

Revista Científica Di Fatto, ISSN 2966-4527. Edição 6. Ano: 2026.

Submissão em: 18/03/2026

Aprovação em: 20/03/2026

Publicado em: 20/03/2026

Disponível em: <https://revistadifatto.com.br/artigos/a-solidariedade-fiscal-sob-o-prisma-do-estado-e-do-contribuinte-uma-dicotomia-aparente-fundamentos-constitucionais-dever-fundamental-e-limites-reciprosos-do-poder-de-tributar/>

A SOLIDARIEDADE FISCAL SOB O PRISMA DO ESTADO E DO CONTRIBUINTE: UMA DICOTOMIA APARENTE - Fundamentos Constitucionais, Dever Fundamental e Limites Recíprocos do Poder de Tributar

LUIS FILIPE DUARTE FERNANDES

Formado na Oporto Internacional School - Porto, Portugal. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN. Pós-graduando em Direito Processual Civil na Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Advogado e Sócio Fundador do Escritório de Advocacia Alves, Duarte, Ribeiro Dantas e Advogados. Ex-Conciliador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte - TJRN, estudante da vida e apaixonado por direito.

Resumo

RESUMO: O artigo investiga a solidariedade fiscal como categoria constitucional bilateral, superando a falsa dicotomia entre o dever do contribuinte de pagar tributos e seus direitos de resistir ao arbítrio fiscal. Partindo da teoria do dever fundamental de pagar impostos, desenvolvida por José Casalta Nabais e incorporada ao constitucionalismo tributário brasileiro, o artigo demonstra que a solidariedade fiscal impõe obrigações recíprocas ao contribuinte e ao Estado: ao primeiro, o dever de contribuir como expressão de cidadania; ao segundo, o dever de tributar com justiça, de gastar com responsabilidade e de respeitar os direitos fundamentais do contribuinte. Analisa-se criticamente a regressividade estrutural do sistema tributário brasileiro como violação constitucional do princípio da solidariedade, e examina-se a Emenda Constitucional nº 132/2023 à luz dessa perspectiva. A metodologia é dogmática constitucional, com aportes de direito comparado e análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conclui-se que a dicotomia entre dever e direito, entre Estado e contribuinte, é aparente: ambos são faces de uma mesma relação constitucional de reciprocidade que o Direito Tributário Constitucional brasileiro ainda não realizou plenamente.

Palavras-Chave: Solidariedade fiscal. Dever fundamental de pagar tributos. Direitos fundamentais do contribuinte. Capacidade contributiva. Regressividade. EC 132/2023.

Abstract

This article examines fiscal solidarity as a bilateral constitutional principle, overcoming the false dichotomy between the taxpayer's duty to pay taxes and their rights to resist fiscal arbitrariness. Drawing from José Casalta Nabais' theory of the fundamental duty to pay taxes and its

incorporation into Brazilian constitutional tax law, the article demonstrates that fiscal solidarity imposes reciprocal obligations on both taxpayers and the State: on the former, the duty to contribute as an expression of citizenship; on the latter, the duty to tax fairly, spend responsibly, and respect taxpayers' fundamental rights. The article critically examines the structural regressivity of the Brazilian tax system as a constitutional violation of the solidarity principle, and analyzes Constitutional Amendment No. 132/2023 in this light. The methodology is dogmatic-constitutional, drawing on comparative law and critical analysis of Supreme Court jurisprudence. The article concludes that the dichotomy between duty and right, between State and taxpayer, is apparent: both are facets of the same constitutional relationship of reciprocity that Brazilian Constitutional Tax Law has yet to fully realize.

Keywords: Fiscal solidarity. Fundamental duty to pay taxes. Taxpayer fundamental rights. Contributive capacity. Regressivity. Constitutional Amendment 132/2023.

