desejados pela sociedade e tipificados na Constituição.

Conforme refere a doutrina, entretanto, o conceito de Estado de Direito, ao tutelar os direitos civis e políticos, apresenta-se como uma ordem política mínima, limitada à garantia de tais direitos fundamentais.⁶

A fim de que ao ordenamento jurídico fosse atribuída legitimidade para servir como instrumento de transformação da sociedade, reduzindo-se as desigualdades sociais e econômicas, fez-se mister que ao termo jurídico "Estado de Direito" fosse adicionado o elemento político "democracia", com toda a carga axiológica inerente a ele.

2.4 Implicações da Inserção do Elemento Político "Democracia" no Conceito de Estado de Direito: O Estado Democrático de Direito

A consolidação dos princípios liberais no cenário político, com a consagração do Estado de Direito, constitui um requisito necessário ao estabelecimento da democracia, uma vez que somente há que se falar nela quando são respeitados os direitos civis e políticos de liberdade consagrados pelo liberalismo, tais como o direito de livre pensamento e manifestação, de escolha dos representantes do povo perante os parlamentos, dentre outros.

Ocorre que, ao mesmo tempo em que estabelece os requisitos mínimos à adoção do modelo democrático, o Estado de Direito, em sua inspiração liberal, ao defender o princípio da igualdade em sua acepção unicamente formal (liberdade de todos perante a lei), paradoxalmente admite a existência de desigualdades materiais que são tidas como pressupostos legítimos de tratamento diferenciado, não cabendo ao Estado atenuá-los ou removê-los.⁷

Opera, assim, em franca contradição com a teoria democrática, que presuppõe a redução de disparidades econômicas entre os cidadãos como condição não apenas de possibilitar a prática do exercício da cidadania, mas também como meio de se obter a união de propósitos dos cidadãos, independentemente de sua classe social.⁸

A evolução do pensamento liberal, com a conseqüente pregação da impossibilidade de qualquer intervenção do Estado na regulação do mercado, levou à ausência de desenvolvimento da democracia enquanto instituição, sendo hoje vista unicamente sob a ótica instrumental, de garantia de livre escolha dos representantes, em detrimento da ótica material, de busca de justiça social.

Como consequência da evolução da economia de mercado e das flagrantes desigualdades daí advindas, parte da doutrina passou a defender que, a despeito de o Estado de Direito, em sua inspiração liberal, fornecer os elementos mínimos necessários ao estabelecimento da democracia, no estágio atual, liberalismo e democracia não são mais compatíveis entre si.⁹

Com efeito, as flagrantes disparidades sociais e econômicas advindas da concepção liberal do Estado de Direito tornaram imperioso, como forma de se garantir a própria manutenção da sociedade, de sua unidade, que ao conceito em questão fosse incluído o elemento “democracia”.

Consolidou-se, assim, a tendência de aproximação do conceito de Estado de Direito, em sua versão europeia continental, com a tradição inglesa do Rule of Law, de nítida vocação democrática, advindo a expressão “Estado Democrático de Direito”, de viés social, passando a autorizar a atuação do Estado na busca da concretização da justiça social.

A fim de que o termo “Estado Democrático de Direito” seja compreendido em sua plenitude axiológica, entretanto, é mister que primeiramente se desenvolva o conceito de democracia.

A democracia caracteriza-se essencialmente por seu caráter instrumental, apresentando como definição mínima, a existência de regras prévias de procedimento para a formação de decisões coletivas, tomadas por intermédio da participação popular, que se dá por meio do voto, em um ambiente político composto por mais de um partido político independentes, em concorrência entre si.

Mantendo a definição em torno de seu caráter instrumental, Amartya Sen estabelece, como pontos centrais para a compreensão da democracia, “a participação política, o diálogo e a interação pública.”¹⁰

Apesar de sua definição encontrar-se centrada em regras procedimentais voltadas a garantir a participação popular na vida pública e a restrição dos poderes estatais, gerando a resolução de contendas por meio do diálogo, o conceito de democracia traz insito à sua definição efeitos de nítido caráter axiológico, tais como o de legitimidade, de observância dos direitos sociais e de redução de desigualdades econômicas e sociais.

Quanto ao primeiro dos efeitos, a legitimidade, a tentativa de "purificação" do Direito por meio de sua total separação das outras ciências, intentada de modo mais efetivo por Hans Kelsen, em sua obra "Teoria Pura do Direito" (Reine Rechtslehre), culminou por sacar do ordenamento o conceito de legitimidade, sendo substituído pelo de legalidade.

Como consequência, criou-se uma teoria vazia de ideologia, passível de legitimar qualquer forma de exercício de poder, desde governos democráticos, até aqueles claramente tirânicos, de direita ou esquerda, bastando que produzissem normas jurídicas em conformidade com o procedimento legal previamente estabelecido em seu ordenamento, para que se encontrasse legitimado o exercício de seu poder.

Com a inclusão do fator democrático ao termo Estado de Direito, assegura-se não apenas que a forma de governo seja a democrática, nomeando-se os governantes por meio de um processo eleitoral legalmente estabelecido, garantida a existência de oposição e de publicidade aos atos governamentais, como também estabelecem-se valores sociais relevantes que deverão ser observados na elaboração e aplicação das normas jurídicas.

A aproximação do modelo europeu continental de Estado de Direito com a fórmula britânica do Rule of Law, de nítida orientação democrática, culmina, pois, por positivizar valores caros à sociedade (princípios fundamentais), os quais não apenas implicam uma zona de não-interferência estatal, como também moldam a criação das normas jurídicas, que deverão respeitar seu conteúdo valorativo.

Legitima-se, assim, a criação de normas jurídicas tanto por meio do respeito às regras de competência (validade formal das normas) quanto, agora, por meio da observância de limites de fundo (conteúdo) das normas jurídicas.

Com a inclusão do elemento democrático, o Direito deixa de ser ordem, *lex*, para ser ordenamento, *jus*, ao encontrar-se estreitamente vinculado aos valores essenciais da sociedade, não podendo deles abdicar, sob pena de perda de legitimidade.¹¹ Faz-se válido e imperativo por meio das regras jurídicas, mas obtém sua legitimidade por meio da observância dos valores inerentes à sociedade.

Ainda que sua produção permaneça a cargo do Estado, há, pois, a legitimação das normas jurídicas, uma vez respeitado um limite qualitativo no poder dos representantes dos cidadãos de produzir normas jurídicas, os quais deverão respeitar os valores expressos nas Constituições por meio de princípios jurídicos fundamentais.

Outro efeito de caráter axiológico do conceito de democracia é a necessidade de observância dos direitos sociais.

