

ALÉM DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A SOLIDARIEDADE COMO JUSTIFICATIVA PARA A FUNDAMENTALIDADE DO DEVER DE PAGAR IMPOSTOS NA ARGUMENTAÇÃO DO STF

BEYOND CONTRIBUTION CAPACITY: SOLIDARITY AS JUSTIFICATION FOR THE FUNDAMENTALITY OF THE DUTY TO PAY TAXES IN THE STF'S ARGUMENTATION

Artigo recebido em 17/05/2023

Artigo aceito em 19/06/2023

Artigo publicado em 23/10/2023

Caio Neno Silva Cavalcante

Advogado. Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília – Linha de Pesquisa de Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento. Coordenador Adjunto do IDDT - Projeto de Pesquisa em Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Bacharel em Engenharia de Controle e Automação pela Universidade de Brasília (UnB). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1050873114423810>. Orcid: <http://orcid.org/0000-0001-5075-1249>. E-mail: caionsc@gmail.com.

Cleucio Santos Nunes

Advogado. Doutor em Direito do Estado, Constituição e Justiça pela Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Católica de Santos (UniSantos). Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Mestrado no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Professor da Graduação em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Fundador e Coordenador do IDDT - Projeto de Pesquisa em Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0492520459540614>. Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-2826-103X>. E-mail: cleuciosnunes@gmail.com.

RESUMO: O conceito de dever fundamental de pagar impostos vem começando a aparecer em decisões do STF, contudo, nestas, verifica-se que o caráter de fundamentalidade tem pouco aprofundamento teórico. O dever em questão vem sendo utilizado de maneira acessória, se apoiando, frequentemente, em argumentos de autoridade e atendo-se a justificações que já vêm sendo superadas pela doutrina. Nesse sentido, o presente trabalho busca, por meio da análise da doutrina pelo método hipotético-dedutivo e de pesquisas não-exaustivas na jurisprudência do STF, prover argumentos adicionais que visem demonstrar a fundamentalidade deste dever, com esteio no conceito de solidariedade. Para tanto, traça-se um panorama histórico que busca demonstrar como a solidariedade se relacionou com a capacidade contributiva ao longo da história da tributação ocidental e, atualmente, parece estar se movendo para além dele, passando a ser considerada, paralelamente, como princípio, no campo deontológico, e como valor, no campo axiológico. Por fim, com base nesta perspectiva dúplice, apresenta-se uma proposta de argumentação pela fundamentalidade do dever de pagar impostos, a ser utilizada tanto como fundamento decisório nas Cortes pátrias, quanto como justificação ética para a melhoria do

sistema tributário, com foco na realização do objetivo fundamental da República Brasileira de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

PALAVRAS-CHAVE: Dever fundamental de pagar impostos. Solidariedade. Princípio. Valor. Capacidade contributiva.

ABSTRACT: The concept of fundamental duty to pay taxes has started to appear in Brazilian Supreme Court (STF) decisions, however, in these, it seems like the fundamentality aspect has little theoretical depth. The duty in question has been used in an accessory way, often relying on authoritative arguments, and sticking to justifications that have already been surpassed by the doctrine. In this sense, the present work seeks, through the analysis of the doctrine by way of the hypothetical-deductive method and non-exhaustive research in the jurisprudence of the STF, to provide additional arguments that aim to demonstrate the fundamentality of this duty, with support in the concept of solidarity. To this end, a historical panorama is drawn up to demonstrate how solidarity has been related to the idea of contribution capacity throughout the history of western taxation and, currently, it seems to be moving beyond it, starting to be considered, at the same time, as a principle, in the deontological field, and as a value, in the axiological field. Finally, based on this dual perspective, a proposal is presented to argue on behalf of the fundamentality of the duty to pay taxes, to be used both as a decision-making basis in the Brazilian Courts and as an ethical justification for the improvement of the tax system, focusing on carrying out the Brazilian Republic's fundamental objective of building a free, fair and solidary society.

KEYWORDS: Fundamental duty to pay taxes. Solidarity. Principle. Value. Contribution capacity.

1 INTRODUÇÃO

O conceito de fundamentabilidade é, em geral, associado aos direitos, e lhes confere especial dignidade e proteção, tanto em sentido formal, quanto em sentido material. A fundamentabilidade formal é aquela que resulta da incorporação escrita, textual, dos dispositivos no texto constitucional. Por outro lado, a fundamentabilidade material resulta da

substância do Direito e insinua que o conteúdo dos direitos fundamentais deriva dos princípios constitucionais estruturantes de uma sociedade¹.

Em paralelo, de acordo com José Casalta Nabais, os direitos fundamentais têm uma face oculta, na forma dos custos dos direitos em sentido amplo, também chamados de deveres: uma espécie de responsabilidade comunitária “que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada no estado (moderno), o que faz dos indivíduos verdadeiras pessoas, ou seja, membros ao mesmo tempo livres e responsáveis por sua comunidade”². Assim, “afirmar que um direito tem um certo custo é confessar que temos de renunciar a algo para adquiri-lo ou garanti-lo”³. No campo jurídico, esta consideração dos custos dos direitos, aparece como porta de entrada para a utilização do dever de pagar impostos como argumento em decisões judiciais em matéria tributária. Isso porque, para proporcionar direitos fundamentais, um Estado Democrático de Direito necessita de fontes de receita e, dentro dos atuais modelos governativos da sociedade ocidental, os tributos constituem a mais significativa destas fontes⁴.

Observa-se, no entanto, que a argumentação efetivamente utilizada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quanto a este tema, o aborda, como se demonstrará, de forma incompleta, priorizando argumentos de autoridade e relegando o dever de pagar impostos – ainda que, pelo menos em tese, entendido como fundamental – a uma condição de fundamentação decisória acessória. Nesse sentido, o objetivo deste artigo é tecer considerações a respeito de novos caminhos para o conceito de solidariedade tributária, tanto no campo deontológico (solidariedade como princípio), quanto sob uma perspectiva axiológica (solidariedade como valor), associada ao objetivo da República positivado no art. 3º, I, da Constituição Federal do Brasil (CF/88), de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, demonstrando suas possíveis implicações sobre a justificação teórica do dever fundamental de pagar impostos no âmbito da jurisprudência brasileira, com foco nos precedentes do STF.

Para tanto, se desenvolve, inicialmente, revisão de literatura acerca do caráter de fundamentalidade de direitos e deveres. Especificamente em matéria tributária, aborda-se, em seguida, a evolução do conceito de “limitações constitucionais ao poder de tributar”, que vem

¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 378-379; BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Malheiros, 25ª ed. revista e atualizada, 2010, p. 560.

² NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, ano 3, n. 2, p. 9-30, mai. 2015, p. 28.

³ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. Nova York, Estados Unidos: W. W. Norton & Company, 2019. Traduzido por CIPOLLA, Marcelo Brandão. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 13.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1ª ed., 2011, p. 15.

passando, modernamente, a ser referido como “direitos fundamentais dos contribuintes”. Posteriormente, procede-se à análise dos posicionamentos do STF, do desenvolvimento do Estado Fiscal e dos resultados de estudos empíricos realizados por outros pesquisadores para compreender quais justificativas os Tribunais Superiores brasileiros vêm utilizando como base teórica para a consideração da fundamentalidade do dever de pagar impostos.

Por último, sob a luz da diferenciação entre as dimensões deontológica e axiológica dos conceitos, bem como da abordagem doutrinária da solidariedade como um valor, intenta-se desenvolver uma argumentação teórica mais profunda – a ser, possivelmente, aproveitada pelos Tribunais pátrios – a justificar o caráter de fundamentalidade do dever de pagar impostos como argumento válido em decisões judiciais em matéria tributária.

