

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

IVANETE REGOSO

**DEVER FUNDAMENTAL DE SOLIDARIEDADE SOCIAL
NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Orientador

PORTO ALEGRE
2010

IVANETE REGOSO

**DEVER FUNDAMENTAL DE SOLIDARIEDADE
SOCIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, na área de concentração Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

PORTO ALEGRE
2010

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

R343d	Regoso, Ivanete Dever fundamental de solidariedade social no direito tributário / Ivanete Regoso. – Porto Alegre, 2010. 000 f. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Faculdade de Direito. Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. 1. SOLIDARIEDADE (DIREITO TRIBUTÁRIO). 2. JUSTIÇA SOCIAL – NATUREZA FISCAL. 3. TRIBUTAÇÃO - RESPONSABILIDADE CIVIL. 4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. 5. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. I. Silveira, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. II. Título. CDD 341.39342
-------	---

**Ficha Catalográfica elaborada por
Nívea Bezerra Vasconcelos e Silva CRB 10/1255**

IVANETE REGOSO

**DEVER FUNDAMENTAL DE SOLIDARIEDADE
SOCIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito, na área de concentração Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado

Aprovada pela Banca Examinadora em 30 de março de 2010

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Examinador: Prof. Dr. Juarez Freitas

Examinador: Prof. Dr. Marciano Buffon

Cabe a todos aqueles que lidam com o Direito Tributário encontrar o ponto de equilíbrio, porque não podemos ler a Constituição pela metade; lê-la só pensando em solidariedade social seria cometer o mesmo erro daqueles que lêem a Constituição só pensando na liberdade individual; precisamos lê-la integralmente, porque é só pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e dos valores modificadores da solidariedade é que construiremos uma tributação efetivamente justa.

Marco Aurélio Greco

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, pelo inestimável apoio na orientação do presente trabalho, tendo contribuído imensamente na sua realização.

A todos os Professores do Programa de Pós-Graduação em Direito desta Universidade, pela oportunidade de aperfeiçoamento e pelo esforço despendido no ensino do Direito, sempre proporcionando a participação de todos no debate acadêmico, ao engrandecer, assim, o conhecimento.

A todos os funcionários da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, em especial, à Caren Andrea Klinger, pela eficiência e pelo apoio demonstrado no decorrer do Curso de Mestrado.

A todos os colegas do Programa de Pós-Graduação em Direito desta Universidade, pelo companheirismo vivenciado.

A todos os colegas do Grupo de Pesquisa Direitos Fundamentais do Contribuinte pela oportunidade de discussão e pelo aprofundamento de temas relevantes para o Direito Tributário, em especial, aos colegas Julio Link e Fábio Canazaro, pelo estímulo contínuo e pelo apoio incondicional.

A todos os colegas de escritório, especialmente, à minha amiga e sócia Cristiane do Canto, pela compreensão e pelo esforço despendido em prol da realização desta dissertação, sem os quais não teria obtido êxito na sua conclusão.

À minha família, em especial, à minha mãe e à minha irmã, pelo apoio e pelo carinho dedicado, tornando possível esta pesquisa.

A todos os meus amigos e amigas que entenderam a importância desta dissertação e que, de alguma forma, contribuíram para a sua realização.

RESUMO

O tema central do presente trabalho é a análise do dever fundamental de solidariedade social com relação ao Direito Tributário. Inicialmente, demonstrou-se a existência de um dever fundamental de solidariedade social extraído, de forma implícita, do Artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal, segundo o qual a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito, tendo como objetivo fundamental construir uma sociedade livre, justa e solidária. Após, com base na doutrina nacional e estrangeira, identificou-se que a justificção para a instituição de tributos não decorre de um Poder de Império, mas encontra fundamento na realização dos direitos fundamentais, legitimado pelo dever fundamental de solidariedade social, advindo do fato de o contribuinte pertencer a uma sociedade organizada, em que todos têm o dever de concorrer para as despesas públicas. Apurou-se que o dever fundamental de solidariedade social em relação aos tributos é interpretado de forma diversa, dependendo da existência ou não de destinação específica aos recursos arrecadados com a sua instituição. No caso dos impostos diretos, em que há vedação de destinação específica, a teor do Artigo 167, IV, da Constituição Federal de 1988, o dever fundamental de solidariedade social está associado ao fato de o cidadão pertencer a uma sociedade, tendo o dever de contribuir para todos os gastos públicos, respeitada a sua capacidade contributiva. Entretanto, com relação às contribuições, em que há previsão de destinação dos recursos arrecadados para um determinado grupo, aplica-se o dever fundamental de solidariedade social de grupo, que tem como base o fato de o contribuinte integrar o grupo eleito como responsável pelo pagamento da contribuição, revertendo-se essa arrecadação em benefício desse grupo. Assim, há uma redistribuição interna de recursos — única ressalva às contribuições de Seguridade Social —, que, por serem destinadas a toda a sociedade, serão, igualmente, financiadas por todos, na forma do Artigo 195, da Constituição Federal de 1988. Aplica-se, neste caso, o dever fundamental de solidariedade geral.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário – deveres fundamentais – direitos fundamentais - solidariedade social – impostos – contribuições.

