

# TRIBUTAÇÃO E ALOCAÇÃO DE RECURSOS ORÇAMENTÁRIOS CONSIDERANDO-SE A SOLIDARIEDADE SOCIAL<sup>1</sup>

Melina Carla de Souza Britto<sup>2</sup>

Resumo: Este trabalho demonstra o valor fundante da solidariedade social no exercício da participação popular. Ela permite a redução das desigualdades sociais e a concretização dos direitos fundamentais através da contribuição tributária. O tributo é muito mais do que uma mera obrigação legal de pagar, é um dever solidário de contribuir para que a sociedade se desenvolva de maneira a promover direitos iguais a todos (é, de modo geral, uma maneira de efetivar o Estado Democrático de Direito). Para o desenvolvimento do tema, utilizou-se do método dedutivo de pesquisa, doutrina e artigos acadêmicos. Na parte inicial do trabalho, esclarece-se como que este Estado irá operar a arrecadação e a redistribuição das riquezas de modo promover os direitos fundamentais constitucionalmente garantidos. Estuda-se o que se entende por “justiça fiscal”. Por fim, evidencia-se a importância do princípio da solidariedade que serve como justificção da própria tributação como meio de distribuir renda, almejando alcançar os objetivos fundamentais da Constituição.

Palavras-Chave: Tributação; Redistribuição de recursos; Justiça fiscal; Solidariedade social.

---

<sup>1</sup> Adaptação do artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário – Curso de Pós-Graduação e Extensão em Direito Tributário da Universidade Anhanguera – Uniderp, em 2014.

<sup>2</sup> Mestranda em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PPGD-PUCPR). Pós-Graduada em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera – Uniderp e em Direito Público pelo Centro Universitário de Maringá. Advogada.

**Abstract:** This paper assesses the founding value of social solidarity in the exercise of popular participation. By definition, social solidarity allows the reduction of social inequalities and the realization of fundamental rights via tax contribution. Much more than a mere legal obligation to pay, taxes are a duty of solidarity to contribute to the development of society in a way that promotes equal rights for everyone, turning it into a practical approach for promoting democracy in a State based on the rule of law. Throughout this work, a deductive rationale was followed to analyze both doctrine and academic articles. First, the paper clarifies that the State will operate the collection and redistribution of wealth to promote the fundamental rights, which is constitutionally guaranteed. Furthermore, the paper appraises what is meant by "fiscal justice." Finally, the paper highlights the importance of the principle of solidarity that serves as a justification of taxation itself as a means of distributing income, aiming to achieve the fundamental objectives of the Constitution.

**Keywords:** Taxation; Redistribution of resources; Fiscal justice; Social solidarity.

## INTRODUÇÃO



tema a ser tratado no trabalho diz respeito à tributação e à alocação de recursos orçamentários estatais com o fim de efetivar direitos constitucionalmente garantidos (tal como o direito à igualdade e à dignidade humana), evidenciando-se, desta forma, o caráter social do Direito Tributário.

Partir-se-á da premissa de que toda atuação da Administração Pública demanda despesas. Aqueles direitos que exigem apenas uma conduta de abstenção evidentemente são menos onerosos (direitos de primeira geração, direitos de liberdade negativa, que exigem abstenção estatal, vez que limitam a atuação

do Estado em relação ao cidadão). Por outro lado, ocorre que os direitos sociais (tais quais previstos no art. 6º da Constituição Federal), por demandarem uma prestação positiva (direitos de segunda geração, de liberdade positiva, caracterizando-se como direitos dos cidadãos em exigirem prestação estatal para sua proteção), requerem um maior dispêndio de recursos para sua concretude.

Para arcar com essas despesas, o Estado impõe tributos que serão arrecadados de uma maneira a respeitar a capacidade contributiva do cidadão. Desta maneira, no primeiro capítulo do trabalho buscar-se-á esclarecer de maneira breve como que o Estado irá operar a arrecadação e a redistribuição das riquezas de modo promover os direitos fundamentais constitucionalmente garantidos.