2 FUNDAMENTALIDADE DE DIREITOS E DEVERES, JURISPRUDÊNCIA DO STF E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Comparativamente aos direitos, os deveres fundamentais têm sido pouco abordados pela doutrina⁵. No plano constitucional, todavia, direitos e deveres estão no mesmo patamar. Vale ressaltar que os deveres constituem figura jurídica autônoma, independente dos direitos. Vigora, portanto, o princípio da assinalagmaticidade ou da assimetria entre direitos e deveres. Não há necessidade de se existir uma correspondência direta entre um dever e um direito, no entanto, isso não afasta a possibilidade da existência de deveres conexos com direitos. Contudo, mesmo quando há tal correlação, não se pode dizer que os deveres constituem, necessariamente, limites ou restrições aos direitos⁶. Assim, parece ser necessária uma formalização um pouco mais rigorosa da definição de fundamentalidade.

Descobrir características básicas dos direitos fundamentais não constitui, somente, preocupação acadêmica, visto que pode ser importante para a solução de casos concretos. Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco, no entanto, apontam que o catálogo de direitos fundamentais se avolumou de tal maneira no momento histórico atual que seu rol não tende mais à homogeneidade, dificultando uma conceituação material ampla. Nesse sentido, como tentativa de solução do problema, os autores destacam a obra do jurista português Vieira de

⁵ RODRÍGUEZ, Virgilio Ruiz. Derechos humanos y deberes. **En-claves del pensamiento**. Ciudad de México: Universidad Iberoamericana, año V, n. 10, jul./dez. 2011, p. 94

⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 532-535.

Andrade, para quem o ponto característico que definiria um direito fundamental seria a intenção de explicitar o princípio da dignidade da pessoa humana⁷.

Luís Roberto Barroso, por sua vez, aponta que a dignidade humana e os direitos fundamentais são duas faces de uma mesma moeda. A face da dignidade humana seria voltada para a Filosofia, visto que “expressa os valores morais que singularizam todas as pessoas, tornando-as merecedoras de igual respeito e consideração”. A face dos direitos fundamentais, por sua vez, seria voltada para o Direito, que representaria uma fusão entre o conteúdo moral e o poder de coerção do Direito⁸. Na mesma toada, José Afonso da Silva compreende a fundamentalidade de um direito como uma indicação “de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive”⁹.

Assim, parece possível definir, de maneira simples, então, que os direitos fundamentais são aqueles que realizam a ideia de dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, Valadão e Ziembowicz afirmam que o Brasil se assentou como um Estado Democrático de Direito, “fundado constitucionalmente em valores voltados, em essência, para a proteção e para a promoção da dignidade da pessoa humana (como núcleo essencial dos direitos fundamentais)”¹⁰. Paralelamente, para sustentar tal proteção, há necessidade de receitas e a principal fonte do Estado é a tributação. A interseção entre direitos fundamentais e tributos, portanto, é inevitável, em especial porque os direitos fundamentais são tradicionalmente tomados como limites negativos ao poder de tributar¹¹ – poder este que, para a maior parte da doutrina, representa, em algum nível, uma constrição à liberdade individual¹².

⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 10ª ed. revista e atualizada, Série IDP, 2015, p. 139-140.

⁸ BARROSO, Luís Roberto. **A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a Construção de um Conceito Jurídico à Luz da Jurisprudência Mundial**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2ª reimpressão, 2013, p. 75.

⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Editora Malheiros, 19ª ed. revista e atualizada, 2001, p. 182.

¹⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Dossiê temático: Cátedra Jean Monnet. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 550-561, jul./dez. 2018, p. 556.

¹¹ MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, Série IDP, 2012, p. 18.

¹² O próprio José Casalta Nabais, criador da teoria do dever fundamental de pagar impostos, afirma que os deveres fundamentais recusam visões extremistas, de modo que seria necessário estabelecer um custo para os direitos fundamentais que garantisse que os indivíduos tivessem suas liberdades contempladas, mas, ao mesmo tempo, dispusessem de um mínimo de solidariedade. Este preço dos direitos, no entanto, não poderia ser demasiado elevado, sob pena de se prejudicar as liberdades fundamentais, como o direito de propriedade. (NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, ano 3, n. 2, p. 9-30, mai. 2015, p. 14-22) Em contraposição, Liam Murphy e Thomas Nagel, defendem que a propriedade privada seria, em verdade, uma convenção jurídica sem existência e validade independentes, definida, em parte, pelo próprio sistema tributário. A natureza

A esse respeito, a ADI nº 939/DF foi um dos primeiros julgados nos quais, no Brasil, a ação direta foi ajuizada contra emenda constitucional cuja declaração de inconstitucionalidade material decorria da violação de cláusulas pétreas, ou seja, de violação do art. 60, §4º, IV, CF/88. Na oportunidade, o STF se posicionou de maneira clara por reconhecer o princípio da anterioridade como garantia individual do contribuinte, apontando que as imunidades tributárias constituíam normas imutáveis no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que não poderiam ser suprimidas nem mesmo pelo Poder Constituinte Derivado¹³. Sob a perspectiva de tributo como constrição à liberdade individual, vale ressaltar que a doutrina tributarista clássica atribuía ao princípio da anterioridade e às imunidades tributárias a nomenclatura “limitações constitucionais ao poder de tributar”. A partir da ADI nº 939/DF, no entanto, o foco mudou, passando-se a preferir o termo “direitos fundamentais dos contribuintes”. Essa substituição no discurso trouxe consigo um ganho de força e eficácia jurídica¹⁴.

Dentro deste contexto de transformação das limitações em direitos fundamentais dos contribuintes, vale, igualmente, apontar ponto-a-ponto, porque o dever de pagar impostos poderia ser, ao menos em princípio e sob o ponto de vista doutrinário, considerado, no Brasil, como um dever fundamental.

Para José Casalta Nabais, um dever fundamental é uma posição jurídica autônoma, subjetiva, individual, universal e permanente, bem como essencial. Quanto à autonomia, o dever de pagar impostos é autônomo, posto que independente dos direitos fundamentais. Como já se aduziu, inclusive, a própria realização de direitos fundamentais é que depende, em significativa medida, do cumprimento, pelos indivíduos, do dever de pagar impostos. Quanto à subjetividade, o dever de pagar impostos exprime, sem dúvidas, categorias relacionadas a sujeitos de direitos específicos – no caso, os contribuintes. Quanto à individualidade, ele tem como destinatários todos os indivíduos que constituem uma sociedade, incluindo as pessoas jurídicas. Isso não significa que as prestações sejam bilaterais e que os custos de se pagar impostos tenham correlação direta com serviços oferecidos pelo Estado (o que, na verdade, é próprio das taxas). Os impostos são unilaterais, constituindo um esforço de solidariedade dos indivíduos para com a coletividade, contudo, a característica de individualidade implica no

convencional da propriedade, nesse sentido, retiraria dela a qualidade da fundamentalidade, pelo menos do ponto de vista moral. De fato, para os autores, os direitos de propriedade seriam direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Tradução de CIPOLLA, Marcelo Brandão. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. São Paulo: 1ª ed., Martins Fontes, 2005, p. 11-12; p. 240).

¹³ ADI nº 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, STF, j. 15 dez. 1993, DJ 18 mar. 1994, p. 05165.

¹⁴ MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, Série IDP, 2012, p. 18-19.

fato de que, eventualmente, cada indivíduo receberá, em maior ou menor grau, as benesses advindas do pagamento dos impostos¹⁵.

Ademais, tendo em vista que, no ordenamento jurídico brasileiro, os regramentos de competência tributária – e, em consequência, o próprio dever de pagar impostos – estão previstos diretamente na Constituição de 1988 (CF/88), este dever tem pretensão de universalidade e permanência. Assim como os direitos fundamentais (os quais também têm assento constitucional), portanto, têm a intenção de valer para todos os indivíduos, sem discriminações, e por um tempo indefinido. Por último, quanto à essencialidade, diz-se que são fundamentais os deveres que traduzem posições de elevado grau de importância para a existência, subsistência e funcionamento da comunidade organizada ou para a realização de valores comunitários fortemente sedimentados na consciência jurídica geral da comunidade. Nesse sentido, os impostos se encaixam perfeitamente na descrição de “posições que traduzem a quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum”¹⁶.