ABSTRACT

This work's main subject is the analysis of the fundamental duty of social solidarity in relation to Tax Law. Initially, it demonstrates the existence of a fundamental duty of social solidarity implicitly deduced from art. 3, I, of the Brazilian Federal Constitution of 1988, according to which the Federal Republic of Brazil constitutes a Democratic State of Law, that has as its fundamental goal the building of a free, fair and amiable society. Next, based on national and foreign doctrine, it identifies that the grounds for introducing taxes do not follow from a Power of Empire, but rather from the realization of fundamental rights, acquiring its legitimacy from the fundamental duty of social solidarity, coming from the fact that the taxpayer belongs to an organized society, where it is everyone's duty to share in the public expenses. The thesis ascertains that the fundamental duty of social solidarity with relation to taxes is interpreted differently according to the existence – or lack – of a specific purpose to the resources collected with its institution. In the case of direct taxes, where assigning them to a specific purpose is forbidden, under art. 167, IV, of the 1988 Constitution, the fundamental duty of social solidarity is associated with the fact that the citizen belongs to a society, thus having the duty to contribute towards all public expenses, as long as his or her contributive capacity is respected. However, when it comes to contributions, where the assignment of the collected resources to a specific group is provided for, the fundamental duty of group social solidarity is applied, based on the fact that the taxpayer is part of the group chosen as responsible for the payment of such contribution. This turnover thus benefits that group, allowing for an internal redistribution of resources – except only for the social security contributions, which, in light of being destined to the whole of society, will be equally financed by all, as provided for in art. 195 of the 1988 Constitution. In this case the fundamental duty of general social solidarity applies.

KEYWORDS: Tax Law – Fundamental duties – Fundamental rights – Social solidarity – Taxes – Contributions.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO DEVER FUNDAMENTAL	13
1.1 Solidariedade social	13
1.1.1 Aspectos histórico-ideológicos	13
1.1.2 Evolução do pensamento jurídico-tributário	21
1.1.3 A solidariedade social na Constituição Federal de 1988	27
1.1.3.1 Solidariedade social como valor e como princípio fundamental	28
1.1.3.2 Solidariedade social como direito fundamental	34
1.2 Dever fundamental de solidariedade social	36
1.2.1 Deveres fundamentais	36
1.2.2 A definição do dever fundamental de solidariedade social	40
1.2.3 O dever fundamental de solidariedade social e o dever fundamental de pagar tributos	43
1.2.3.1 O dever fundamental de pagar tributos	43
1.2.3.2 Fundamento, limites e legitimação do dever fundamental de pagar tributos	47
2 O DEVER FUNDAMENTAL DE SOLIDARIEDADE SOCIAL APLICADO AOS IMPOSTOS DIRETOS	57
2.1 Extrafiscalidade e fiscalidade	57
2.2 Impostos diretos e o princípio da capacidade contributiva	63
2.3 O princípio da capacidade contributiva como limite de aplicação do dever fundamental de solidariedade	68
2.4 O princípio da capacidade contributiva no Sistema Constitucional Tributário Nacional	69
2.4.1 O princípio da capacidade contributiva como forma de concretização do princípio da igualdade em matéria tributária	75
2.4.2 Capacidade contributiva objetiva e subjetiva	83
2.4.3 Limites negativos	86
2.4.3.1 Mínimo vital	86
2.4.3.2 Não-confisco	94
2.4.4 Limites positivos	97
2.4.4.1 Universalidade	98
2.4.4.2 Generalidade	101
2.4.4.3 Progressividade	102
3 O DEVER FUNDAMENTAL DE SOLIDARIEDADE SOCIAL DE GRUPO APLICADO ÀS CONTRIBUIÇÕES	108
3.1 Classificação das contribuições	109
3.2 Dever fundamental de solidariedade social de grupo	113