Pretender-se-á esclarecer também que além de um Estado democrático e de direito, faz-se necessário um Estado Fiscal, ou seja, o Estado necessita de meios (recursos) para realizar os objetivos com os quais se comprometeu. Mais ainda, buscar-se-á evidenciar a visão de que a tributação, tal como aponta Paulo Caliendo, é um “instrumento para alcançar a justiça e não um mecanismo a ser utilizado para opressão de manutenção da desigualdade social”.<sup>3</sup>

Estudar-se-á também, de maneira breve, o que se entende por “justiça fiscal” e como que ela atinge o Direito Tributário. Nesse contexto, buscar-se-á evidenciar a importância do princípio da solidariedade (destacado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 no artigo 3º, inciso I) que serve, muitas vezes, como justificção da própria tributação como meio de distribuir renda, almejando alcançar os objetivos fundamentais da Constituição.

Desta forma, pretender-se-á esclarecer e debater o princípio da solidariedade no âmbito fiscal, levando-se em conta os

---

<sup>3</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 132.

demais princípios do Direito Tributário, tal como o da capacidade contributiva e o dever fundamental de pagar tributo.

Outrossim, convém esclarecer que para o desenvolvimento deste trabalho, será utilizado o método dedutivo, com utilização de pesquisa bibliográfica, tal como doutrinária e artigos acadêmicos.

A importância deste trabalho se justifica ao pensar sobre a tributação como um instrumento para o desenvolvimento de uma sociedade organizada.

## 1 O ESTADO FISCAL, A TRIBUTAÇÃO E A REDISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS

### 1.1 O QUE SE ENTENDE POR ESTADO FISCAL

Historicamente, tem-se que o Estado é fruto da evolução da sociedade e que com o tempo tornou-se um instrumento para buscar o bem comum. Em outras palavras, a sociedade, com o passar dos anos, outorgou poderes para o Estado. Hoje, além de poderes, o Estado também tem deveres, quais sejam, buscar o interesse comum.

A Constituição brasileira de 1988 caracteriza-se por assegurar como valores supremos de uma sociedade fraterna e pluralista o exercício de direitos sociais e individuais, a liberdade, a igualdade, a justiça a segurança, o bem-estar e o desenvolvimento. Vê-se que o Estado é o principal instrumento de efetivação de direitos fundamentais constitucionalmente garantidos. É por intermédio dessa Constituição que se consagra o Estado Democrático de Direito.

Diante do problema da efetividade dos direitos garantidos nessa Constituição, emergiu o modelo de Estado Fiscal, por meio do qual, o Estado, valendo-se de seus próprios recursos, arcaria com as necessidades públicas.

O autor Marco Aurélio Greco em seu livro

“Solidariedade Social e Tributação” delinea as características básicas do Estado Fiscal, no sentido de que, se uma sociedade almeja um Estado que não seja proprietário de todos os bens, “de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento”, e se, além disso, deseja que esse mesmo Estado faça algo, de alguma outra origem deverá surgir o dinheiro para financiar tal atividade estatal que não seja a mera exploração do seu próprio patrimônio. Ou seja, o financiamento da atividade estatal virá da tributação, e daí “falar-se em ‘Estado fiscal’ como aquele que, para subsistir, necessita de tributos”.<sup>4</sup>

Nesse sentido também é que se fala em “cidadania fiscal” que, de acordo com José Casalta Nabais, está relacionada à ideia de Estado balizado por limites jurídicos-constitucionais.

Uma cidadania que, embora de um lado, implique que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida de sua capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.<sup>5</sup>

Não há como negar que todos os direitos têm seus custos, de menor ou maior potencial ofensivo ao Estado. Assim, cabe ao Estado arrecadar recursos para pôr em prática o que garantiu constitucionalmente. Para arrecadar receitas, exige-se compulsoriamente do cidadão o pagamento de tributos, tal como o imposto, que é uma instituição política essencial para a concretização da *ratio essendi* estatal.

## 1.2 A RELAÇÃO ENTRE JUSTIÇA E DIREITO – A IDEIA DE EQUIDADE E DE “JUSTIÇA FISCAL”

---

<sup>4</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 182.

<sup>5</sup> NABAIS, José Cabalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 134.