Conforme afirma Danilo Zolo, os direitos sociais são substancialmente estranhos à lógica funcional do Estado de Direito, no qual a titularidade dos direitos civis e políticos deveria permitir a cada cidadão empenhar-se por si só, livremente, na interação social.¹²

De fato, o Estado de Direito, de feição liberal, nasce como reação ao poder absoluto do Estado, que invade os subsistemas econômico e social, retirando a liberdade dos cidadãos. Tem como características, pois, o pessimismo potestativo, vale dizer, a concepção de que o poder político tende a extrapolar seu raio de atuação, devendo, por isso, ser permanentemente contido, e o otimismo normativo, traduzido na pretensão de contrastar o poder político por meio do direito, que o confinará aos limites de não interferência estatal traçados pelos direitos subjetivos.

Resultando da reação ao poder estatal, o Estado liberal (e, por consequência, o Estado de Direito) apresenta-se avesso aos direitos sociais, seja por conferirem a possibilidade de que o Estado amplie sua esfera de poder, ao assumir uma posição de protagonismo na concessão dos direitos, seja por assumirem a ideologia de caber a cada cidadão, em igualdade de condições perante a lei (igualdade formal), afirmarem-se socialmente, sem necessidade de recorrer à proteção paternalística do Estado.

A realidade, entretanto, passa a contrariar a teoria liberal no momento em que a concentração excessiva de riquezas (e, por consequência, de poder) nas mãos de um grupo econômico reduzido leva a que, em contrariedade à teoria liberal smithiana, ele passe a dominar o mercado. Afastando sua pretendida autorregulação, o mercado passa a ser dominado por grupos econômicos, que passam a exercer influência sobre a política, o ensino, a remuneração média dos trabalhadores, dificultando o acesso aos instrumentos necessários à ascensão social.

Por consequência, opera-se a estratificação e a estagnação social, ainda que teoricamente todos disponham de igualdade de meios para alcançar sua realização.

Com o advento do elemento democrático ao conceito de Estado de Direito, o Estado passa a contar, dentre seus objetivos primordiais, com o de zelar pelo bem comum¹³, o que implica conferir direitos sociais aos cidadãos que, por motivos diversos, muitas vezes alheios a sua vontade, não disponham de condições efetivas de gerir livremente seu destino ou, em outras palavras, não disponham de uma efetiva liberdade.

Da mesma forma, cumpre ao Estado zelar pela efetividade dos direitos sociais tipificados na Constituição Federal, evitando as constantes tentativas de sua supressão, geradoras de um aprofundamento da desigualdade social.

Funda-se na democracia, pois, o dever de conferir direitos sociais aos necessitados, que implica não apenas a garantia dos direitos individuais dos cidadãos, como também o reconhecimento de um caráter orgânico de sociedade, implicando a união de esforços dos cidadãos em prol do bem comum.¹⁴

Do conceito de democracia, irradia-se ainda um terceiro efeito, intimamente ligado ao da necessidade de observância dos direitos sociais: o de redução das desigualdades econômicas e sociais.

De fato, juntamente aos direitos negativos (direitos contra o Estado), a democracia demanda que sejam observados direitos positivos (direitos por meio do Estado), visando a conferir condições mínimas de liberdade a parcela significativa dos cidadãos.

Alguns direitos aquisitivos dos cidadãos, tais como liberdade de iniciativa econômica, liberdade de associação, autonomia de negociação, somente são acessíveis à parcela restrita da população, que dispõe dos instrumentos políticos, econômicos e organizativos para os exercerem. Por consequência de seu exercício em uma situação de poder (de se lembrar que o poder tem, dentre suas características intrínsecas, a de visar constantemente a sua expansão e a de excluir poderes concorrentes), seu exercício tende a restringir a liberdade de outros sujeitos, aprofundando as desigualdades sociais.

Cumprido ao Estado, pois, atuar como agente redutor das desigualdades, seja por meio da concessão de prestações positivas, seja pela regulação de determinadas atividades, visando a conter a exacerbação do poder.¹⁵

Somente por meio da redução das desigualdades, possibilita-se a recuperação do sentimento de bem comum e, por consequência, o exercício da cidadania, como afirma Alain Touraine:

Uma segunda condição da democracia é que os governados queiram escolher seus governantes, queiram participar da vida democrática, sintam-se cidadãos [...] se as desigualdades sociais são tão grandes que os habitantes não possuem o sentimento de um bem comum, falta fundamento à democracia.¹⁶

Trata-se o exercício da cidadania, nas palavras de Norberto Bobbio, de uma das promessas não cumpridas da modernidade.¹⁷ Consiste na concessão de condições materiais suficientes para que a totalidade das pessoas possa exercer com liberdade o direito de escolha e participação política, com vistas ao bem comum.

Com efeito, não pode ser exigido de uma pessoa que não possui acesso a uma educação formal de qualidade que saiba discernir entre propostas e visões políticas diversas, ou, ainda, que tenha condições de avaliar o grau de realismo de cada proposta; de forma ainda mais grave, não há como se exigir de alguém sem condições mínimas de subsistência que não troque seu voto por alguma vantagem imediata. O pensamento somente volta-se ao bem comum quando supridas as necessidades urgentes e inadiáveis das pessoas e quando reduzida a percepção geral de desigualdade social.

Por esse motivo, a redução das desigualdades apresenta-se como requisito para o exercício da cidadania, condição da democracia. Apresenta-se também, conforme afirmado acima, como um efeito da democracia.

De fato, com a extensão do sufrágio à universalidade das pessoas, estas passaram a ter seus interesses representados perante o parlamento. É lícito, pois, que não se limitem a postular a proteção das liberdades fundamen-

tais, mas também que se assegure uma distribuição equânime da riqueza, atenuando-se (ou, em uma situação ideal, eliminando-se) as disparidades dos pontos de partida.

Em suma, por meio da redução das disparidades econômicas e sociais, a democracia atinge um de seus objetivos fundamentais, sintetizado pela genialidade do poeta gaúcho Mário Quintana: “A democracia é dar a todos o mesmo ponto de partida. Quanto ao ponto de chegada, isso depende de cada um.”

Conclui-se que, por meio da redução das desigualdades, permite-se o livre exercício da cidadania; da mesma forma, em um círculo virtuoso, uma vez possível o efetivo exercício da cidadania, com a participação popular nas decisões políticas, a redução das desigualdades apresenta-se como consequência lógica desse processo.

Demonstrados os efeitos decorrentes da inclusão do elemento democrático no conceito de Estado de Direito, tem-se que o Estado Democrático de Direito reconhece os méritos da teoria liberal, mormente no aspecto de controle do poder estatal por meio da lei e do reconhecimento dos direitos fundamentais individuais.