3.3 Dever fundamental de solidariedade social e as contribuições de seguridade social	119
3.4 Análise da aplicação do dever fundamental de solidariedade de grupo pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça	122
3.4.1 A contribuição para o regime previdenciário público no entendimento do Supremo Tribunal Federal	123
3.4.2 A contribuição para o INCRA na interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça	125
3.4.3 A contribuição para o SEBRAE conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal	135
CONCLUSÃO	141
BIBLIOGRAFIA	148

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 3º, inciso I, afirma categoricamente que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito, tendo como objetivo fundamental primeiro construir uma sociedade livre, justa e solidária. Tal disposição constitucional demonstra claramente que a Solidariedade Social é um dos valores básicos fundamentais do atual Estado Democrático de Direito, ao lado da Liberdade e da Justiça. Assim, a instituição e a interpretação das normas jurídicas devem ser guiadas pela busca do equilíbrio entre esses valores.

De acordo com o que será desenvolvido no decorrer do presente trabalho, entendemos que a solidariedade social pode ser interpretada tanto como um valor fundante do ordenamento jurídico como um princípio que irradia o seu comando de otimização na criação e na interpretação das normas jurídicas, podendo, ainda, ser reconhecida como um direito e como um dever fundamental.

Nesta pesquisa, optou-se por estudar a solidariedade social no seu aspecto de dever fundamental aplicado ao Direito Tributário. Em primeiro lugar, pela escassez de estudos sobre o tema de deveres fundamentais, sempre relegados a um segundo plano em relação aos direitos fundamentais, objeto principal senão único de interesse da doutrina nacional. Entretanto, como é comum afirmar-se, não há direitos fundamentais sem os correspondentes deveres, uma vez que são estes últimos que financiarão o custo para a concretização dos primeiros, razão pela qual os deveres fundamentais merecem o devido destaque.

Em se tratando de Direito Tributário, destaca-se o dever fundamental de pagar tributos, já que estes são a fonte primária para a efetivação dos direitos fundamentais.

Atualmente, o fundamento do dever fundamental de pagar tributos não se encontra no simples exercício da soberania nacional, mas sim no fato de o indivíduo pertencer a uma sociedade organizada, em que todos têm o dever de concorrer para as despesas públicas, evidenciando-se, deste modo, a forte ligação entre o dever fundamental de pagar tributos e o dever fundamental de solidariedade social.

Apesar da relevância do tema, no Direito Tributário, a solidariedade social é pouco explorada pela doutrina que se atém basicamente ao estudo do conteúdo e dos efeitos do princípio da solidariedade social com relação às contribuições de Seguridade Social.

Todavia, após a redefinição das competências tributárias da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pela Constituição Federal de 1988, a União Federal vem gradativamente investindo maciçamente na instituição de contribuições, representando o grande incremento nas receitas públicas federais. A respeito disso, segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário — IBPT —, no ano de 2009, os tributos federais totalizaram 69,54% da carga tributária nacional, perfazendo os tributos estaduais, o percentual de 25,88%, e os tributos municipais, o percentual de 4,58%.¹

O grande problema que se apresenta, no entanto, é que algumas dessas contribuições, especialmente as contribuições de intervenção no domínio econômico, buscam na solidariedade social o apelo para a sua justificação, sob o fundamento de que toda a sociedade deve contribuir para o sustento dos gastos públicos. Entretanto, a aplicação do dever fundamental de solidariedade social não pode ser realizada sem a observância dos direitos fundamentais que a limitam, fato que demonstra a relevância e a atualidade do estudo do dever fundamental de solidariedade social no Direito Tributário.

Desta forma, este texto pretende buscar respostas para as seguintes indagações: 1) Existe um dever fundamental de solidariedade social em matéria tributária? Em caso positivo, 1.1) Qual é o seu conteúdo e quais são os limites de aplicação para os impostos

¹ Disponível em: < http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13854/186.pdf >. Acesso em: 15 mar. 2010.

diretos? 1.2) Qual é o seu conteúdo e quais são os limites de aplicação para as contribuições?