A ideia de justiça está ligada de forma intrínseca ao Direito. No que tange às “fases” das teorias de justiça, podemos afirmar que existem as teorias clássicas, dispostas por Aristóteles, Jeremy Bentham e Emmanuel Kant, por exemplo, uma fase intermediária, liderada por Hans Kelsen, e teorias modernas da justiça, apresentadas por John Rawls, Buchanan, Ronald Dworkin e Amartya Sen. Dentre os teóricos modernos, John Rawls buscou desenvolver uma teoria ético-política da justiça.<sup>6</sup>

Na sua linha de raciocínio, como explica Samantha Corrêa, John Rawls defende a manutenção do “pluralismo razoável” dentro da sociedade que seria essencial à caracterização da democracia e, afirma que, a sociedade pressupõe a aceitação de ideias fundamentais (“elementos constitucionais essenciais”), ideias essas que concretizariam o poder coercitivo do Estado como legítimo.<sup>7</sup>

Dentro da sua concepção de justiça como equidade, o autor aponta um modelo liberal que tem como fundamento um contrato social, através do qual os princípios de justiça mais razoáveis seriam decorrentes de comum acordo entre as pessoas em condições equitativas – resumindo, firmar-se-ia um termo equitativo de cooperação social.<sup>8</sup>

De acordo com o John Rawls, existiriam dois princípios básicos de justiça. O primeiro, de que toda pessoa tem direito a uma estrutura de liberdades básicas. O segundo, que as desigualdades sócio-econômicas devem se referir a posições aceitáveis a todos e beneficiar ao máximo os menos favorecidos.<sup>9</sup> Segundo ele, o princípio da justiça está inserido na ideia de que as liberdades devem ter um valor equitativo:

---

<sup>6</sup> CORRÊA, Samantha. Fundamentos éticos da tributação. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 89, jun. 2011. Disponível em: [http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9728&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9728&revista_caderno=26). Acesso em: 2 abr. 2019.

<sup>7</sup> *Id.*

<sup>8</sup> *Id.*

<sup>9</sup> *Id.*

o valor das liberdades políticas para todos os cidadãos, seja qual for sua posição social ou econômica, dever ser aproximadamente igual, ou pelo menos suficientemente igual, no sentido de que todos tenham oportunidade equitativa de assumir um cargo público e influenciar o resultado de decisões políticas.<sup>10</sup>

Além disso, segundo sua concepção, “as desigualdades na distribuição de renda e riquezas somente serão justas se melhorarem as expectativas dos menos favorecidos”.<sup>11</sup> É nesse sentido que se deve empregar ao Direito Tributário brasileiro a teoria da justiça como equidade e os princípios básicos da justiça expostos por John Rawls. Ou seja, deve-se direcionar o estudo da matéria tributária à ideia de justiça fiscal perseguindo-se determinados fins e valores sociais.<sup>12</sup>

Segundo o autor Benedito Ferreira deve-se compreender como prática da justiça fiscal a equidade e a honestidade. A equidade deve ser levada em conta no “repartir dos gravames de maneira justa, proporcionalmente à capacidade de cada um, observando, assim, a chamada, ‘igualdade natural’”.<sup>13</sup> Já a honestidade, deve ser observada quando da “aplicação das receitas, destinadas ao bem comum, na ordem inversa da arrecadação, visando atender a cada um, segundo as suas necessidades”.<sup>14</sup>

A justiça fiscal também pode ser observada como uma dimensão da justiça política. Ela oferece um melhor mecanismo de justiça distributiva, tendo destaque para a interpretação dada ao princípio da capacidade contributiva e da redistribuição de recursos.

Tratar da justa distribuição do ônus tributário e da justa

---

<sup>10</sup> RAWLS, John apud GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 150.

<sup>11</sup> *Ibid.* p. 151.

<sup>12</sup> CORRÊA, Samantha. *Op. cit.*

<sup>13</sup> FERREIRA, Benedito apud ROSSO, Paulo Sérgio. *Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro*. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia – Unibrasil*, vol. 5, 2009. ISSN 1982-0496. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/231/224>. Acesso em: 29 mar. 2019. p. 5.