Em contrapartida, todavia, é necessário apontar que não há unanimidade, na doutrina tributarista brasileira, a respeito da característica de fundamentalidade do dever de pagar impostos. Nesse sentido, Marciano Seabra de Godoi compilou as principais críticas doutrinárias feitas à utilização deste conceito, com especial enfoque nas críticas de Fernando Facury Scaff e Luís Eduardo Schoueri. Estes autores apontam, em especial, que o pressuposto do dever fundamental de pagar impostos impediria o florescimento de oportunidades no âmbito da sociedade civil e que a teoria do dever fundamental de pagar impostos seria “fiscalista, perigosa e descabida”¹⁷. A jurisprudência do STF, no entanto, já tem se posicionado reiteradamente em favor da fundamentalidade.

2.1 A ATUAL POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STF

¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Lisboa: Almedina, 1998. 4ª reimp. em ago. 2015, p. 64-71.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Lisboa: Almedina, 1998. 4ª reimp. em ago. 2015, p. 72.

¹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 185-211, p. 192-193.

Na ADI nº 1.055/DF discutiu-se a possibilidade de manejo da ação de depósito fiscal (tendo-se concluído por sua necessária conversão em ações de cobrança de rito ordinário). Neste precedente, o STF entendeu que a justificativa para o caráter de fundamentalidade estaria nas previsões constitucionais de concessão de direitos sociais, para as quais o Estado deveria ter instrumentos suficientes – como os tributos – para que pudesse fazer frente às despesas que a efetivação de tais direitos requereria¹⁸.

Em paralelo, no RE nº 601.314/DF, no qual se discutiu a possibilidade de acesso direto da Administração Tributária a informações bancárias do contribuinte, conhecido como “quebra do sigilo bancário” (tendo-se definido que este acesso é constitucional, posto que implica, em verdade, apenas na transferência do sigilo das instituições bancárias para o Fisco), a conclusão do Tribunal foi no sentido que, apesar de fundamental, o dever de pagar impostos é uma decorrência do princípio da subsidiariedade. Isso porque haveria uma responsabilidade coletiva da comunidade política em satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socioeconômicos. No precedente – que, vale dizer – foi julgado em sede de repercussão geral (Tema nº 225), o relator, Min. Edson Fachin, aduz que há uma conexão direta entre a opção do constituinte originário de 1988 por um Estado Fiscal e a concepção de que o dever de pagar impostos seria fundamental. Do voto do relator:

Na perspectiva do autogoverno coletivo, os tributos são contributos indispensáveis a um destino em comum e próspero de todos os membros da comunidade politicamente organizada. Nesses termos, tendo em vista a decisão constituinte de formar um Estado Fiscal, pode-se conceber um dever fundamental de pagar tributos, em decorrência do princípio da subsidiariedade, segundo o qual há uma responsabilidade coletiva da comunidade política para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socio-econômicos (RE nº 601.314/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, STF, j. 24 fev. 2016, DJe 16 set. 2016, p. 16. Tema nº 225 da Repercussão Geral).

Também tratando da quebra de sigilo bancário, o STF apreciou conjuntamente, no ano de 2016, as ADI's nº 2.390, nº 2.386, nº 2.397 e nº 2.859. Uma vez mais, o dever de pagar tributos apareceu dentro da perspectiva do atendimento ao custo dos direitos sociais garantidos pela CF/88, tendo sido textualmente referido como fundamental. Do voto do relator, extrai-se:

¹⁸ “[...] Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais, deve oferecer ao Estado instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento.” (ADI nº 1.055/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, STF, j. 15 dez. 2016, DJe 01 ago. 2017)

Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal. (ADI nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, STF, j. 24 fev. 2016, DJe 21 dez. 2016, p. 33)

Fato observável dos julgados em questão é que o tema do dever de pagar impostos parece sempre ser tratado de forma dogmática, como se sua fundamentalidade, no Brasil, fosse uma verdade absoluta e inquestionável – ou seja, como se fosse premissa, ao invés de conclusão. Nem sequer os critérios originais de Nabais (autonomia, subjetividade, individualidade, universalidade, permanência e essencialidade)¹⁹ são discutidos, ou mesmo citados. O roteiro parece ser sempre de que, após o pronto estabelecimento do ponto de partida de que o dever de pagar impostos é, sim, fundamental, os julgadores citam argumentos de autoridade que, em um ou dois parágrafos, reafirmam o pressuposto inicial sem que, no entanto, se desenvolva argumentação mais profunda a respeito da razão de ser daquele pressuposto. Frequentemente, inclusive, são citados diretamente os próprios trechos das obras doutrinárias, com pouca ou nenhuma reflexão crítica posterior.

No mesmo sentido conclui Érico Teixeira Vinosa²⁰, após amplo estudo realizado em 2017, no qual analisou, nas bases de dados do STF e do STJ, todas as ocorrências do termo de pesquisa “dever fundamental de pagar”. No STF, o pesquisador encontrou, 6 acórdãos, 22 decisões monocráticas e 15 referências em 10 informativos de jurisprudência. No STJ, encontrou 5 acórdãos, sendo 1 deles julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos e 657 decisões monocráticas, das quais apenas 16 não tratavam de penhora eletrônica utilizando o sistema BacenJud em processos de execução fiscal, com fulcro no REsp nº 1.074.228/MG. A conclusão nº 4 do autor foi de que:

4) O dever fundamental de pagar tributos exerce forte carga retórica e persuasiva, ou seja, funciona como argumento utilizado para influenciar a

¹⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Lisboa: Almedina, 1998. 4ª reimp. em ago. 2015, p. 64-65.

²⁰ VINOSA, Érico Teixeira. Dever fundamental de pagar tributos: uma abordagem à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, p. 101-132, 2017.

realidade e conferir uma maior dimensão de peso a uma posição previamente defendida. Sendo assim, conclui-se que: 4.1) O dever fundamental de pagar tributos não existe, no Brasil, como argumento autônomo para fundamentar uma decisão, mas sim como um dos fundamentos invocados para justificar uma tomada de posição e uma decisão a ser tomada; 4.2) A referência ao dever fundamental de pagar tributos, como argumento, poderia ser retirada de todas as decisões judiciais acima mencionadas (tanto do STF quanto do STJ), sem prejuízo de que as mesmas conclusões fossem alcançadas. Haveria, porém, a inegável perda da pesada carga retórica que decorre de sua invocação;²¹

O dever fundamental de pagar impostos, portanto, é utilizado apenas como argumento acessório, apresentado apenas após a efetiva tomada de decisão, de forma a lhe conferir maior carga retórica. Parece significativo que um dever dito fundamental tenha justificação tão débil a ponto de se considerar que, mesmo após sua supressão, todos os casos nos quais ela foi utilizada poderiam ter obtido as mesmas conclusões.

Outro ponto em comum entre todos os julgados ora citados – este fulcral ao presente artigo – é a referência ao Estado Fiscal como o modelo de arrecadação que o Constituinte teria preconizado. De fato, Casalta Nabais, pioneiro no tema, apresenta a principal base de sua tese nesta relação. Para ele, o imposto, como dever fundamental “não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal”²². Vale dizer, conforme percebeu Marciano Seabra de Godoi, que Nabais não utiliza, ao menos explicitamente, o princípio da solidariedade como fundamento do dever fundamental de pagar impostos²³, contudo, o STF o faz, ligando, justamente, as ideias de solidariedade e Estado Fiscal²⁴, de modo que se faz necessário aprofundar tal relação para melhor se avaliar a adequação da fundamentação preferida pela Corte Suprema do Brasil.

2.2 RELAÇÃO ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE

²¹ VINOSA, Érico Teixeira. Dever fundamental de pagar tributos: uma abordagem à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, p. 101-132, 2017, p. 130.

²² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Lisboa: Almedina, 1998. 4ª reimp. em ago. 2015, p. 697.

²³ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação.** São Paulo: Dialética, p. 141-167, 2005, p. 157.

²⁴ “Nesse quadro, evidencia-se a natureza solidária do tributo, o qual é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. O dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social. [...]” (ADI nº 2.859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, STF, j. 24 fev. 2016, DJe 21 dez. 2016, p. 31)

Para Godoi, o elo fundamental entre Estado Fiscal e solidariedade estaria no princípio da capacidade contributiva. Segundo ele, haveria três possíveis maneiras de justificar tal ligação²⁵. A primeira seria aquela adotada pela economia política materialista de Adam Smith, de acordo com a qual os mais ricos devem arcar preferencialmente com a estrutura estatal porque o Estado existiria, justamente, para lhes preservar a propriedade e garantir que pudessem seguir acumulando riquezas e comerciando sob certa segurança jurídica. Tratava-se, em verdade, não exatamente de capacidade contributiva, mas sim de capacidade econômica, no sentido de aptidão individual para gerar renda, independentemente de considerações a respeito do atendimento das necessidades básicas dos indivíduos.

A segunda seria de ordem eminentemente econômica, baseada na teoria do sacrifício igual, na qual cada um responde, proporcionalmente a seus rendimentos, pelas prestações estatais. Trata-se, pois, de um sentido relacionado à igualdade formal, no qual “quem tem mais deve pagar mais, quem tem menos deve pagar menos e quem não tem nada, nada deve pagar”, típico das Constituições de índole liberal, denominado por Nayara Tataren Sepulcri como a primeira idade da capacidade contributiva²⁶. Observa-se, aí, uma preocupação relativamente maior com a diferenciação da capacidade de contribuir de cada cidadão.

A terceira corrente, por sua vez, seria de que a previsão constitucional do princípio da igualdade material demandaria que, no sistema tributário, a capacidade contributiva agisse como a projeção da solidariedade sobre a divisão dos custos públicos. Além de encontrar vasto eco na doutrina²⁷, esta corrente também cativa as Cortes Superiores pátrias, com esteio nos dizeres do art. 145, §1º, CF/88²⁸. Ela parece corresponder àquela que Sepulcri denomina a segunda idade da capacidade contributiva, na qual, a partir das Constituições com foco no bem-estar social, o fundamento ético da capacidade contributiva passou a ser o dever de solidariedade, exigindo-se a

²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 141-167, 2005, p. 155-157.

²⁶ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 797.

²⁷ RODRIGUES, Hugo T.; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 151-170, jul./dez. 2018, p. 155; MURPHY, Celia M. S.; SOUZA, Cecília, Priscila de. O princípio da capacidade contributiva no imposto sobre a renda. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 40, n. 1, p. 57-69, jan./jun.. 2020, p. 60-63.

²⁸ [CF/88] Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

efetivação da igualdade material, o que daria azo à sistemática da progressividade²⁹. Para melhor compreender esta corrente, faz-se necessária rápida digressão histórica.

A Revolução Francesa de 1789 foi o marco da transição para a Era Moderna e para o modelo político de Estado de Direito. Os ideais revolucionários inspiraram, no século XIX, uma nova concepção de tributo, agora como um dever do cidadão, em nome do princípio da igualdade. Nesse sentido, “a tributação deixou de ser considerada um atributo de soberania, para ser o meio necessário ao Estado para prestar os serviços públicos”³⁰. O Estado policial, que encontrava dificuldades em financiar seus esforços de proteção coletiva, evoluiu, na Era Moderna, para um Estado Fiscal, baseado na cobrança de impostos, sendo estes entendidos como prestações unilaterais, sem exigência de contraprestações individualizadas, pensando-se na coletividade³¹.

Em sua primeira fase, que se estende do final do século XVIII ao início do século XX, o Estado Fiscal teve forte inspiração no liberalismo (Estado liberal) de Locke e Rousseau, de modo que ao Estado não cabia intervir na economia, sendo conhecido como Estado Fiscal Minimalista³². Essa necessidade de abstenção tinha como consequência a inadmissibilidade de que o Estado cometesse ato arbitrário que violasse a propriedade privada. Assim, enquanto no Estado policial o tributo era o preço a ser pago para que o Estado assegurasse a liberdade dos súditos, na primeira fase do Estado Fiscal, o tributo era o preço a ser pago para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado³³. Com a crescente industrialização, o advento da crise econômica de 1929 e a predominante percepção de que o Estado deveria intervir mais para garantir o bem-estar da sociedade, o Estado Fiscal passou para sua segunda fase histórica, o Estado Fiscal Social. Sua principal fonte de financiamento continuou sendo o tributo, contudo, já não mais se cogitava um Estado mínimo. A liberdade, nesse momento, passou a ser coletiva, de modo que o cidadão só poderia ser considerado livre se a sociedade na qual ele se insere não fosse marcada por desigualdades. Nesta segunda fase do Estado fiscal, o tributo era o preço a ser pago para que o Estado atingisse as aspirações sociais coletivas³⁴.

Como já se expôs, é dentro da lógica do Estado Fiscal que ganha destaque, dentro da justificativa teórica reiteradamente preconizada pelo STF, a figura jurídica do dever de pagar

²⁹ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 798-799.

³⁰ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Traduzido por: SOUSA, Rubens Gomes de. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952, p. 37.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1ª ed., 2011, p. 20-24.

³² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 9ª ed. atualizada, 2002, p. 8.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1ª ed., 2011, p. 22-24.

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1ª ed., 2011, p. 25-26.

impostos como um dever de solidariedade de cada integrante de uma sociedade em contribuir com a missão do Estado de arcar com os custos financeiros dos direitos. A sustentação teórica deste dever começou com o chamado pensamento solidarista, corrente filosófica com origens na França da primeira metade do século XVIII, cuja aplicabilidade ao mundo jurídico se tornou mais frequente no século XX. Basicamente, este pensamento tenta construir uma solidariedade forte que vincule todos os membros da sociedade e que determine uma necessária cooperação entre esses cidadãos. Sepulcri descreve as principais decorrências deste pensamento como

(a) a concepção de solidariedade não como mera virtude ou consciência moral, mas como exigência de cunho político e jurídico; (b) compatibilidade entre solidariedade e esfera de liberdade dos cidadãos; (c) realização da solidariedade por meio do Estado e pelos cidadãos (indivíduos, grupos)³⁵

Nesse sentido, inaugurou-se uma percepção de que todos os cidadãos deveriam contribuir, na medida de suas capacidades, dentro de uma perspectiva de solidariedade (ainda que forçadamente), para a higidez da organização sociopolítica e econômica. O Estado passou a ter um papel de maior intervencionismo, atuando no chamado tripé de funções estatais: alocação, redistribuição e estabilização. Sob a batuta da função redistributiva, o tributo foi alçado à condição de mecanismo de mobilidade social. Por meio da função alocativa, buscava-se realizar as promessas constitucionais de direitos sociais. Na esfera macroeconômica, por sua vez, no contexto da função estabilizadora, o estado de bem-estar social buscava mitigar os desequilíbrios socioeconômicos, utilizando o tributo como forma de alavancar o desenvolvimento das nações, o qual havia sido prejudicado em razão das guerras mundiais³⁶.

Tal corrente, no entanto, já vem recebendo propostas de superação por parte da doutrina. Cada vez mais, o entendimento de solidariedade caminha na direção da ampliação de sua conexão com uma inovadora manifestação do princípio da capacidade contributiva – a terceira idade deste princípio, ligada a um novo caráter multidimensional da solidariedade³⁷. Já há, inclusive, doutrinadores que defendem que a solidariedade, como justificativa da fundamentalidade do dever de pagar impostos, poderia se encontrar mesmo além da capacidade

³⁵ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 802.

³⁶ FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. **Direito e Desenvolvimento**. João Pessoa: Centro Universitário de João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 180-194, ago/dez 2018, p. 184-185.