Não olvida, entretanto, as deficiências de tal teoria para solucionar os problemas de justiça social, acrescentando a ela, então, o elemento democrático, com sua carga axiológica no sentido de conferir legitimidade às normas, trazer os direitos sociais à categoria de direitos fundamentais e de buscar a redução das desigualdades sociais, todos como modo de permitir o próprio exercício da cidadania.

Na definição de Alain Touraine, combina a ideologia liberal e de esquerda em busca de garantias aos cidadãos contra os poderes tanto do Estado quanto do mercado:

[...] sofremos por demais regimes autoritários e totalitários que apelavam à participação e ao povo para não sabermos hoje que a democracia repousa sobre a limitação do poder central, como ensina o pensamento liberal. De sorte que é preciso abandonar os debates entre pensamento liberal e pensamento de esquerda, porque não há democracia sem a combinação das idéias que um e outro defenderam, sem um poder limitado que supõe uma sociedade aberta e sem uma consciência de cidadania.¹⁸

Constitui-se, pois, em um *plus* em relação ao Estado liberal, ao mesmo tempo em que não coincide com a ideia de Estado social, por não visar a garantir a felicidade dos indivíduos de forma paternalista, como se o Estado fosse um tutor dos cidadãos, equiparados a eternas crianças, incapazes de gerir seu próprio destino. O Estado Democrático de Direito assume, assim, um caráter transformador da sociedade, agindo e regulando-se por meio dos valores presentes no seio da sociedade. Dentre esses valores, assume relevância o da solidariedade, já que se constitui em condição para a efetividade da democracia.

Isso ocorre porque, conforme demonstrado, para que se possa falar em uma democracia real, há a necessidade de se propiciar o exercício da cidadania aos indivíduos, o que, em uma sociedade com imensas desigualdades sociais e econômicas, pressupõe a concessão de direitos sociais à parcela significativa da população, visando a colocar todos em uma situação de efetiva liberdade.

Advindas as condições materiais para a outorga de tais direitos principalmente da tributação daqueles dotados de maior capacidade contributiva, os quais *a priori* não se beneficiam diretamente do produto da arrecadação, somente podem ser legitimamente concedidos em uma sociedade em que prevaleça o valor social da solidariedade.

2.5 A Solidariedade como Princípio Jurídico

A partir da década de 1970, com o declínio do Estado de Bem-Estar Social no ocidente e do Estado Socialista nos países que compunham o bloco soviético, a doutrina ocidental volta seus olhos à moral, buscando reaproximá-la do Direito, no que se convencionou denominar de "virada kantiana" (*kantische Wende*).

Com efeito, tornou-se patente, desde o final da Segunda Guerra Mundial, que a teoria do positivismo, com sua ruptura entre o Direito e a moral, falhara ao possibilitar práticas abomináveis, tais como o extermínio de milhares de pessoas de etnias ou orientação religiosa diversas das de quem detinha o poder, atos estes que, a despeito de atrocidades, foram praticados sob a chancela legal.

O Direito, então, passa a buscar sua fundamentação, sua legitimidade, em valores sociais, em normas morais aceitas pela sociedade. Valores como a liberdade e a justiça são concretizados nas Constituições ocidentais por meio de princípios jurídicos, legitimando as regras jurídicas e delimitando o espectro de sua interpretação.

Ocorre por meio dos princípios constitucionais, nas palavras de Lenio Streck, a institucionalização da moral no direito, diante das insuficiências do positivismo:

Expulsa pelo positivismo, ela retorna – agora como uma necessidade –, não mais como corretiva/autônoma, e, sim, traduzindo as insuficiências do direito que o positivismo pretendia que fossem dar “conta do mundo” a partir do “mundo de regras”. Efetivamente, é por ela que o direito se abre ao déficit social representado pelo superado modelo liberal-individualista de direito.¹⁹

Superando a prevalência das regras típica do positivismo, os princípios e as regras passam a compor a norma jurídica no constitucionalismo contemporâneo, não havendo mais que se falar em prevalência da regra (constitucional ou infraconstitucional) sobre o princípio ou em colisão entre regras e princípios, havendo, por detrás de cada regra, um princípio jurídico que delimita o campo de sua interpretação, antecipa o sentido possível da regra.

Enquanto os princípios representam o resgate dos valores da sociedade, até então afastados pelo positivismo, as regras constituem mandados coativos que levam em conta, em sua interpretação, os valores constantes dos princípios. Conforme clássica lição de Ronald Dworkin, a diferença é de ordem lógica, distinguindo-se quanto à natureza da orientação que oferecem, aplicando-se as regras à maneira do tudo ou nada, vale dizer, incidindo ou não sobre os fatos por elas regulados, enquanto os princípios jurídicos condicionam a interpretação das regras, não se aplicando diretamente sobre fatos jurídicos, mas “conduz[indo] o argumento em uma certa direção”.²⁰

As regras, portanto, seja constitucionais, seja infraconstitucionais, devem ser interpretadas em consonância com os princípios constitucionais, que, ao institucionalizarem a moral no direito, buscam realizar as promessas da modernidade, constituindo “o sentido da regra na situação hermenêutica gestada no Estado Democrático de Direito.”²¹

Dentre os princípios constitucionais, ressalta-se o da solidariedade, erigido à condição de objetivo fundamental da República no art. 3º, I, da Constituição Federal.

Ao estabelecer a solidariedade não apenas como princípio, mas como objetivo da República, o movimento pendular afasta-se do individualismo liberal, reconhecendo o caráter fundamental da solidariedade para a coesão estatal e, por consequência, para a própria existência da sociedade.

Explicita-se não ser a solidariedade um elemento decorativo na sociedade, realizada conforme o nível de evolução moral de cada um e cuja efetividade é garantida apenas pelo sentimento de aprovação social; ao ser erigida a nível de objetivo da República, reconhece-se que uma sociedade na qual cada um aja unicamente em vistas de seus próprios interesses está fadada à dissolução, à extinção.²²

Alçada à categoria de princípio jurídico, sua consecução extrapola os limites unicamente morais das relações interpessoais, cuja realização é garantida apenas pelo sentimento de aprovação/reprovação social, gerando o direito/dever do Estado de buscar sua plena efetividade.

Cumprido ao Estado, assim, atuar no sentido de reduzir as disparidades sociais e econômicas, minimizando seus efeitos perniciosos à coesão social, agindo não apenas por ocasião da ocorrência de eventos contingentes, senão que permanentemente, por meio do estabelecimento de políticas públicas que visem a suprir as carências de determinada região ou camada da sociedade.