<sup>14</sup> *Id.*

redistribuição dos recursos está intrinsecamente relacionado à ideia de “justiça fiscal”, que por sua vez, abrange a justiça tributária, orçamentária e financeira propriamente dita.<sup>15</sup> Nesses termos, como afirma Paulo Sérgio Rosso, “o princípio da solidariedade vale-se e depende da chamada justiça fiscal”.<sup>16</sup>

### 1.3 EXPLICANDO A (RE)DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS POR INTERMÉDIO DA TRIBUTAÇÃO

Levando em consideração que é pela redistribuição de riquezas que a solidariedade se opera, ficando o Estado obrigado a atuar dando celeridade e eficiência à essa redistribuição, enquadra-se a noção de justiça fiscal. Tal concepção de justiça, como observado acima, reflete diretamente no Direito Tributário.<sup>17</sup>

Os tributos, que devem ser analisados conjuntamente com a justiça fiscal, são os recursos arrecadados com o fim de financiar as atividades do Estado. Este, que tem o poder de tributar, tem também o dever de alocar os recursos arrecadados da melhor maneira possível visando cumprir com os objetivos estabelecidos na Constituição.

A redistribuição dessas riquezas arrecadadas deve ser feita com o fim de efetivar direitos, como a dignidade da pessoa humana, inerentes à noção de justiça. A tributação, como afirma Paulo Caliendo, “significa o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários à realização dos valores da liberdade e da igualdade”.<sup>18</sup> Ela é “um instrumento para alcançar a justiça e não de um mecanismo a ser utilizado para opressão e manutenção da desigualdade social”.<sup>19</sup>

O sistema de redistribuição de recursos abrange: o

---

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo apud ROSSO, Paulo Sérgio. *Op. cit.* p. 5.

<sup>16</sup> ROSSO, Paulo Sérgio. *Op. cit.* p. 5.

<sup>17</sup> PIRES, Manuel apud ROSSO, Paulo Sérgio. *Op. cit.* p. 6.

<sup>18</sup> CALIENDO, Paulo. *Op. cit.* p. 132.

<sup>19</sup> *Id.*



sistema arrecadatório (realizado por meio da tributação), o sistema financeiro (responsável por dispor como tais recursos arrecadados por meio de tributos serão canalizados (alocados) dentro do Estado) e o sistema distribuidor (responsável por dispor a maneira que aqueles recursos retornarão à sociedade).

No Brasil, a arrecadação é baseada, principalmente, nos impostos, que são espécies tributárias não correlacionadas a uma atuação estatal específica. Isto porque, entende-se o Estado brasileiro como um Estado fiscal, onde o pagamento de impostos é um dever do cidadão, mas em contrapartida, é um dever do Estado assegurar direitos e informar a destinação dos recursos recolhidos. Esses recursos são fundamentais para promover o crescimento econômico e o desenvolvimento social do País. O imposto é o meio pelo qual se efetiva o financiamento do Estado.

Levando em consideração a ideia de alocação desses recursos arrecadados por intermédio dos impostos, aponta-se a distinção que o autor Ricardo Lobo Torres faz entre os princípios da distribuição e da redistribuição de rendas. Para ele, o princípio da redistribuição de rendas “leva em conta simultaneamente as vertentes da receita e da despesa, ao fito de transferir renda dos mais ricos para os pobres e miseráveis. Opera sob a consideração da justiça por transferência, particular subprincípio da justiça distributiva”.<sup>20</sup> No que diz respeito ao princípio da distribuição de rendas, este se direciona para a tributação de acordo com a capacidade do contribuinte e sua justiça, deixando de lado as transferências.<sup>21</sup> Assim, é possível observar que o sistema tributário e orçamentário está incluso no sistema redistributivo que é, dentre outras, uma das principais funções do Estado.<sup>22</sup>

O Estado brasileiro opera de acordo com tais princípios, atendendo aos ditames da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da solidariedade tributária,

---

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo apud ROSSO, Paulo Sérgio. *Op. cit.* p. 3.

<sup>21</sup> *Id.*

<sup>22</sup> ROSSO, Paulo Sérgio. *Op. cit.* p. 3.

redistribuindo estrategicamente recursos escassos por intermédio da tributação (do imposto, principalmente).

## 2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E A SOLIDARIEDADE SOCIAL NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

### 2.1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS (“SOCIEDADE PLURAL”)

Os tributos são uma manifestação do poder de império estatal, isto porque impõem à sociedade o dever de contribuir para a atividade financeira da Administração Pública. Esse dever de contribuir, sob o ponto de vista do princípio da capacidade contributiva e da solidariedade social, é visto como um dever de cidadania. E com isso, questiona-se o que seria um valor justo de contribuição e de que maneira isso deve ser redistribuído para a sociedade como um todo.