³⁷ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 803-813.

contributiva³⁸. Assim, em face da fundamentação incompleta que vem sendo utilizada pelos Tribunais Superiores pátrios – fundada, como se demonstrou, em argumentos de autoridade e de caráter meramente acessório – bem como em face da superação da vinculação entre Estado Fiscal, solidariedade e o conceito tradicional de capacidade contributiva (primeira e segunda idades), faz-se necessário um desenvolvimento teórico mais aprofundado a respeito da fundamentalidade do dever de pagar impostos e de sua relação com a solidariedade.

3 CONTRIBUTOS PARA A EVOLUÇÃO DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA ACERCA DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS A PARTIR DOS NOVOS CAMINHOS DA SOLIDARIEDADE

A fundamentação atualmente preconizada pelas Cortes Superiores Brasileiras para justificar a fundamentalidade do dever de pagar se baseia em uma solidariedade justificada pelas demandas financeiras estatais. A exigibilidade das prestações de solidariedade, portanto, seria uma determinação do Estado Fiscal: uma solidariedade coercitiva, artificial, em sentido exclusivamente vertical³⁹. Cada vez mais, no entanto, juristas têm se debruçado sobre perspectivas diferentes da solidariedade.

3.1 RESSIGNIFICAÇÃO DA SOLIDARIEDADE PELA AMPLIAÇÃO DO ALCANCE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sepulcri, por exemplo, defende que está emergindo, nas últimas décadas, uma terceira idade da capacidade contributiva, que “encara o homem não como indivíduo isolado, mas como pessoa humana socialmente situada”⁴⁰. Na prática, a autora tenta diferenciar a solidariedade vertical, imposta pelo Estado (paternal), da solidariedade horizontal, que é aquela prestada pelos cidadãos, entre si (fraternal e cidadã), na contramão da ideia de

³⁸ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2019, p. 345-357.

³⁹ FALCÃO, Maurin Almeida. O tributo e o controle social na argumentação funcionalista de Fritz Karl Mann. **Quaestio Iuris**. Rio de Janeiro: v. 9, n. 4, p. 1841-1864, 2016, p. 1846; RODRIGUES, Hugo T.; KUNTZ, Tatielle Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 151-170, jul./dez. 2018, p. 160.

⁴⁰ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 805.

dependência estatal. Fala-se de uma migração de um *Welfare State* assistencialista para uma *Welfare Community*, a qual pressupõe, em especial, a atuação do chamado “terceiro setor” (*non profits*) na economia⁴¹.

Na terceira idade da capacidade contributiva, se buscaria uma ampliação de seu sentido para englobar não somente os deveres de índole diretamente tributária – relacionados à arrecadação fiscal – mas também os deveres de índole não tributária em sentido estrito, na forma de realização de fins de interesse social. A ideia básica é de que um contribuinte que destina parte de seus recursos financeiros ou humanos para colaborar com projetos sociais está cumprindo o dever de construir uma sociedade solidária, mesmo sem efetuar arrecadação direta aos cofres públicos. Trata-se de uma contribuição não-fiscal, que valoriza o apoio à atuação estatal, suprindo as deficiências desta, como em uma solidariedade inversa, na nomenclatura escolhida por Regina Helena Costa⁴².

O dever fundamental de pagar impostos, nesse contexto, ganharia uma nova perspectiva: de dever fundamental de contribuir – abrangendo não somente a arrecadação fiscal, como também a contribuição por outros meios – sejam eles econômicos ou não (investimentos em projetos sociais, doações a entidades do terceiro setor e desempenho de ações de responsabilidade solidária)⁴³. Nesta proposta, a capacidade contributiva aparece como norma jurídica do tipo princípio, definido como um mandamento de otimização, na medida em que estabelece não somente comportamentos a cumprir, mas também um estado de coisas a ser buscado⁴⁴, que é o da construção de uma sociedade efetivamente solidária. A solidariedade aparece, então, como um sobreprincípio – nas palavras da Sepulcri, erigida como valor, princípio e objetivo estruturante do Estado Democrático e Social de Direito – conceituado como “norma dirigida à dosagem do tributo em observância às aptidões solidárias do contribuinte”. Ao dimensionar a carga tributária, portanto, o Legislador deveria considerar também as contribuições de ordem não pecuniária que convergissem para a realização dos objetivos estatais o que implicaria, por exemplo, na concessão de benefícios

⁴¹ GIUFFRÈ, Felice. Libertà e solidarietà nella prospettiva del nuovo modello federale di Welfare. **Giornate europee di Diritto Costituzionale Tributario**. V edizione. Il dovere di solidarietà Bergamo, facoltà di Economia, 14/15 nov. 2003, p. 1-2.

⁴² COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no Sistema Tributário Nacional. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, p. 27.

⁴³ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 808-811.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 104; CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 1162.

fiscais para a pessoa ou entidade contribuintes, levando em conta as despesas que o Estado deixou de ter que fazer em face da atuação solidária destes beneficiários⁴⁵.

Embora fortemente embasada, a proposta de Sepulcri pode sofrer críticas. Sacchetto, por exemplo, reconhece a solidariedade dos entes privados, em especial das *non profits*, como uma possibilidade promissora, mas faz ressalva no sentido de que os setores essenciais e com maior risco de falha de mercado, como é o caso do setor da saúde, deveriam ser excluídos da influência privada⁴⁶. Adicionalmente, também existe a possibilidade de apropriação do sistema tributário por entidades do terceiro setor que, sob o pretexto de realizar fins sociais, em verdade buscam subverter a lógica do Estado Fiscal. Nesse sentido, Falcão alerta para o fato de que as elites e determinados grupos de pressão têm atuado de maneira coordenada, em face de sua proximidade aos governos, com o intuito de mudar a lógica da solidariedade social tributária por meio de regimes tributários favoráveis, isenções, exonerações fiscais direcionados a setores específicos da economia, bem como outros meios de postergação do cumprimento das obrigações tributárias, sem a devida exigibilidade de apresentação de contraprestações. Tais formas de evasão fiscal, sob o verniz de legalidade do processo legislativo e do positivismo – estes obtidos por meio da influência econômica e política na elaboração das leis – muitas vezes resultam em um peso mais significativo da tributação para os setores que não detêm o poder, gerando um tipo de desigualdade social que é agravada “em função do próprio mecanismo do tributo que permite a repercussão do ônus tributário sobre quem não tem como evitá-lo”⁴⁷.

De fato, para as classes privilegiadas, o domínio do sistema legal é “um dos objetivos maiores de controle no contexto sociopolítico”, justamente porque permite tal perversão da solidariedade, por meio de uma espécie de dirigismo, bem como o reforço de posições sociais já estabelecidas, em uma incessante busca por se apropriar da riqueza social⁴⁸. Diante de tal cenário, portanto, parece necessária uma abordagem da solidariedade que vá além da capacidade contributiva, seja ela em seu sentido tradicional – constante das decisões do STF – seja ela em seu sentido ampliado – significativamente bem defendido por Nayara Tataren

⁴⁵ SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014, p. 813-814.

⁴⁶ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 9-52, 2005, p. 33.

⁴⁷ FALCÃO, Maurin Almeida. O paradoxo do tributo como alicerce dos direitos à liberdade. **Revista do Direito**. Santa Cruz do Sul: UNISC, v. 3, n. 50, p. 124-144, jan./abr., 2020, p. 135-136.

⁴⁸ FALCÃO, Maurin Almeida. O tributo e o controle social na argumentação funcionalista de Fritz Karl Mann. **Quaestio Iuris**. Rio de Janeiro: v. 9, n. 4, p. 1841-1864, 2016, p. 1846-1847.

Sepulcri, Felice Giuffrè e outros. Deste sentido ampliado, no entanto, colhe-se uma ideia fortemente relevante: o enquadramento da solidariedade como um valor, além de um princípio. Ao mesmo tempo, das observações críticas de Maurin Almeida Falcão, colhe-se também a consideração de que um novo caminho para a solidariedade precisa levar em conta a própria estruturação das instituições sociais, de forma a não permitir sua indevida apropriação.