Pretende-se, desta forma, com o presente trabalho, sem a pretensão de esgotar a matéria, diante de sua complexibilidade, realizar a análise da existência ou não de um dever fundamental de solidariedade social no Direito Tributário, definindo-se o seu conteúdo, com apoio na doutrina nacional e estrangeira, especialmente, a doutrina italiana e espanhola, em que esse dever se encontra expresso nas suas Constituições. Após, serão estudados os limites para a aplicação desse dever fundamental, com relação aos impostos diretos e às contribuições, sempre se investigando a interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça ao tema.

Dentro desse contexto, o primeiro capítulo ocupar-se-á com a problemática central da existência ou não de um dever fundamental de solidariedade social, com a definição de seu conteúdo e com a sua aplicação com o dever fundamental de pagar impostos. Inicialmente será definido o que seja solidariedade social. Para tanto se apresentará a evolução dos aspectos históricos-ideológicos no qual esta última está inserida bem como a evolução do pensamento jurídico-tributário, passando-se à análise da interpretação da solidariedade conferida pela Constituição Federal de 1988, como valor, como princípio e como direito fundamental. Posteriormente, será analisado detidamente o conteúdo do dever fundamental de solidariedade social, começando-se com o estudo dos deveres fundamentais; após, para a definição de dever fundamental de solidariedade social, explorando a sua ligação com o dever fundamental de pagar tributos.

No segundo capítulo, tratar-se-á especificamente sobre o dever fundamental de solidariedade social aplicado aos impostos diretos, iniciando-se com a diferenciação entre tributos fiscais e extrafiscais. Segue-se a isso a análise detida do princípio da capacidade contributiva como limite de aplicação do dever fundamental de solidariedade em matéria de impostos diretos, através da análise do princípio da capacidade contributiva no Sistema Constitucional Tributário, além de sua aplicação como forma de concretização da igualdade em matéria tributária; distingue-se, ainda, entre a capacidade contributiva objetiva e subjetiva. Por fim, serão averiguados os limites negativos da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que impedem a tributação por ausência de

capacidade econômica, a saber, o mínimo vital e o não-confisco; também, os limites positivos, que devem ser observados a partir do momento em que se verifica a presença de capacidade contributiva: a universalidade, a generalidade e a progressividade.

No terceiro e último capítulo, analisar-se-á a aplicação do dever fundamental de solidariedade social às contribuições. Apresenta-se, de início, a classificação das contribuições; define-se, em seguida, o dever fundamental de solidariedade social de grupo, destacando-se a distinção entre o dever fundamental de solidariedade social aplicado aos impostos diretos e o dever fundamental de solidariedade social de grupo que rege as contribuições. Em ponto específico, tratar-se-á sobre a aplicação da solidariedade social com relação às contribuições de Seguridade Social. Ao final, será analisada a aplicação do dever fundamental de solidariedade social de grupo realizada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, através de três casos: a) a contribuição para o regime previdenciário público; b) a contribuição para o INCRA; c) a contribuição para o SEBRAE.

CONCLUSÃO

Após o estudo específico do dever fundamental de solidariedade social, constatou-se a extrema relevância desse tema para o Direito Tributário, especialmente como critério interpretativo para a validade da instituição de impostos diretos e contribuições, representando estas últimas uma das maiores problemáticas atuais em matéria tributária.

De fato, a solidariedade social marca a passagem de um Estado Liberal para um Estado Social, em que se busca superar a supremacia dos interesses individuais perante os interesses sociais. O fundamento da tributação não é mais o Poder do Soberano, mas sim os direitos fundamentais. Justifica-se, pois, a tributação no dever fundamental de solidariedade social, em que todos os cidadãos contribuem para o sustento do Estado, visando precipuamente à concretização dos direitos fundamentais e à Justiça Social, mediante a redistribuição de riquezas entre os membros da sociedade.

Vale referir agora que, na Constituição Federal de 1988, a solidariedade social está expressa no Artigo 3º, inciso I, apregoando como objetivo fundamental do nosso atual Estado Democrático de Direito a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Inere-se, deste modo, que a solidariedade social pode ser definida tanto como um *valor* fundante do atual modelo de Estado Democrático de Direito, representando um ideal a ser buscado pela sociedade brasileira, como um *princípio* fundamental que vincula e que orienta as atividades de criação e de interpretação das demais normas jurídicas. De igual forma, pode-se interpretar a solidariedade social como um *direito fundamental*, classificado pela maioria da doutrina como direito fundamental de terceira dimensão, chamados de direitos de solidariedade, caracterizando-se como direitos de titularidade coletiva ou difusa já que se destinam à proteção da coletividade. Por fim, a solidariedade social pode ser reconhecida como um *dever fundamental* imposto aos indivíduos em prol da sociedade, tal como o dever, previsto constitucionalmente, do proprietário de atender à função social da propriedade.