E o instrumento que permite ao Estado atingir de forma mais eficaz sua função redistributiva de recursos é a tributação.²³ Por meio dela, não apenas se garante que não sejam atingidos pela exação aqueles que não disponham de condições econômicas para fazer frente aos encargos tributários sem prejuízo de sua sobrevivência (ou, em outras palavras, que disponham tão somente do mínimo vital), como também se impõe uma incidência

proporcionalmente mais elevada àqueles que possuam maior capacidade de arcar com o ônus tributário.

Por meio da instituição de tributos voltados a finalidades específicas, outrossim, permite-se ao ente público atuar em áreas em que haja maior necessidade da presença estatal em favor dos mais necessitados, tais como a previdência, a assistência social e a saúde.

Denota-se, assim, que o princípio da solidariedade, a par de gerar direitos a benefícios estatais em favor dos mais necessitados, apresenta-se como um dever jurídico em relação àqueles dotados de capacidade contributiva.

2.6 Aplicação do Princípio da Solidariedade sobre as Contribuições Sociais: graduação da imposição fiscal em consonância com a capacidade contributiva

Conforme afirmado, a Constituição Federal de 1988 prescreve a existência de um Estado Democrático de Direito, o qual se legitima por meio da busca da redução das desigualdades sociais, visando a possibilitar o pleno exercício da cidadania. Aos cidadãos, então, pertence o poder, não ao Estado, que, no âmbito tributário, apresenta-se detentor de uma função, legitimada pela consonância com os valores prescritos na Carta Maior, os quais visam à realização da pessoa humana, detentora do poder soberano. Tal mudança de paradigma é bem retratada por Marco Aurélio Greco:

Na CF/88, o Estado surge como criatura da sociedade civil para que atue na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto constitucional. Vale dizer, o Estado é criado pela sociedade civil para servi-la.

Como tal, o Estado não está originariamente investido de poder; ao revés, a ele é originariamente atribuída uma função que se qualifica como atividade de busca de objetivos no interesse de outrem (a sociedade civil).²⁴

Com efeito, dentre os diversos âmbitos possíveis de aplicação da solidariedade, o tributário apresenta-se como aquele ramo do direito em que este princípio dispõe de condições de maior efetividade. Isso ocorre porque, ao contrário da grande maioria dos princípios que encartam valores relativos a direitos dos cidadãos, o princípio da solidariedade relaciona-se a deveres destes para com a sociedade como um todo, tendo o Estado, por titular do direito, de exigir sua efetivação.²⁵

É mister salientar que a aplicação do princípio da solidariedade na esfera tributária não acarreta uma ampliação do poder estatal de tributar, conclusão a que se chega apenas por meio de uma leitura da Constituição sob um viés liberal, não condizente com o texto constitucional vigente.

Não mais possuindo o Estado um poder tributário limitado pelas normas constitucionais, mas uma função legitimada pela observância dos princípios caros

à sociedade, encartados na Constituição, o princípio da solidariedade atuará como meio de se interpretar a forma de atuação dos tributos sobre os fatos concretos, delimitando seu âmbito de incidência.

Aplicando-se o princípio da solidariedade sobre os tributos, cumpre analisar-se quais seus efeitos sobre as contribuições sociais, em especial no que tange à graduação da imposição fiscal em atendimento à capacidade econômica dos contribuintes, já que, segundo leitura do art. 145, § 1º, da Constituição, o princípio da capacidade contributiva teria sua aplicação limitada aos impostos.

Conceitua-se a capacidade contributiva como a possibilidade de se instituir tributação progressivamente mais gravosa sobre determinados fatos jurídicos, quando apresentarem sinais de riqueza do contribuinte superiores a de outros contribuintes.²⁶

O princípio da capacidade contributiva encontrava-se já previsto na Constituição de 1946, aplicando-se, conforme prescrição expressa do art. 202, à totalidade dos tributos:

Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A Constituição de 1967 silenciou acerca do referido princípio, o que não impediu que fosse aplicado quando da instituição de tributos ou da interpretação das normas legais tributárias.²⁷ Sobrevinda a Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva voltou a constar expressamente do texto constitucional, em seu art. 145, § 1º.

À ocasião da promulgação da Constituição de 1988, o Brasil recentemente superava um período superior a vinte anos de ditadura militar, o qual apresentava, como uma de suas características marcantes, a prevalência do Poder Executivo sobre os demais poderes da República. Possivelmente em razão da intenção de frear os poderes do Executivo, optou-se, por ocasião da redação do art. 145, § 1º, por restringir o princípio da capacidade contributiva aos impostos, não o estendendo às demais espécies tributárias, como o fizera a Constituição de 1946.

Evitava-se, com isso, que, por meio de uma interpretação distorcida do sistema tributário, culminasse-se por estender o referido princípio a espécies tributárias que não se apresentam condizentes com sua aplicação, tais como as taxas e contribuições de melhoria, evitando que o Poder Executivo, com vistas ao incremento do Erário, culminasse por desnaturar tais tributos.

A partir da previsão constitucional de que os impostos sejam graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, a doutrina tradicional passou a defender a aplicação do princípio da capacidade contributiva exclusivamente em relação a tal espécie tributária, não podendo alcançar outros tributos, por ausência de previsão constitucional.²⁸

Fundamentou sua aplicação, outrossim, no princípio da igualdade, expressamente previsto no art. 150, II, da Constituição Federal, transformando-se em entendimento uníssono, a partir de então, que o princípio da isonomia autorizaria a tributar de forma igual os contribuintes em situação igual e de forma desigual, mais gravosa, os contribuintes que se encontrassem em situação desigual, apresentando sinais objetivos de riqueza superiores aos demais.

Ainda que não se possa afastar a relação existente entre o princípio da igualdade e o da capacidade contributiva, não há uma identidade completa, integral entre ambos. Pode-se dizer, com Luciano Amaro, que o princípio da capacidade contributiva "avizinha-se do princípio da igualdade",²⁹ mas não se constitui em sua expressão clara, como pretende a doutrina tradicional.

Isso se dá porque o princípio da igualdade, conforme previsto no art. 150, II da Constituição Federal (ou, de forma geral, no art. 5º, *caput*, da Constituição), limita-se a vedar o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Trata, pois, de uma relação horizontal, existente entre contribuintes em situação semelhante, nada dispondo acerca da relação vertical, entre contribuintes com diferente capacidade econômica.

Com muito maior coerência argumentativa, pode-se ligar o postulado da capacidade contributiva ao princípio da solidariedade que, constituindo um objetivo fundamental da República, deve permear a interpretação da totalidade das normas constitucionais, inclusive as tributárias.