A solidariedade social implica em deixar de lado a ideia de individualidade de quem contribui, passando a dar importância ao enfoque do coletivo, onde pagar tributos é uma obrigação que está vinculada à noção de um dever solidário para com o outro.

O dever fundamental de pagar tributos envolve também, no âmbito tributário, a noção de “conferir condições equivalentes de capacidade econômica, garantindo que todos contribuam nas mesmas medidas e em razão de suas posses”.<sup>23</sup>

Com relação ao dever fundamental de solidariedade social, sua principal previsão está contida no art. 3º, inciso I, da

---

<sup>23</sup> BONOMO, Carla. A Eficácia da Capacidade Contributiva e a Justiça Social. *Revista da Direito Público*. Londrina, v. 4, n. 2, p. 29-42. maio/ago. 2009. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rcrt=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.uel.br%2Fprevistas%2Ffuel%2Findex.php%2Fdireito-pub%2Farticle%2Fdownload%2F10751%2F9403&ei=J3jJU66WHNemyATZio-KoBw&usg=AFQjCNFytPBCITrVE-heBdw3PA97z3P6JA&bvm=bv.71198958,d.aWw>. Acesso em: 14 jul. 2014. p. 4.

Constituição brasileira de 1988, que discorre sobre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Além disso, também está previsto um dever fundamental de pagar tributos, que, conforme estudado acima, está intimamente ligado ao que se entende por Estado Fiscal.

A tributação, sob o ponto de vista deste dever, pode ser analisada como uma ação necessária ao bom funcionamento estatal. Isto porque, o poder de tributar estatal e o dever do contribuinte de pagar esses tributos são meios pelos quais se busca a concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição.

A esse respeito, leciona Casalta Nabais, que o imposto “não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos”. Em suas palavras, o imposto deve ser entendido como “o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”.<sup>24</sup>

Apesar da tributação ser a principal fonte de recursos utilizados pelo Estado para se manter, para efetivar direitos fundamentais e realizar políticas públicas, faz-se mister que sua aplicação se dê dentro da legitimidade estatal. Com isso, destaca-se a importância do controle sobre orçamento e sobre as políticas públicas, que serve como garantia de que a utilização dos recursos arrecadados seja efetivamente direcionada aos fins constitucionalmente estabelecidos.

Como se sabe, um dos objetivos deste trabalho é destacar que a tributação não é simplesmente a expressão do poder do Estado, mas sim é um meio para que se realize valores constitucionalmente consagrados. Assim, é evidente que, dentro de uma sociedade democrática, a redistribuição de recursos faz-se necessária e é tida como método de minimizar as desigualdades sociais. Daí o papel da solidariedade na prestação de tributos,

---

<sup>24</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 185.

levando em conta a justiça distributiva.

Vê-se a influência da “justiça fiscal” da tributação também dentro do Direito Tributário quando se trata de princípios, tais como o da igualdade, o da capacidade contributiva etc.

Ainda, em se tratando de Direito Tributário, é importante notar que se classificam os tributos em vinculados (p.e., as taxas) e não vinculados (p.e., os impostos). A ideia de redistribuição de riquezas é mais evidente no caso dos tributos não vinculados, pois é aqui que os impostos servirão como principal meio de custear os gastos públicos.

Destarte, a Constituição brasileira de 1988 trata de maneira pormenorizada o poder de tributar e pressupõe um dever de pagar tributos, vez que é evidente que direitos fundamentais serão implementados através dos recursos públicos arrecadados com os tributos. Desta forma, o pagamento de tributos é um verdadeiro dever fundamental do cidadão.

Gize-se, o Estado não está livre no exercício de sua soberania fiscal, pois ao exercer sua competência tributária (o poder de criar e cobrar tributos), deve observar as garantias individuais estabelecidas na Constituição, tal como, o princípio da capacidade contributiva, que protege o mínimo vital. A legitimação do dever de pagar tributos está no dever fundamental de solidariedade social, que nada mais é do que a obrigação dos membros de uma sociedade organizada de contribuir para o seu financiamento e subsistência, promovendo e garantindo o atendimento a necessidades mínimas, a redistribuição dos recursos e a justiça social.