Especialmente com relação ao Direito Tributário, ao contrário da Constituição Italiana e da Constituição Espanhola, a Constituição Federal de 1988 não previu

expressamente o dever fundamental de pagar tributos. Todavia, através de uma interpretação tópico-sistemática dos dispositivos constitucionais, obtém-se, de forma implícita, a existência de um dever fundamental de pagar tributos.

Efetivamente, o Brasil é um Estado Fiscal, que tem nos tributos a sua fonte primária de recursos para custear os gastos públicos. Desta forma, o simples fato de a Constituição Federal de 1988 apresentar um extenso rol de direitos fundamentais que serão necessariamente implementados através de recursos públicos arrecadados com os tributos pressupõe a existência de um dever fundamental de pagar tributos, já que todo direito fundamental implica um custo para o Estado. Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 dispôs, de forma pormenorizada, sobre as competências tributárias, sobre os princípios tributários e sobre os limites ao poder de tributar, destinando capítulo específico ao Sistema Tributário Nacional. Portanto, se há um poder de tributar, disciplinado na Constituição Federal de 1988, por conseqüência lógica, há o dever correlato de pagar tributos.

Uma vez comprovada a existência de um dever fundamental de pagar tributos, demonstrou-se a superação, no Direito Tributário, da visão do tributo apenas como uma forma compulsória de transferência de riqueza privada para o Estado. Atualmente, os direitos fundamentais são o *fundamento* do dever fundamental de pagar tributos porque é através dos recursos advindos do pagamento destes últimos que o Estado poderá efetivar aqueles direitos. Sem a arrecadação fiscal, o Estado não tem capacidade financeira para suportar os custos para o cumprimento da sua obrigação constitucional. Dentro desse contexto, considerando-se que o princípio da dignidade da pessoa humana é o valor guia constitucional, esse é, em última análise, o principal fundamento do dever fundamental de pagar tributos.

Se, por um lado, os direitos fundamentais são o fundamento último do dever fundamental de pagar tributos, de outro lado, esses mesmos direitos fundamentais constituem o *limite* para a aplicação do dever fundamental de pagar tributos. Sem sombra de dúvida, o Estado não está livre no exercício de sua soberania fiscal: ao exercer a sua competência tributária, deve observar as garantias individuais estabelecidas na Constituição Federal, especialmente, o princípio da capacidade tributária que exige a

observância do princípio da dignidade da pessoa humana, visto que a capacidade contributiva implica a proteção do mínimo vital, afastando-se, assim, uma tributação acima da capacidade contributiva.

A *legitimação* do dever de pagar tributos é encontrada no dever fundamental de solidariedade social, consubstanciada no fato de que todos os membros que integram uma sociedade organizada têm a obrigação de contribuir para o seu financiamento. Assim, considerando-se que em um Estado Democrático e de Direito é função estatal garantir o atendimento das necessidades mínimas de cada cidadão, é legítimo o dever de todos contribuírem para o financiamento dessas ações públicas, promovendo, desta forma, a redistribuição de riquezas e a Justiça Social.

Apesar de a nossa Constituição Federal de 1988 não ter estabelecido expressamente esse dever de solidariedade, tal dever pode ser extraído do Artigo 3º, inciso I, da referida Constituição, que consagra como objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito instituído *construir uma sociedade livre, justa e solidária*. Construir uma sociedade solidária significa atribuir à sociedade deveres, principalmente a obrigação de compartilhar, de dividir. Está inclusa nessa idéia a redistribuição de riquezas, pois só assim se alcançarão os outros objetivos fundamentais de uma sociedade livre e justa. Todavia, o dever fundamental de solidariedade social não pode ser imposto de forma ilimitada: a sua aplicação deve ser realizada em estrita observância aos demais direitos fundamentais.