3.2 A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA SOB AS DIMENSÕES DEONTOLÓGICA E AXIOLÓGICA

Para Robert Alexy, as normas podem ser tanto deontológicas, quanto axiológicas. Normas deontológicas – também chamadas de jurídicas – são aquelas que podem ser reduzidas ao conceito básico de dever, a exemplo de proibido ou permitido, bem como de dever ou direito a algo. Normas jurídicas podem ser de dois tipos: regras e princípios. Regras operam pela lógica do tudo ou nada, assim, se uma regra vale, então, deve-se fazer exatamente aquilo que ela exige, nem mais, nem menos, de modo que não há que se falar em sopesamento de regras, mas sim em incidência ou não incidência. Princípios, por sua vez, não descrevem fatos e consequências, mas sim ideais que devem ser atingidos⁴⁹. Se relacionam, portanto, com um estado de coisas a ser efetivado, em referência imediata a uma finalidade⁵⁰, e podem ser objeto de sopesamento, tal qual se apontou com respeito à capacidade contributiva em perspectiva ampliada.

Normas axiológicas, por sua vez, são aquelas que podem ser caracterizadas pelo conceito de bom, a exemplo de seguro, democrático, ou compatível com o Estado de Direito. A definição de uma norma axiológica, portanto, depende do conceito de bom utilizado. Aos critérios de valoração de uma norma, Alexy chama de valores e define como as categorias que devem ser avaliadas quando se analisa um objeto qualquer. No caso da comparação valorativa entre duas normas (que são os objetos da valoração), o valor não está nas normas (ou seja, no objeto), mas sim no critério utilizado para avaliá-las. Por exemplo, no critério “justiça”, uma

⁴⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Berlim, Alemanha: Suhrkamp Verlag, 1986. Tradução de SILVA, Virgílio Afonso da. 2ª ed., 5ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 91; p. 145-147.

⁵⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. 1ª. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 257-258.

delas pode ser considerada melhor que a outra, mas a avaliação pode ser distinta no critério “segurança jurídica”. Justiça e segurança jurídica, neste exemplo, são valores⁵¹.

Tal qual os princípios, valores podem sofrer sopesamento, mas, em contraste, têm conteúdo mais genérico e pretendem o alcance de finalidades éticas incapazes de serem aprisionadas em normas mais específicas, como princípios ou regras. A harmonização de princípios e valores é um desafio para a Filosofia Jurídica. Nunes, contudo, entende “não haver óbice ou dificuldade alguma em um texto constitucional combinar valores e princípios de uma forma clara o bastante”, desde que seja possível distinguir uns dos outros⁵². Tal distinção, no entanto, exige algumas considerações de cunho filosófico. Para Kant, os objetos que são experimentados pelos indivíduos são parte do mundo exterior, mas a forma como estes são percebidos depende das premissas inerentes à razão de cada um, ou seja, dos pontos de partida do pensamento de cada indivíduo. Elas são diferentes de pessoa para pessoa porque foram formadas ao longo da vida de cada um, considerando suas particularidades. Ao contrário dos empiristas, todavia, ele compreendia que a consciência não somente registraria as experiências de forma passiva, mas seria, em verdade, uma instância ativa e conformadora destas experiências, de modo que a própria consciência imporia sua marca na visão de mundo experimentada com os sentidos⁵³.

Esta mudança de paradigma – por meio da qual a centralidade da construção do conhecimento deixa de estar no objeto e passa a estar no sujeito – é tomada pelo próprio Kant como uma “virada copernicana”, por se assemelhar, em grau de impacto, às descobertas de Nicolau Copérnico sobre o movimento dos astros. De acordo com Martin Heidegger, esta transformação significou, no campo da ética, uma mudança equivalente de paradigma à qual ele chamou, em paralelo ao termo utilizado por seu predecessor, de “virada kantiana”. Essa mudança de paradigma se consubstancia no fato de que também no campo da ética, o fundamento do dever-ser já não mais estava fora do sujeito, mas nele próprio, na forma dos valores. Se o dever-ser é a dimensão deontológica (na qual estão integrados princípios e regras), então os valores nada mais seriam do que a dimensão axiológica do mesmo fenômeno. Para

⁵¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Berlim, Alemanha: Suhrkamp Verlag, 1986. Tradução de SILVA, Virgílio Afonso da. 2ª ed., 5ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 145-153.

⁵² NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. 1ª. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 264-267.

⁵³ KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 5ª ed., 2001. Tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, p. 46.

Heidegger, o significado da “virada copernicana” de Kant, no campo da ética (ou seja, o significado da “virada kantiana”), é que valores se tornam o fundamento do dever-ser⁵⁴.

Após a “virada kantiana”, princípios e valores, passam a ser entendidos como duas faces de uma mesma moeda. Os valores são o fundamento de existência e a própria justificação dos princípios (e, a partir deles, também da norma jurídica em sentido amplo, englobando também as regras). A diferença é de que os valores, mais genéricos e abstratos, apesar de inspirarem a norma jurídica, não podem ser utilizados diretamente como fundamento decisório em casos concretos, enquanto os princípios podem – e devem – sê-lo. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres defende que os valores básicos do Direito são (i) liberdade, (ii) segurança jurídica, (iii) justiça e (iv) solidariedade. O Direito Tributário, no particular, “vai buscar fora de si o seu objetivo, eis que visa a permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental”⁵⁵. Isso significa que a tributação não tem somente significado deontológico (juridicamente normativo), mas também tem significado axiológico, na medida em que serve de instrumento para a realização de valores e objetivos constitucionais. Também para Sacchetto, “a solidariedade antes de ser um dever/direito é um valor”⁵⁶.

É justamente com base na consideração dúplice da solidariedade, ou seja, no entendimento de que se trata, paralelamente, de valor e princípio, que se defende uma perspectiva de solidariedade tributária que vá além da capacidade contributiva e que, assim, consiga justificar – finalmente de maneira adequada – o caráter de fundamentalidade do dever de pagar impostos. Vale ressaltar que a solidariedade como valor também informa e incorpora, no campo tributário, o princípio da capacidade contributiva, tal qual defendido pelo próprio STF, bem como por Godoi, Sepulcri, Giuffrè e outros.

Ao se dizer que, do ponto de vista axiológico, ninguém estaria excluído do imperativo de contribuir, é importante observar que, quando o valor da solidariedade se condensa em princípio para atuar na prática jurídica, ele deve levar em consideração aspectos práticos, incorporando a capacidade contributiva no sentido do respeito à igualdade material (a qual também pode ser entendida em perspectiva dúplice, como valor e princípio, seguindo o mesmo raciocínio até aqui desenvolvido) no processo de construção da sociedade solidária.

⁵⁴ HEIDEGGER, Martin. **Introdução à Metafísica**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 4 ed., 2019. Biblioteca Tempo Universitário, v. 1, p. 211.

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário: Vol. 2 – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Ed. Renovar, 2005, p. 47.

⁵⁶ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 9-52, 2005, p. 12.

Assim, cada um deve contribuir para esta construção na medida de sua capacidade. No caso brasileiro, inclusive, há disposição expressa nesse sentido, frequentemente citada nos acórdãos da Corte Suprema, consubstanciada no art. 145, §1º, CF/88, o qual é fundamento principiológico para a aplicação, por exemplo, de medidas como a progressividade, sempre que possível. Se assim não fosse, a ligação entre solidariedade e fundamentalidade do dever de pagar impostos restaria fortemente prejudicada, já que, no país (tal qual em diversas outras nações ao redor do mundo), há inúmeros cidadãos que não têm capacidade contributiva, em função da crescente desigualdade social. Para estes, toda renda que eventualmente existir deve se direcionar para o atendimento do mínimo vital – o qual deve permanecer intocado pela tributação em atendimento ao princípio da dignidade da pessoa humana.