## 2.2 A SOLIDARIEDADE SOCIAL E AS POLÍTICAS PÚBLICAS

Papel importante tem o princípio da solidariedade que serve, muitas vezes, de justificação da própria tributação como meio de redistribuir renda, almejando alcançar os objetivos

fundamentais da Constituição. A solidariedade à que a Constituição brasileira trata é a genérica, que se refere à sociedade como um todo. É por força desta solidariedade genérica que se conclui que cabe a cada cidadão dar a sua contribuição de modo a financiar o “Estado Social e Tributário de Direito”.<sup>25</sup>

À título de curiosidade, convém destacar que, historicamente, a Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 já previa uma espécie de solidariedade em seu artigo 13, quando dispunha que “para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma *contribuição comum*, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades” (grifo nosso).

Segundo J. L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, o princípio da solidariedade social implica,

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

<sup>26</sup>

A solidariedade social, no âmbito do Direito Tributário moderno, está intimamente ligada à noção de cidadania, e serve como legitimação do poder de tributar, que por sua vez deixa de ser visto como mera imposição, “para alcançar patamares de mecanismo de realização das políticas públicas”.<sup>27</sup>

Destaca-se que política pública idônea é aquela que é adequada ao fim a que se propõe, e também é necessária, ou seja, atinge de forma mais amena a liberdade dos demais indivíduos, vale dizer, é a que apresenta melhor relação custo-benefício.

---

<sup>25</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 60.

<sup>26</sup> SANCHES, J. L. SALDANHA; GAMA, João Taborda da. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 91.

<sup>27</sup> LEAL, Marcello. O Dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade. In: *Jusbrasil*. Disponível em: <http://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111748489/o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-corolario-do-dever-de-solidariedade>. Acesso em: 29 set. 2014.

Nesse sentido, Maria Paula Dallari Bucci entende que a expressão política pública designa a “coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados”.<sup>28</sup>

Ana Paula de Barcellos observa que a obtenção de receita pelo Estado foi devidamente regulamentada constitucionalmente, sendo que foram estabelecidos limites ao poder de tributar. Se o poder de tributar apresenta um limite à obtenção de recursos financeiros, também é uma limitação à realização de despesas. Ressalta ela que

Se é assim, e se os meios financeiros não são ilimitados, os recursos disponíveis deverão ser aplicados prioritariamente no atendimento dos fins considerados essenciais pela Constituição, até que eles sejam realizados. Os recursos remanescentes haverão de ser destinados de acordo com as opções políticas que a deliberação democrática apurar em cada momento. No caso brasileiro, a essa conclusão se chega igualmente em decorrência de um conjunto de compromissos internacionais assumidos formalmente. Com efeito, o Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, a Convenção Internacional sobre direito das crianças e também o Pacto de São José de Costa Rica obrigam os Estados signatários a investirem o máximo dos recursos disponíveis na promoção dos direitos previstos em seus textos.<sup>29</sup>

Assim, a Constituição determina, além do limite formal advindo da obrigação de se criar um plano orçamentário para o dispêndio de recursos, limites materiais, correspondentes à necessidade, como afirma Ana Carolina Lopes Olsen, a obrigação “de se destinar recursos públicos para os objetivos e prioridades nela estipulados – os quais são frutos de uma decisão política e

---

<sup>28</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. As políticas públicas e o direito administrativo. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/198/r133-10.PDF?sequence=4>. Acesso em: 17 abr. 2019. p. 91.

<sup>29</sup> BARCELLOS, Ana Paula de apud OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Direitos fundamentais sociais*: efetividade frente à reserva do possível. Curitiba: Juruá, 2008. p. 209.

eticamente material assumida pelo povo representado na Constituinte”.<sup>30</sup>

A ideia de solidariedade, que é um “princípio de valor constitucional” (com grande valor axiológico e jurídico), “leva a perguntar o porque se pagam tributos, porque deve existir uma lealdade fiscal”, daí a sua fundamental importância.<sup>31</sup>

Merecem destaque as conclusões expostas por Cláudia Sacchetto, que ao discorrer sobre solidariedade social e tributação, dispõe que