Nos tributos extrafiscais instituídos, visando, precipuamente, à concretização de determinado direito social, político ou econômico garantido constitucionalmente, é visível a influência do princípio da solidariedade social. Entretanto, não é toda e qualquer finalidade extrafiscal que pode ser utilizada pelo constituinte ou pelo legislador como objetivo para instituir tributos ou para reduzir a carga tributária — apenas aquelas finalidades extrafiscais fundadas nos preceitos constitucionais. Nos tributos fiscais, criados com o objetivo primordial de arrecadar recursos para financiar os gastos públicos, há a influência da solidariedade social, porém, não como princípio, mas através do dever fundamental de solidariedade social.

Atualmente, o fundamento da capacidade contributiva não é mais o quanto de benefício é prestado pelo Estado: o fundamento está no fato de o cidadão pertencer a um Estado minimamente organizado. Surge, assim, o dever fundamental de solidariedade social em que todos devem concorrer para o financiamento das despesas públicas, dever esse, porém, limitado à capacidade econômica de cada indivíduo. Mais do que nunca, o dever fundamental de solidariedade aplicado aos impostos diretos deve ser entendido como o dever de todos os indivíduos de uma dada sociedade civil de contribuir para os gastos públicos, respeitado o limite de suas capacidades contributivas.

O princípio da capacidade contributiva é a forma de concretização do princípio da igualdade no Direito Tributário, haja vista que, a teor do Artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, a capacidade contributiva é o fator de discriminação aceitável para a diferenciação entre os contribuintes. Vale recordar aqui que a capacidade contributiva *objetiva* obriga o legislador ordinário, ao eleger as hipóteses de incidências tributárias, de ater-se tão-somente aos fatos que representem manifestações objetivas de riqueza. Por sua vez, a capacidade contributiva *subjetiva* exige que a repartição da carga tributária se realize da forma mais igualitária possível entre os contribuintes; para tanto, todos os contribuintes devem participar de modo isonômico para os gastos públicos.

A expressão máxima do princípio da capacidade contributiva, que concretiza o princípio da igualdade, é traduzida pelo dever fundamental de solidariedade social que obriga todos a contribuírem para as despesas públicas. Impõe, de um lado, que aqueles que detenham maiores riquezas contribuam mais; de outro lado, que aqueles que não possuam condições mínimas de existência, além de serem isentos de contribuir, recebam o devido auxílio público — o Estado cumpre, deste modo, com o seu papel de redistribuidor de riquezas.

Em contrapartida, verificou-se que a aplicação do dever fundamental de solidariedade social acaba restringindo o direito à propriedade e à liberdade, porque exige a transferência de parcela da renda e do patrimônio particular para a esfera pública. Contudo, essa restrição deve ser realizada de forma a não atingir o núcleo essencial desses direitos, a ponto de privar totalmente o particular de sua propriedade ou de sua

liberdade, sob pena de caracterizar confisco, vedado pelo Artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Por força do critério da universalidade, todas as manifestações econômicas relevantes, positivas e negativas, devem ser consideradas para fins de tributação. Certamente, a observância do critério da universalidade na instituição dos impostos diretos é o corolário lógico do princípio da capacidade contributiva, ancorado no princípio da igualdade, uma vez que a desconsideração de algum elemento que influa negativamente na base de cálculo do tributo ou a tributação fragmentada do patrimônio, sem a devida consideração da variação patrimonial global, pode levar à tributação de uma não-renda, ferindo, desta maneira, o princípio da capacidade contributiva.

O critério da generalidade, por sua vez, é decorrência direta do princípio constitucional tributário da isonomia, previsto no inciso II do Art. 150 da CF/88, vedando a instituição de tratamento diferenciado em função da ocupação profissional ou a denominação jurídica dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos.

Por fim, o regime progressivo de tributação, em que se requer a aplicação de alíquotas tanto mais elevadas quanto maior a base de cálculo do imposto, é consequência direta do dever fundamental de solidariedade social, visto que o tributo progressivo afasta a idéia de correlação entre o valor pago pelos tributos e a contraprestação direta ou indevida a cargo do Estado.

No caso dos impostos diretos, o princípio da capacidade contributiva é um dos principais critérios para uma justa tributação. Todavia, essa interpretação não se aplica às contribuições que possuem regime jurídico diferenciado dos impostos. Em se tratando de contribuições, ao contrário dos impostos, os recursos por aquelas arrecadados possuem destinação vinculada às finalidades previstas, na Constituição ou na lei, para a qual foram criadas. Desta forma, as contribuições são guiadas pelo dever fundamental de solidariedade de grupo, justificando-se a sua instituição não no fato de o sujeito passivo integrar a sociedade em geral, mas sim por pertencer a um determinado grupo que, de alguma forma, direta ou indiretamente, está vinculado à destinação específica atribuída aos recursos arrecadados com a sua instituição.