A solidariedade como valor, no entanto, também vai além da capacidade contributiva. Para detalhar esta ideia, busca-se fundamentação em Kant. Para o filósofo prussiano, o ser humano conhece a natureza por meio dos sentidos, mas também conhece e percebe a si mesmo e interpreta as experiências sensoriais com base em sua razão. Assim, é sujeito e, ao mesmo tempo, é objeto de suas próprias faculdades racionais. Esta razão se distingue da experiência justamente porque examina objetos a partir de ideias e conceitos. Estas ideias e conceitos, por sua vez, possuem finalidade: são direcionadas, conforme o autor, para o atendimento dos imperativos – ou seja, dos deveres – que o homem é capaz de se impor. Tais imperativos, portanto, são as fontes de causalidade da razão finalística, constituindo “uma espécie de necessidade e de ligação com fundamentos que não ocorre em outra parte em toda a natureza”. Em continuidade a seu raciocínio, Kant aponta que o dever, como imperativo, não tem qualquer significação diante do simples curso da natureza. Ele ganha significação apenas dentro do contexto humano. O dever proclamado pela razão impõe medida e fim, e pode, até mesmo, impor proibição e autoridade. A razão não segue a ordem das coisas naturais, mas sim cria, espontaneamente, uma ordem própria “segundo ideias às quais adapta as condições empíricas e segundo as quais considera mesmo necessárias ações que ainda não aconteceram e talvez não venham a acontecer”⁵⁷.

O ser humano, portanto, é capaz de se impor condutas – os imperativos – que, sem a faculdade da razão, não teriam quaisquer finalidades práticas e não ocorreriam naturalmente. Ele é capaz de traçar objetivos, construir projetos e idealizar. É justamente nesse sentido que vai o art. 3º, I, CF/88, que trata a solidariedade como objetivo fundamental da República

⁵⁷ KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 5ª ed., 2001. Tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, p. 483-484.

Federativa do Brasil, logo em seguida à liberdade e à justiça⁵⁸. Ao falar em “construir uma sociedade livre, justa e solidária” a Constituição reconhece que essas condições ainda não se verificam em sua inteireza, conforme almejado pelos Constituintes. Elas ainda precisam ser construídas, mas já constituem um compromisso não somente do Estado, mas também dos próprios cidadãos, reais titulares do Poder Constituinte Soberano, com as gerações futuras. Como projeto de futuro, a construção desta sociedade solidária se manifesta como uma opção política, pautada em um imperativo de consciência⁵⁹.

De fato, para Kant, o ser humano tem o poder de ultrapassar as impressões exercidas sobre sua capacidade sensível e refletir, por meio da razão, sobre aquilo que é desejável conforme seus próprios conceitos de bom e útil – ou seja, conforme valores. É por esse motivo que, a partir dos imperativos, o homem consegue produzir leis – tal qual o art. 3º, I, CF/88, que exprimem o que deve acontecer, distinguindo-se das leis naturais, que expressam apenas o que acontece⁶⁰. Ao traçar como objetivo fundamental a construção de uma sociedade solidária, portanto, a Constituição estabelece um critério de valoração, na definição de Alexy⁶¹, e constrói, dentro da concepção kantiana, um imperativo – um dever – de realizar a solidariedade.

Para implementar esta solidariedade na prática, no entanto, é necessário atender a seus inevitáveis custos – e é justamente em face desses custos que se diz que o valor solidariedade (este tido como imperativo humano, ou seja, imposto pelos cidadãos, para os próprios cidadãos, porque estes desejaram e projetaram, com base em sua concepção de bem, a construção de uma sociedade solidária) é justificção para a fundamentalidade do dever de pagar impostos. De fato, “somente existem deveres quando se vive em sociedade, e a capacidade desta comunidade de proporcionar uma vida digna a todos e de manter-se em harmonia depende, em grande parte, da preocupação de cada indivíduo com o destino de todos, ou seja, resulta da solidariedade”⁶².

Se não se admite que a solidariedade fundamente o dever de pagar impostos, há o risco de que este dever se traduza em uma obrigação meramente formal, ou seja, como uma

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no Sistema Tributário Nacional. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, p. 1.

⁵⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 342-345.

⁶⁰ KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 5ª ed., 2001. Tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão, p. 649-650.

⁶¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Berlim, Alemanha: Suhrkamp Verlag, 1986. Tradução de SILVA, Virgílio Afonso da. 2ª ed., 5ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2017, p. 149-153.

⁶² VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Dossiê temático: Cátedra Jean Monnet. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 550-561, jul./dez. 2018, p. 559.

imposição heterônoma e desarticulada de um vínculo social geral e abrangente. Em verdade, este dever se trata de um imperativo autoimposto, cujo objetivo é efetivar as promessas de bem, de liberdade, de justiça, de igualdade e de dignidade, que os cidadãos fizeram para si mesmos ao se organizarem em sociedade⁶³. Quanto ao contexto brasileiro e em visão condizente com a concepção kantiana de imperativo, Nunes, na mesma toada, defende que o pagamento de tributos com a finalidade de cumprir os objetivos fundamentais da República é uma imposição moral a todos os cidadãos: “a solidariedade, portanto, inspira a ação conjunta dos homens em corresponsabilidade com os interesses coletivos que, na verdade, são comuns a todos”. O autor também advoga pela desnecessidade de se elaborar um conceito fechado de solidariedade, visto que, ao fazê-lo, se estaria enrijecendo uma concepção que, como valor e princípio, precisa, por definição, ser aberta, geral e abstrata⁶⁴.

Não se pode, no entanto, fechar os olhos para as críticas que foram levantadas anteriormente⁶⁵: pode haver uma minoria organizada que, priorizando interesses individuais em detrimento do projeto coletivo da sociedade, tentem distorcer o sistema tributário de modo a desviar o dever de pagar impostos de sua finalidade solidária, para que atue, em verdade, como um mecanismo de manutenção do *status quo*. É por isso que a solidariedade que dá justificção à real fundamentalidade do dever de pagar impostos deve ser traduzida e incorporada pelas instituições que compõem a própria organização desta sociedade. Estes pilares de sustentação seriam aquilo que Rawls denomina “estrutura básica” e que define como a maneira por meio da qual “as principais instituições sociais se encaixam num sistema, e a forma pela qual essas instituições distribuem os direitos e deveres fundamentais e moldam a divisão dos benefícios gerados pela cooperação social”. Para o autor, esta estrutura é o objeto mais importante das considerações de qualquer teoria de justiça, visto que seu objetivo é garantir condições de fundo justas para que os cidadãos possam levar suas vidas com efetiva igualdade de oportunidades⁶⁶.

Na prática, é a estrutura básica que possibilita, no decorrer do tempo, a convivência entre distintas preferências morais e visões de mundo, e a solidariedade é, para essa estrutura,

⁶³ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 9-52, 2005, p. 14.

⁶⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 343-351.

⁶⁵ FALCÃO, Maurin Almeida. O paradoxo do tributo como alicerce dos direitos à liberdade. **Revista do Direito**. Santa Cruz do Sul: UNISC, v. 3, n. 50, p. 124-144, jan./abr., 2020, p. 135-140.

⁶⁶ RAWLS, John. **O liberalismo político**. São Paulo: Ática, 2ª ed. 2ª reimpressão, 2000. Tradução de AZEVEDO, Dinah de Abreu, p. 309-324.

elemento essencial e indissociável⁶⁷. Nessa toada, a incorporação da solidariedade na estrutura básica é condição essencial para a justificação da fundamentalidade do dever de pagar impostos, posto que direciona o cumprimento do objetivo republicano do art. 3º, I, CF/88, promovendo direitos básicos para todos os indivíduos, sem permitir eventuais distorções promovidas por minorias organizadas em busca de apropriação da riqueza social. Entende-se, enfim, na linha de Valadão e Ziembowicz⁶⁸, que o dever fundamental de pagar impostos é indeclinável em um Estado Democrático de Direito, já que é o principal instrumento de viabilização de direitos fundamentais, devendo ser compreendido como sinônimo de responsabilidade pública, cidadania fiscal e comportamento ético do Estado e dos cidadãos.