Fundado no princípio da solidariedade, portanto, permite-se concluir que aqueles que apresentem maior capacidade econômica devam contribuir em maior proporção a favor do Estado. A justificativa da tributação desigual assume maior clareza e coerência quando fundada na solidariedade, que permite exigir-se esforços maiores daqueles dotados de maiores condições, em prol do bem comum.

É importante repisar, outrossim, que o princípio da capacidade contributiva encontra fundamento não apenas na solidariedade enquanto objetivo fundamental da República, mas também no próprio Estado Democrático de Direito. Com efeito, conforme já referido anteriormente, o Estado Democrático de Direito extrapola a concepção liberal de Estado, não se limitando a impor a submissão do Estado à lei e a resguardar do poder estatal os direitos fundamentais. Sem abrir mão dessas conquistas, impõe, por meio do elemento "democracia", uma atuação do Estado no sentido de propiciar o livre exercício da cidadania por todos, o que se dá por meio do oferecimento de condições materiais que permitam a todos viver com dignidade. Conforme sustenta Ernani Contipelli, o Estado supera a bipolarização existente entre os valores liberdade, defendido pelo Estado liberal, e igualdade, preconizado pelo Estado Social,³⁰ para buscar conferir condições de exercício de cidadania a todos.

Legitimando-se o poder estatal por meio da busca da realização dos valores sociais, para cuja consecução impõe-se a atuação no sentido de reduzirem-se as

desigualdades sociais, o princípio da solidariedade e, por consequência, o da capacidade contributiva, seu reflexo no campo tributário, acabam constituindo um desdobramento da própria adoção do modelo de Estado Democrático de Direito em solo brasileiro. Nesse sentido:

O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no § 1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros.³¹

Com efeito, o modelo de Estado Democrático de Direito, adotado expressamente no art. 1º, *caput*, da Constituição, demanda, para sua concretização, um agir estatal no sentido de reduzir-se as desigualdades, com o fito de se propiciar o exercício da cidadania. Sendo os tributos o melhor instrumento de que dispõe o Estado para esse desiderato, justifica-se a adoção do princípio da solidariedade sobre a totalidade dos tributos que, por sua natureza, permitam sua aplicação, sendo ele concretizado por meio do princípio da capacidade contributiva, que se apresenta como seu reflexo no âmbito tributário.

Por ser o princípio da solidariedade uma decorrência do Estado Democrático de Direito e por impor este a atuação positiva do Estado no sentido de busca do bem comum, o qual pressupõe a redução das desigualdades sociais, sem a qual se compromete a própria continuidade da sociedade como corpo unido, a doutrina tem paulatinamente fundamentado a capacidade contributiva no referido princípio, como se observa da doutrina de Marciano Seabra de Godói:

No Direito Constitucional-tributário contemporâneo de diversos países, consolidou-se uma terceira justificação da capacidade econômica: exatamente a que fundamenta dito princípio na *solidariedade social*. Na Alemanha, na Espanha e na Itália, os juristas e as Cortes Constitucionais compreendem a capacidade econômica como o parâmetro preferencial (mas não o exclusivo) para fazer atuar no Direito Tributário o princípio da igualdade, o que é visto como uma ‘projeção do princípio da solidariedade social sobre a repartição das cargas públicas’.³² (grifo do autor)

Encontrando o princípio da capacidade contributiva fundamento na solidariedade e no próprio Estado Democrático de Direito, aplicar-se-á, portanto, não apenas aos impostos, mas a todos os tributos que, por sua natureza, permitam a incidência de alíquotas progressivas, de acordo com a presença de critérios objetivos que permitam denotar a existência de maior riqueza do contribuinte.

A solidariedade, pois, justifica a incidência de tributos de forma progressiva, em razão da maior capacidade contributiva dos cidadãos, não apenas sobre os impostos, conforme expresso no art. 145, § 1º, da Constituição, mas sobre todos os tributos, observando-se se sua natureza apresenta-se condizente com a progressividade.

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal manifestou-se nesse sentido, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 573675/SC, cujo objeto era a constitucionalidade da instituição de Contribuição de Iluminação Pública sobre o consumo de energia elétrica pelos contribuintes. Extrai-se do voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski:

No mais, a despeito de o art. 145, par. 1º, da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há como negar que ele consubstancia uma limitação ao poder de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário.

É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, em sua inteireza, a todos os tributos. [...]

Como se sabe, existe certa dificuldade em aplicá-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõem uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação. Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela, como regra, encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições sociais previstas no art. 195, I, b e c, devidas pelo empregador.³³

Dentre os tributos, cumpre questionar-se se se aplica o princípio da capacidade contributiva sobre as contribuições sociais. Sabidamente, conforme já sedimentado no âmbito jurisprudencial, as contribuições sociais caracterizam-se como espécie tributária autônoma, diversa dos impostos e das taxas. Ainda que não se confundam com os impostos (relativamente aos quais a aplicação do princípio da capacidade contributiva é inquestionável, por força do art. 145, § 1º, da Constituição), já que possuem destinação constitucional expressa, o que é vedado àqueles, por força do art. 167, IV, da Constituição, assemelham-se a eles, uma vez que o tributo incide sobre os elementos materiais expressamente referidos pelo legislador constitucional, independentemente da existência de uma contraprestação estatal diretamente voltada ao contribuinte.

Diferenciando-se dos impostos unicamente no que tange a sua destinação constitucional, não são vislumbrados óbices à aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre as contribuições sociais.

Compulsando-se a legislação, denota-se que o próprio legislador reconhece a possibilidade de aplicação do princípio da solidariedade nas contribuições sociais. Com efeito, a Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei n. 8.212/91) estabelece, em seu art. 20, alíquotas progressivas de contribuição previdenciária incidentes sobre os salários de contribuição dos empregados segurados da Previdência Social, variando de 8% (oito décimos por cento) a 11% (onze décimos

por cento), conforme o montante do salário de contribuição. Trata-se, a toda evidência, de desdobramento do princípio da capacidade contributiva no âmbito das contribuições.

Deve-se salientar, outrossim, que, em oposição ao entendimento doutrinário tradicional, no sentido de que o princípio da capacidade contributiva limitar-se-ia ao âmbito dos impostos, a própria Constituição Federal estabelece, em seu art. 195, § 9º, a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas sobre as contribuições sociais previstas no inciso I do art. 195 do texto constitucional, a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

Ao outorgar competência ao legislador para instituir contribuições sociais com alíquotas progressivas³⁴ ou bases de cálculo diferenciadas, resta evidenciado que a Constituição Federal admite a progressividade dos referidos tributos.