- 1 – Sem a proteção fornecida pela comunidade, com o dinheiro público fruto dos tributos, os direitos, todos os direitos, pessoais e patrimoniais, restariam no papel. [...].
- 2 – Garantir um direito significa, de fato, distribuir recursos.
- 3 – [...] todos aqueles que têm direitos, e todos são titulares de direitos – são obrigados à solidariedade e à solidariedade fiscal.
- 4 – A solidariedade gera direitos e direitos geram solidariedade.<sup>32</sup>

A solidariedade, nesse aspecto, serve-se da chamada “justiça fiscal”, estudada anteriormente, que é a distribuição justa do ônus de pagar tributos (dever fundamental de pagar tributos – o contribuinte efetivamente contribui para a manutenção dos gastos do Estado na exata medida de sua capacidade contributiva) e a redistribuição justa dos recursos arrecadados.

Sob essa ótica, todos somos portadores de direitos que só são garantidos porque sustentados por deveres, que nem sempre são distribuídos de maneira igualitária a todos (levando em conta o princípio da capacidade contributiva). A efetivação de direitos só ocorre, portanto, porque há a arrecadação de tributos que, por fim, são fonte quase exclusiva de rendas do Estado.

Os direitos sociais concebem-se como direitos a prestações cujo titular passivo é o Estado. Todavia, para satisfazer as demandas prestacionais dos cidadãos, o Estado impõe, de forma

---

<sup>30</sup> OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Op. cit.* p. 208.

<sup>31</sup> SACCHETTO, Cláudia. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 13.

<sup>32</sup> *Ibid.* p. 36.

autoritária e coativa, o pagamento de tributos para atender aos encargos sociais. Portanto, quem acaba pagando, não é o Estado, mas sim, o cidadão, que contribui coercitivamente.<sup>33</sup>

Destaca-se o caráter de socialidade (e impessoalidade) nessa relação, visto que, não é sempre aquele que contribui, o beneficiário das prestações, sendo estas de poder estritamente estatal, que possui uma estrutura unilateral dos serviços públicos.<sup>34</sup>

Acerca da solidariedade, o autor Douglas Yamashita, afirma que o Estado Democrática de Direito consiste, basicamente, na persecução da segurança social (bem-estar social e assistência social) e também da “justiça fiscal [...] que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável [...]”.<sup>35</sup>

Segundo o Ricardo Lobo Torres, ao analisar o princípio da capacidade contributiva juntamente o da solidariedade, hoje é comum procurar-se justificar o princípio da capacidade contributiva pelas ideias de solidariedade ou fraternidade. Afirma ele que

a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. Não é causa jurídica da incidência dos impostos, mas *sua justificativa ético jurídica*.<sup>36</sup>

Ao passo em que se observam limitações do poder estatal tributante, previstas no ordenamento jurídico brasileiro, vê-se,

---

<sup>33</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estudos sobre direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2008. p. 102.

<sup>34</sup> *Loc. cit.*

<sup>35</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 59.

<sup>36</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). *Op. cit.* p. 200.



como já exposto nesse trabalho, obrigações por parte do indivíduo, como, por exemplo, o dever fundamental de pagar impostos. Nesse diapasão, o imposto “deve ser entendido como uma contribuição do cidadão para o financiamento das políticas públicas orientando-se também o Direito Tributário por valores constitucionais”.<sup>37</sup> Klaus Tipke e Douglas Yashamita, citados por Roberto Camargo da Silva, afirmam que

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é um Direito técnico de conteúdo qualquer, mas um ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade.<sup>38</sup>

Entretanto, o que acontece, no caso brasileiro, é uma má vontade dos poderes públicos na realização dos direitos fundamentais, quando, na verdade, a questão econômica da prestação deveria sempre ser investigada na alocação de verbas para determinado fim. Deve-se levar com conta nisso tudo o orçamento estatal, que representa o plano de ação governamental<sup>39</sup>, determinando os fins e os objetivos e definindo os custos das atividades propostas e os parâmetros de comparação entre o previsto e o executado.<sup>40</sup> Como é sabido, o sistema estatal regula-se por meio de políticas orçamentárias e planos plurianuais, que delimitam as despesas realizadas pelos poderes públicos, vez que, seus recursos são limitados.

O planejamento orçamentário referente a direitos

---

<sup>37</sup> SILVA, Roberto Camargo da. *Não cumulatividade constitucional do ICMS*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011. p. 55.