4 CONCLUSÃO

Com a ascensão do Estado Fiscal Social, passou-se a considerar a igualdade sob o enfoque material, projetando a ideia de um princípio de solidariedade que levasse, por meio da implementação da capacidade contributiva, a um estado de coisas no qual houvesse bem-estar social e uma divisão de custos públicos que diminuísse as desigualdades⁶⁹. É justamente neste patamar – em especial na previsão do art. 145, §1º, CF/88 – que se funda, de forma geral, a argumentação utilizada pelo STF nos precedentes nos quais o dever fundamental de pagar impostos foi invocado.

Fato é, no entanto, que a doutrina tem se ocupado de progredir nestas discussões, pavimentando o caminho para a evolução da fundamentação decisória das Cortes brasileiras. Já há, inclusive, corrente doutrinária que anuncia a chegada de uma terceira idade da capacidade contributiva, na qual haveria uma ampliação do sentido deste princípio para considerar os cidadãos não mais como dependentes de um Estado intervencionista, mas sim

⁶⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 141-167, 2005, p. 152.

⁶⁸ “[...] o dever de pagar tributos é um dever fundamental de caráter indeclinável, tornando-se a cidadania fiscal o único caminho viável em um Estado Social e Democrático de Direito, sob pena impossibilitar a própria realização de direitos fundamentais, principalmente aqueles de cunho prestacional, que exigem vultosos recursos. Conclui-se, ainda, que a cidadania fiscal engloba não somente o dever de pagar tributos, mas também o direito fundamental de exigir que todos contribuam, na proporção das suas respectivas capacidades econômicas, pois esses princípios estão inseridos na Constituição brasileira de 1988” (VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Dossiê temático: Cátedra Jean Monnet. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 550-561, jul./dez. 2018, p. 559).

⁶⁹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Dossiê temático: Cátedra Jean Monnet. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 550-561, jul./dez. 2018, p. 556-558.

como partícipes do processo de construção de uma sociedade solidariedade. Se estaria adicionando à clássica solidariedade vertical – paternalista e ligada ao Estado – uma perspectiva horizontal – mais fraterna – por meio da qual o sistema tributário incentivasse, por meio de benefícios fiscais, a realização, pelos indivíduos e entidades (especialmente do terceiro setor) de investimento privado nas finalidades sociais tradicionalmente atendidas pela receita tributária.

Apontou-se, todavia, que esta perspectiva de solidariedade horizontal poderia ser facilmente capturada por interesses individualistas de elites e grupos de pressão de setores econômicos específicos, desvirtuando seus objetivos. Como solução, apresenta-se um novo caminho para a evolução da solidariedade como justificativa para a fundamentalidade do dever de pagar impostos. Este caminho consiste em ir além da capacidade contributiva, passando a considerar a solidariedade em perspectiva dúplice – ou seja, concomitantemente como valor e princípio – levando em conta, em especial, a previsão constitucional de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme art. 3º, I, CF/88.

Tal mudança de paradigma permitiria que o dever de pagar impostos pudesse ser considerado, efetivamente, como fundamental, e permitiria que este fosse utilizado não somente como argumentação concreta em decisões judiciais (inclusive em caráter nuclear, não somente acessório) em face da dimensão deontológica da solidariedade como princípio, mas também que fosse entendida, por todas as instituições componentes da estrutura básica da sociedade (envolvendo todos os Poderes da República, bem como os próprios contribuintes), em uma dimensão axiológica, como valor direcionado à orientação ética do sistema tributário.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Berlim, Alemanha: Suhrkamp Verlag, 1986. Tradução de SILVA, Virgílio Afonso da. 2ª ed., 5ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

BARROSO, Luís Roberto. **A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: a Construção de um Conceito Jurídico à Luz da Jurisprudência Mundial**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2ª reimpressão, 2013.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Malheiros, 25ª ed. revista e atualizada, 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 2.859/DF**, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, STF. Brasília, j. 24 fev. 2016, DJe 21 dez. 2016. Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>>. Acesso em 12 nov. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 1.055/DF**, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, STF. Brasília, j. 15 dez. 2016, DJe 01 ago. 2017. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13265420>>. Acesso em 12 nov. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. **ADI nº 939/DF**, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, STF. Brasília, j. 15 dez. 1993, DJ 18 mar. 1994, p. 05165. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. **RE nº 601.314/SP**, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, STF. Brasília, j. 24 fev. 2016, DJe 16 set. 2016, p. 16. Tema nº 225 da Repercussão Geral. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11668355>>. Acesso em: 12 nov. 2021.

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

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no Sistema Tributário Nacional. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019.

FALCÃO, Maurin Almeida. O tributo e o controle social na argumentação funcionalista de Fritz Karl Mann. **Quaestio Iuris**. Rio de Janeiro: v. 9, n. 4, p. 1841-1864, 2016.

FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. **Direito e Desenvolvimento**. João Pessoa: Centro Universitário de João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 180-194, ago/dez 2018.

FALCÃO, Maurin Almeida. O paradoxo do tributo como alicerce dos direitos à liberdade. **Revista do Direito**. Santa Cruz do Sul: UNISC, v. 3, n. 50, p. 124-144, jan./abr., 2020.

GIUFFRÈ, Felice. Libertà e solidarietà nella prospettiva del nuovo modello federale di Welfare. **Giornate europee di Diritto Costituzionale Tributario**. V edizione. Il dovere di solidarietà Bergamo, facoltà di Economia, 14/15 nov. 2003. Disponível em:
<http://www00.unibg.it/dati/bacheca/261/6964.pdf>. Acesso em 16 nov. 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 141-167, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

HEIDEGGER, Martin. **Introdução à Metafísica**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 4 ed., 2019. Biblioteca Tempo Universitário, v. 1.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos impostos**. Nova York, Estados Unidos: W. W. Norton & Company, 2019. Traduzido por CIPOLLA, Marcelo Brandão. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 5ª ed., 2001. Tradução de Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, Série IDP, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 10ª ed. revista e atualizada, Série IDP, 2015.

MURPHY, Celia M. S.; SOUZA, Cecília, Priscila de. O princípio da capacidade contributiva no imposto sobre a renda. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 40, n. 1, p. 57-69, jan./jun. 2020.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Tradução de CIPOLLA, Marcelo Brandão. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. São Paulo: 1ª ed., Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**. São Paulo: Universidade Presbiteriana Mackenzie, ano 3, n. 2, p. 9-30, mai. 2015. Disponível em <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246>>. Acesso em 11 nov. 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Lisboa: Almedina, 1998. 4ª reimp. em ago. 2015.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2019.

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

RODRIGUES, Hugo T.; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 151-170, jul./dez. 2018.

RODRÍGUEZ, Virgilio Ruiz. Derechos humanos y deberes. **En-claves del pensamiento**. Ciudad de México: Universidad Iberoamericana, año V, n. 10, jul./dez. 2011, p. 89-103. Disponível em: <<http://www.scielo.org.mx/pdf/enclav/v5n10/v5n10a6.pdf>>. Acesso em 10 nov. 2021.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, p. 9-52, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1ª ed., 2011.

SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no Estado Democrático de Direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda**. São Paulo: Noeses, p. 793-816, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Editora Malheiros, 19ª ed. revista e atualizada, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 9ª ed. atualizada, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional e Tributário: Vol. 2 – Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Ed. Renovar, 2005.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **NOMOS – Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC**. Dossiê temático: Cátedra Jean Monnet. Fortaleza/CE: Edições Universidade Federal do Ceará, v. 38, n. 2, p. 550-561, jul./dez. 2018.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Traduzido por: SOUSA, Rubens Gomes de. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1952.

VINOSA, Érico Teixeira. Dever fundamental de pagar tributos: uma abordagem à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, p. 101-132, 2017.