Faz-se mister, entretanto, analisar-se detidamente o art. 195, § 9º, da Constituição Federal, a fim de se verificar se se coaduna com o princípio da solidariedade. Tal artigo autoriza o legislador ordinário a instituir contribuições sociais com bases de cálculo ou alíquotas diferenciadas em atenção à atividade econômica exercida pelo contribuinte, à utilização intensiva de mão-de-obra, ao porte da empresa ou à condição estrutural do mercado de trabalho.

Ocorre que, em atenção ao princípio da solidariedade, somente há que se falar na instituição de tributação progressiva sobre determinadas atividades ou situações fáticas, quando denotarem objetivamente a presença de uma maior capacidade econômica dos respectivos contribuintes, sob pena de infração ao princípio da isonomia tributária, constante do art. 150, II, da Constituição Federal, que veda a distinção de contribuintes em razão de elementos estranhos à sua capacidade econômica.

Impõe-se, pois, que o artigo constitucional em questão seja interpretado em conformidade com a Constituição Federal,³⁵ admitindo a progressividade de alíquotas em razão da atividade do contribuinte tão somente na hipótese em que tais atividades denotem objetivamente uma maior capacidade econômica do contribuinte.

Compulsando-se a jurisprudência da Suprema Corte brasileira, não parece ser a mais adequada à Constituição, portanto, a decisão prolatada por sua 2ª Turma que, em julgamento ao Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 528.160/SP, decidiu pela inexistência de afronta ao princípio da isonomia tributária na instituição de alíquotas mais elevadas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das instituições financeiras.

Em que pese referido acórdão tenha corretamente entendido que “a instituição de alíquotas diferenciadas da Contribuição sobre o Lucro Líquido não contraria o princípio constitucional da isonomia, desde que se observem os princípios da razoabilidade e da capacidade contributiva”, entendeu que as instituições financeiras, pela simples razão da atividade por elas exercida, dispõem de maior capacidade

contributiva, tendo, por consequência, decidido pela constitucionalidade do art. 2º da Lei n. 9.316/96, que instituiu alíquotas mais elevadas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das instituições financeiras.³⁶

Ora, é de conhecimento geral que as instituições financeiras, como regra, auferem altos rendimentos em sua atividade-fim. Instituem-se alíquotas maiores sobre seus lucros, entretanto, com base apenas na atividade por elas exercida, implicará se igualar todas as instituições financeiras em operação no país, independentemente de seu porte e de sua capacidade contributiva.

Como consequência, algumas instituições financeiras de pequeno porte, cujos resultados econômicos são inferiores aos de grandes empresas de outros ramos em atividade no país, terão alíquotas de CSLL superiores às que incidem sobre o lucro de tais empresas.

Como desdobramento do princípio da solidariedade em matéria tributária, portanto, é imperioso que, quando da aplicação do art. 195, § 9º da Constituição, seja analisado se, com os critérios constantes do referido artigo constitucional, há uma necessária maior capacidade contributiva do sujeito passivo da exação.

Ainda em atenção à aplicação da capacidade contributiva no âmbito tributário, como reflexo do princípio da solidariedade, deve-se ressaltar que, nas hipóteses em que o contribuinte não demonstre capacidade econômica de arcar com o pagamento de tributos, não incidirá tributação sobre o fato jurídico por ele praticado.³⁷

Trata-se, aqui, do que se poderia convencionar denominar de *solidariedade inversa*, e esta não fica a cargo do contribuinte, mas do restante da sociedade em relação àquele que não possa arcar com a tributação sem o comprometimento do mínimo necessário a sua subsistência digna.

Pode-se afirmar, pois, que, no âmbito da solidariedade, a capacidade contributiva encontra seu limite positivo na vedação ao confisco, não podendo atingir proporção tal que absorva a quase totalidade da riqueza produzida, e, no âmbito negativo, é limitada pelo princípio da dignidade da pessoa humana, não podendo atingir valores ou bens necessários à manutenção de uma condição de vida digna dos cidadãos.

A solidariedade inversa decorre do próprio modelo de Estado adotado pelo Brasil (Estado Democrático de Direito), em que o elemento democrático implica a existência do Estado em função do homem, e não o inverso. Buscando sua razão de ser nos cidadãos, não se pode admitir que o Estado retire deles suas condições básicas de sobrevivência por meio da tributação. Nesse sentido:

Se o princípio da capacidade contributiva constitui o norte que alumia o sistema tributário e sua adequada compreensão implica o direito/dever de contribuir conforme a efetiva possibilidade, nada parece mais lógico, óbvio e natural do que não se admitir a

exigência de tributos, nos casos em que capacidade contributiva não existe, preservando-se assim o mínimo existencial.³⁸

É inadmissível, portanto, dentre outros exemplos na seara tributária, a incidência de tributos sobre os bens componentes da cesta básica ou a incidência de Imposto de Renda sobre salários cujos valores apresentam-se suficientes tão somente (ou, em muitos casos, insuficientes) para fazerem frente às necessidades básicas dos cidadãos com saúde, educação e moradia, as quais são negadas pelo ente estatal.

No âmbito das contribuições sociais, igualmente, apresenta-se flagrantemente inconstitucional, por atentar contra o princípio da dignidade humana (e o princípio da solidariedade, no âmbito inverso), a atribuição, constante do art. 20 da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei n. 8.212/91), da alíquota de 8% (oito por cento) incidente sobre salários de contribuição inferiores ao salário mínimo, que, por sua própria designação, pretende constituir o valor mínimo necessário para que seu destinatário supra suas necessidades vitais e de sua família.

Como afirma Marciano Buffon, “o mínimo existencial é direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”.³⁹ Não apresentando o contribuinte condições econômicas mínimas de suportar a exação tributária, não apenas não deverá incidir a tributação sobre o fato jurídico por ele praticado, como também cumprirá ao Estado prestar-lhe a assistência material necessária a garantir sua sobrevivência digna.

3 CONCLUSÃO

A inserção do elemento político “democracia” no conceito de Estado de Direito, operado pelo art. 1º da Constituição Federal, tem implicações diretas no âmbito de relação do Estado com os cidadãos.

Tal elemento acarreta o dever do Estado de agir no sentido de promover condições para o exercício pleno da cidadania por todos os cidadãos. A atuação estatal, então, legitima-se a partir da busca da realização dos valores e princípios constitucionais.

Dentre esses princípios, ressalta-se o princípio da solidariedade, elevado pela Constituição à condição de objetivo fundamental da República. Tal princípio acarreta um dever em relação aos cidadãos de agir solidariamente em favor dos mais necessitados, conferindo-lhes condições materiais para que, superando um estado de vulnerabilidade econômica e social, possam exercer a cidadania em sua plenitude.