As contribuições integram o regime constitucional tributário, na forma do Artigo 149, da Constituição Federal de 1988. Analisando-se as disposições constitucionais aplicáveis à espécie, observamos que, para a realização satisfatória de uma classificação dos tributos, além do critério do fato imponible, devemos adotar: a) a existência ou não de destinação legal para o produto da arrecadação; b) a previsão ou não da restituição do valor da exação. Desta forma, as contribuições podem ser definidas como de destinação específica e sem previsão de restituição do valor cobrado, divididas em: *sociais*, subdivididas em sociais gerais e de Seguridade Social, de *intervenção no domínio econômico e corporativas*.

Ainda, as contribuições encontram justificação para a sua exigência no dever fundamental de solidariedade social de grupo, que surge do fato de o contribuinte integrar determinados grupos homogêneos, eleitos pelo legislador, em função de características sociais, econômicas ou profissionais comuns, para serem os destinatários do produto arrecadado com a referida contribuição, proporcionando-se, assim, uma redistribuição interna de recursos. Dentro desse contexto, não se pode exigir o pagamento de contribuição de sujeito passivo que não integre o grupo social, econômico ou profissional para o qual será destinado o produto da arrecadação da contribuição instituída, porque é necessário existir uma correlação entre o grupo ao qual o contribuinte pertence e o benefício almejado com a instituição da contribuição — benefício esse que não representa uma vantagem direta ao sujeito passivo, mas sim um benefício a ser revertido em favor do grupo.

A única exceção à aplicação do dever fundamental de solidariedade social de grupo às contribuições, por expressa disposição do Artigo 195 da Constituição Federal, são as contribuições de Seguridade Social que serão financiadas por toda a sociedade, aplicando-se a estas últimas o princípio da cobertura universal, previsto no Artigo 194, parágrafo único, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Ao analisarmos a interpretação conferida pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça ao dever fundamental de solidariedade social, verificamos que, em alguns casos, não houve diferenciação entre o dever fundamental de solidariedade social aplicável aos impostos — que utiliza como critério de validação o

princípio da capacidade contributiva — e o dever fundamental de solidariedade social de grupo, que rege as contribuições, à exceção das contribuições de Seguridade Social. Em se tratando deste último aspecto, é necessária a identificação de um determinado setor social, econômico ou profissional que será o destinatário do produto resultante da arrecadação com a instituição da contribuição, justificando-se, assim, a diferenciação na escolha dos sujeitos passivos que arcarão com o custo da exação.

Especialmente, no caso da contribuição para o INCRA, em que todas as empresas urbanas e rurais foram consideradas contribuintes dessa exação, sob o argumento de que os objetivos perseguidos por essa contribuição afetam toda a sociedade, observamos que o dever fundamental de solidariedade social foi utilizado como argumento retórico, para justificar a exigência dessa contribuição, com base na existência de um suposto benefício para toda a coletividade. Todavia, conforme restou demonstrado, o dever de contribuir para os gastos públicos gerais (ou seja, aqueles que revertem para toda a sociedade) é efetuado através da instituição de impostos, tributo sem destinação específica, por expressa vedação constitucional, razão pela qual é o instrumento adequado para a concretização dos direitos fundamentais para toda a coletividade, especialmente para promover as condições mínimas de uma vida digna para todos os cidadãos, princípio basilar do atual Estado Democrático e de Direito no qual estamos inseridos.

A aplicação do dever fundamental de solidariedade social, em sua forma genérica, como fundamento para a exigência de contribuições, deixa entrever a ânsia do Estado em obter recursos para financiar os direitos fundamentais dos cidadãos, reconhecidamente ampliados na Constituição Federal de 1988. Entretanto, a busca pela eficácia de alguns desses direitos fundamentais não pode ser motivo de malferimento de outros direitos previstos constitucionalmente. A partir da análise da Constituição Federal de 1988, demonstramos que os impostos diretos e as contribuições possuem características distintas que os diferenciam, fato que não pode ser ignorado pelo Estado no seu afã arrecadatório. Deste modo, o dever fundamental de solidariedade social no Direito Tributário não pode ser interpretado de forma isolada, mas sim ao lado dos demais princípios e dos direitos fundamentais que informam a tributação.