<sup>38</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas apud SILVA, Roberto Camargo da. *Op. cit.* p. 55.

<sup>39</sup> NASCIMENTO, Carlos Valder. *Curso de direito financeiro*. Rio de Janeiro: Foyense, 1999. p. 65-66.

<sup>40</sup> SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 19.

fundamentais é dever político, servindo para arrecadar recursos da sociedade e alocá-los de acordo com as necessidades públicas positivadas no ordenamento jurídico, de tal forma que, “no confronto dos ingressos e gastos públicos, o Estado tenha condições financeiras de solver suas dívidas”.<sup>41</sup> Sandoval A. da Silva entende que

Uma vez definidos os critérios e as medidas do sistema de custos, dispor-se-á de um excelente instrumento de controle para verificar o grau de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos programas de governo, bem como para determinar os custos necessário concernentes às atividades e aos projetos planejados, para fins de controle do que já foi executado e para fins de novo planejamento.<sup>42</sup>

Deste modo, evidencia-se que a solidariedade é essencial no Estado Democrático de Direito, tanto no que diz respeito ao âmbito tributário, qual seja, distribuição de riquezas, quanto no Direito como um todo, visto que deve estar presente no conceito de cidadania.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

É sabido que o Estado Social necessita, para subsistir, de vultosos recursos públicos, e que, em face de dificuldades macro-econômicas, governos adotam medidas de contenção de gastos, como decisões de sobrevivência do próprio Estado.

O ordenamento jurídico brasileiro consagra o que é socialmente desejável e estabelece ideais a serem perseguidos.

Todos os direitos, negativos ou positivos, demandam recursos públicos, que estes são arrecadados pelo Estado através de tributos. Essa arrecadação, que gira em torno dos princípios do Direito Tributário, tem como destaque a capacidade contributiva, o dever fundamental de pagar tributos e o dever do

---

<sup>41</sup> SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011. p. 154.

<sup>42</sup> *Ibid.* p. 143.

cidadão de contribuir para uma sociedade mais justa e igualitária – desta forma, buscando-se alcançar a “justiça fiscal”.

A tributação é mais do que mero dever de pagar tributos, servindo como instrumento para efetivação de direitos. É através do Estado fiscal que buscou-se evidenciar a tributação como o principal instrumento de financiamento do próprio Estado. E mais que isso, o tributo passou a ser visto como chave para realização de direitos e garantias instaladas na Constituição brasileira de 1988, promovendo o Estado Democrático de Direito.



## REFERÊNCIAS

- BONOMO, Carla. A Eficácia da Capacidade Contributiva e a Justiça Social. *Revista da Direito Público*. Londrina, v. 4, n. 2, p. 29-42. maio/ago. 2009. Disponível em: <http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.uel.br%2Frevistas%2Fuel%2Findex.php%2Fdireito-pub%2Farticle%2Fdownload%2F10751%2F9403&ei=J3jJU66WHNemyATZio-KoBw&usg=AFQjCNFytPBCITrVE-heBdw3PA97z3P6JA&bvm=bv.71198958,d.aWw>. Acesso em: 14 jul. 2014.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. As políticas públicas e o direito administrativo. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, a. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/198/r133-10.PDF?sequence=4>. Acesso em: 17 abr. 2019.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier,

2009.

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estudos sobre direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2008.
- CORRÊA, Samantha. Fundamentos éticos da tributação. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 89, jun. 2011. Disponível em: [http://ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9728&revista\\_caderno=26](http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9728&revista_caderno=26). Acesso em: 2 abr. 2019.
- GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- LEAL, Marcello. O Dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade. In: *Jusbrasil*. Disponível em: <http://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/111748489/o-dever-fundamental-de-pagar-impostos-como-corolario-do-dever-de-solidariedade>. Acesso em: 29 set. 2014.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NASCIMENTO, Carlos Valder. *Curso de direito financeiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Direitos fundamentais sociais: efetividade frente à reserva do possível*. Curitiba: Juruá, 2008.
- ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia – Unibrasil*, vol. 5, 2009. ISSN 1982-0496. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/231/224>. Acesso em: 29 mar. 2019.
- SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- SILVA, Roberto Camargo da. *Não cumulatividade*

*constitucional do ICMS*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011.

SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.