Como forma de dar efetividade ao princípio da solidariedade, assume especial relevo a tributação, por meio da qual o Estado obtém os recursos necessários a promover atos em função de uma melhor distribuição dos valores em prol dos mais necessitados.

Consequência da aplicação do princípio da solidariedade e do próprio conceito de Estado Democrático de Direito sobre as contribuições sociais será, dentre outras, a possibilidade de aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre tal espécie tributária.

Como efeito, as contribuições sociais deverão ter alíquotas diferenciadas em razão da capacidade econômica do contribuinte, afastando-se a concepção tradicional de que referido princípio aplicar-se-ia unicamente aos impostos. O art. 195, § 9º, da Constituição Federal, que autoriza a tributação progressiva em relação às contribuições sociais, deverá, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, ser interpretado com vistas a possibilitar tributação progressiva em razão dos elementos ali constantes (atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra, porte da empresa ou condição estrutural do mercado de trabalho) somente quando ditos elementos denotem objetivamente a existência de uma maior capacidade econômica do contribuinte.

Também, como efeito da aplicação do princípio da solidariedade sobre as contribuições sociais, não poderão ser tributados aqueles contribuintes desprovidos de capacidade contributiva (hipótese que se convencionou denominar de *solidariedade inversa*), cujos rendimentos bastem a sua própria subsistência e de sua família.

Como consequência, atenta contra a solidariedade a tributação incidente sobre itens componentes da cesta básica, sobre salários cujos valores apresentem-se suficientes unicamente para fazerem frente às necessidades básicas dos cidadãos ou, ainda, especificamente no âmbito das contribuições sociais, a imposição do tributo sobre salário de contribuição inferior ao salário mínimo.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BERGOGLIO, Jorge Mario. In: DOLINSKY, Sandra Martha (Trad.). **A solidariedade**: Jorge Mario, Abraham Skorka, Marcelo Figueroa. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BOBBIO, Norberto. In: NOGUEIRA, Marco Aurélio (Trad.). **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. 4. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1986.
- _____. In: PERINE, Marcelo (Trad.). **Qual democracia?**, São Paulo: Edições Loyola, 2010.
- BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

CHEVALLIER, Jacques. In: JUSTEN FILHO, Marçal (Trad.). **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. In: DAL POZZO, Antônio Araldo; DAL POZZO, Augusto Neves (Trad.). **O estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

COSTA, Pietro, ZOLO, Danilo (Org.). In: DASTOLI, Carlos Alberto (Trad.). **O estado de direito**: história, teoria, crítica. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

DWORKIN, Ronald. In: BOEIRA, Nelson (Trad.). **Levando os direitos a sério**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limitações da tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GALBRAITH, John Kenneth. In: SILVA, Maria Manuela Cardoso da (Trad.). **A anatomia do poder**. Lisboa: Edições 70, 2007.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. In: ALMEIDA FILHO, Agassiz (Trad.). **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GROSSI, Paolo. In: NEIRA, Manuel Martínez (Trad.). **Mitología jurídica de la modernidad**. Madrid: Trotta, 2003.

_____. In: DAL RI JÚNIOR, Arno (Trad.). **O direito entre o poder e o ordenamento**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

IGREJA CATÓLICA. Papa (1936: Francisco). *Evangelii gaudium: exortação apostólica sobre o anúncio do evangelho no mundo atual*. Roma, 24 nov. 2013. **Agência Ecclesia**. Disponível em: <<http://www.agencia.ecclesia.pt/dlds/bo/EVANGELIIGAUDIUMPapaFrancisco2013CEP.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2014.

KELSEN, Hans. In: MACHADO, João Baptista (Trad.). **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Poder, direito e estado: o direito administrativo em tempos de globalização**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SEN, Amartya. In: BOTTMAN, Denise; MENDES, Ricardo Doninelli (Trad.). **A idéia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

_____. **Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2.

TOURAINÉ, Alain. In: EDEL, Elia Ferreira (Trad.). **Crítica da modernidade**. 10. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2012.

-
- 1 Expressão cunhada por Aristóteles na obra "A Política", em contraposição à ideia defendida por Platão de um governo regido por sábios, defendida na obra "A República".
 - 2 CHEVALLIER, Jacques. In: DAL POZZO, Antônio Araldo; DAL POZZO, Augusto Neves (Trad.). **O estado de direito**. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 40.
 - 3 COSTA, Pietro, ZOLO, Danilo (Org.). In: DASTOLI, Carlos Alberto (Trad.). **O estado de direito: história, teoria, crítica**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 27.
 - 4 CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 100.
 - 5 BOBBIO, Norberto. In: PERINE, Marcelo (Trad.). **Qual democracia?**, São Paulo: Edições Loyola, 2010, p. 23.
 - 6 COSTA; ZOLO, op. cit., p. 90.
 - 7 *Ibid.*, p. 39.
 - 8 Jacques Chevallier expressa alusão à existência de uma comunidade política como pressuposto à democracia, caracterizando-se pelo fato de os indivíduos integrantes da comunidade reconhecerem-se e identificarem-se a partir de valores comuns. (CHEVALLIER, Jacques. In: JUSTEN FILHO, Marçal (Trad.). **O estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 196).

- 9 Nesse sentido, Norberto Bobbio afirma que, com o reconhecimento do sufrágio universal, a democracia converteu-se em uma democracia dos partidos de massa, cujo produto é o estado assistencial, a busca da redução das desigualdades, não sendo mais possível conter-se o Estado dentro dos limites pretendidos pela doutrina liberal, de garantia da ordem pública e aplicação da justiça. (BOBBIO, Norberto. In: NOGUEIRA, Marco Aurélio (Trad.). **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 4. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1986, p. 124).
- 10 SEN, Amartya. In: BOTTMAN, Denise; MENDES, Ricardo Doninelli (Trad.). **A idéia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 360.
- 11 GROSSI, Paolo In: DAL RI JÚNIOR, Arno (Trad.). **O direito entre o poder e o ordenamento**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 119.
- 12 COSTA; ZOLO, op. cit., p. 42.
- 13 A esta função do Estado de velar pelo bem-comum por meio do estabelecimento de regras que protejam certos interesses, visando a evitar a disparidade social e econômica e, por consequência, o rompimento da coesão estatal, Jacques Chevallier conceitua “Estado supervisor” (CHEVALLIER, 2009, op. cit., p. 69, grifo do autor).
- 14 Ressaltando a necessidade de a justiça comutativa ser acrescida a justiça distributiva, leciona Norberto Bobbio: “O princípio de justiça a que se vincula Mill é o do *neminem laedere*: ‘O único objetivo pelo qual se pode legitimamente exercer um poder sobre qualquer membro de uma comunidade civilizada, contra a sua vontade, é o de evitar danos aos outros’. Mas depois do *neminem laedere* vem, como sabem todos, o *suum cuique tribuere*. Comentando os *praecepta iuris* dos juristas romanos, já Leibniz (mas que coisa velha!) observava que o primeiro era suficiente para regular o *ius proprietatis*, mas que, para regular o *ius societatis*, era necessário também o segundo. Realmente, como pode uma sociedade manter-se unida sem um critério qualquer de justiça distributiva?” (BOBBIO, 1986, op. cit., p. 111).
- 15 Tal questão é corretamente abordada na exortação apostólica *Evangelii Gaudium* pelo Papa Francisco: ‘Enquanto os lucros de poucos crescem exponencialmente, os da maioria situam-se cada vez mais longe do bem-estar daquela minoria feliz. Tal desequilíbrio provém de ideologias que defendem a autonomia absoluta dos mercados e a especulação financeira. Por isso, negam o direito de controle dos Estados, encarregados de velar pela tutela do bem comum’. (IGREJA CATÓLICA. Papa (1936: Francisco). *Evangelii gaudium*: exortação apostólica sobre o anúncio do evangelho no mundo atual. Roma, 24 nov. 2013. **Agência Ecclesia**. Disponível em: <<http://www.agencia.ecclesia.pt/dlds/bo/EVANGELIIGAUDIUMPapaFrancisco2013CEP.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2014).
- 16 TOURAINE, Alain. In: EDEL, Elia Ferreira (Trad.). **Crítica da modernidade**. 10. ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2012, p. 348.
- 17 BOBBIO, 1986, op. cit., p. 31.
- 18 TOURAINE, op. cit., p. 369.
- 19 STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 229.
- 20 DWORKIN, Ronald. In: BOEIRA, Nelson (Trad.). **Levando os direitos a sério**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 41.
- 21 STRECK, op. cit., p. 305.
- 22 Esta é a lição sucinta, porém clara, do rabino Abraham Skorka: “O fim dessa sociedade vai ser perecer, não pode ter um futuro, vai se transformar em outra coisa; mas a sociedade que realmente não tem justiça social em seu seio – isso é o princípio básico da Torá – não tem futuro, não tem continuidade de vida, para ser mais preciso.” (BERGOGLIO, Jorge Mario. In: DOLINSKY, Sandra Martha (Trad.). **A solidariedade**: Jorge Mario, Abraham Skorka, Marcelo Figueroa. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 34).
- 23 Nesse sentido: CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 89.
- 24 GRECO, Marco Aurélio. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Do poder à função tributária**. Princípios e limitações da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v. 2, p. 174.
- 25 No sentido de constituir o tributo um dever fundamental relacionado à solidariedade, vide TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2, p. 181.
- 26 Conceituando o princípio da capacidade contributiva a partir de sua assimilação ao princípio da igualdade, vide CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 67.
- 27 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 136.

- 28 A título ilustrativo do entendimento doutrinário, vide CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 65.
- 29 AMARO, op. cit., p. 138.
- 30 CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 165.
- 31 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.
- 32 GODOI, Marciano Seabra de. GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.
- 33 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 573.675/SC. Recorrente: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Recorrido: Município de São José. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, 25 de março de 2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=593814>>. Acesso em: 10 abr. 2014.
- 34 Embora a norma sob comento disponha sobre alíquotas "diferenciadas", resta evidente que deve ser lida como "progressivas", já que a instituição de alíquotas "regressivas", tributando-se de forma proporcionalmente mais gravosa quem detém menor capacidade econômica, infringiria frontalmente o princípio da solidariedade e seu corolário no âmbito tributário, o princípio da capacidade contributiva.
- 35 José Joaquim Gomes Canotilho faz alusão ao "princípio da unidade da Constituição", que impõe que esta seja sempre interpretada como um todo, devendo as normas ser vistas como preceitos integrados em um sistema unitário de regras e princípios, o que afasta as aparentes antinomias entre elas (CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 226).
- 36 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 528.160/SP. Agravo: Banco Ficsa S.A. Agravada: União Federal. Relatora: Min. Carmen Lúcia. Brasília, 21 de maio de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3975822>>. Acesso em: 10 abr. 2014.
- 37 Ressalva-se, nessa situação, aqueles tributos que não possuem uma relação direta com a capacidade econômica do contribuinte, decorrendo de fatos alheios a ela. A título exemplificativo, se determinado contribuinte, mesmo sendo pobre, receba, a título de herança, um luxuoso imóvel em zona nobre da cidade, deverá arcar com o tributo incidente sobre a propriedade do bem (IPTU - Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), nem que, para fazer frente à tributação, precise desfazer-se do bem.
- 38 BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 184.
- 39 *Ibid.*, p. 182.

THE INCLUSION OF THE ELEMENT "DEMOCRACY" IN THE CONCEPT OF STATE OF LAW AND ITS EFFECT UPON THE PRINCIPLE OF SOLIDARITY IN THE SCOPE OF SOCIAL TAXATION

ABSTRACT

From the issue about the legal possibility that the scope of application of social contributions contained in the Constitution be interpreted from the principle of solidarity, shows how the insertion of the element named "democracy" to the concept of Law Democratic State brings about to the State the duty of promoting conditions for the full practice of citizenship by all citizens. The action of the State legitimates itself in the achievement

of constitutional values and principles. Among them stands out the principle of solidarity, raised up by the constitution as the fundamental aim of the Republic. Such principle imposes on part of the citizens the duty of acting with solidarity in behalf of the lesser ones to provide them material conditions that qualify them to become citizens in its full sense overcoming economic and social vulnerability. Elevated to the condition of fundamental principle of the Republic, the principle of solidarity perpasses the juridical tributary relations, conditioning the understanding of the different tributes in accordance to the essential characteristics of each kind of tribute. It applies essentially to social taxation which has its validity based on being assured as a social constitutional aim. From the analysis of such tributary type in consonancy to the principle of solidarity, it results in the applicability of the principle of the ability to pay upon it, which authorizes the progressive taxation when the taxpayer of the social contribution have greater ability to pay, and, likewise, will not authorize the incidence when not present any ability to pay (reverse solidarity).

Keywords: Law democratic state. Solidarity. Capacity of paying. Social taxation.

Submetido: 30 mar. 2015

Aprovado: 14 ago. 2015