1 INTRODUÇÃO

Há uma pergunta que o Direito Tributário brasileiro raramente se faz com a profundidade que merece: por que alguém paga tributos? A resposta imediata é juridicamente correta — porque a lei assim determina, e a lei é respaldada pela coerção estatal. Mas a precisão formal não esgota o problema. Ela descreve o mecanismo; silencia sobre o fundamento. E é o fundamento que decide se a tributação é legítima ou apenas legal.

A Constituição Federal de 1988 oferece uma resposta diferente e mais rica. Ao inserir as limitações ao poder de tributar no capítulo dos direitos e garantias fundamentais, ao vincular a tributação à dignidade da pessoa humana, à igualdade e à solidariedade social, ao reconhecer o contribuinte como sujeito de direitos oponíveis ao próprio Estado que o tributa, a Constituição inaugurou uma gramática constitucional que transforma a tributação de ato de força em relação jurídica constitutiva da cidadania.

Nessa gramática, a solidariedade fiscal ocupa posição ao mesmo tempo central e paradoxal. É o princípio que fundamenta o dever de pagar e, ao mesmo tempo, o que limita o poder de cobrar. Que vincula o contribuinte à comunidade política e, com igual força, vincula o Estado ao compromisso de distribuir os encargos com justiça. Um princípio bilateral: exige de ambos, protege a ambos.

É precisamente essa bilateralidade que o debate doutrinário brasileiro tratou de forma assimétrica. A tradição que se formou a partir da obra de José Casalta Nabais (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 1998) foi amplamente incorporada no que toca ao dever do contribuinte, mas raramente desenvolvida nas suas implicações para o Estado. O resultado é uma solidariedade pela metade: invocada para cobrar, esquecida para controlar; presente no discurso da arrecadação, ausente no discurso da justiça distributiva.

Neste trabalho propõe-se em demonstrar que essa assimetria é constitucionalmente insustentável. A hipótese central é que a solidariedade fiscal, tal como consagrada na Constituição de 1988, é uma relação jurídica bilateral e dialética: ela impõe ao contribuinte o dever fundamental de contribuir para o financiamento das tarefas coletivas, mas impõe simultaneamente ao Estado o dever de tributar com legalidade, de onerar segundo a capacidade contributiva de cada um, de gastar com eficiência e transparência, e de tratar o contribuinte como parceiro, não como adversário, do projeto constitucional. A dicotomia entre o dever de pagar e o direito de resistir é, portanto, aparente: ambos são faces do mesmo princípio constitucional de solidariedade.

O artigo está organizado em seis seções, além desta introdução e da conclusão. A Seção 2 reconstrói os fundamentos constitucionais da solidariedade fiscal, distinguindo seu assento no art. 3º como valor republicano de sua operacionalização nos arts. 145 e 150 como princípio tributário, e demonstrando a bilateralidade como característica essencial. A Seção 3 examina o dever fundamental de pagar tributos na formulação de Nabais e em sua recepção crítica pela doutrina brasileira, identificando o que foi incorporado e o que permaneceu subdesenvolvido, e desenvolvendo as implicações práticas do dever como norma de cidadania. A Seção 4 identifica as obrigações simétricas que a solidariedade impõe ao Estado — legalidade, anterioridade, capacidade contributiva, transparência, qualidade do gasto e processo tributário justo —, demonstrando que cada princípio constitucional tributário é, simultaneamente, limite ao poder do Estado e contrapartida ao dever do contribuinte. A Seção 5 analisa a regressividade estrutural do sistema tributário brasileiro como violação constitucional do princípio da solidariedade, examinando suas causas estruturais e desenvolvendo o argumento jurídico que sustenta sua inconstitucionalidade, com atenção especial ao silêncio legislativo sobre o IGF e à isenção de dividendos. A Seção 6 avalia a EC 132/2023 à luz da solidariedade fiscal bilateral — seus avanços reais, suas lacunas redistributivas e os desafios específicos do período de transição. A Seção 7 examina a jurisprudência do STF como expressão, plena em alguns precedentes e truncada em outros, do princípio, com análise crítica da modulação de efeitos e do diálogo com o constitucionalismo comparado. A Seção 8 conclui com a síntese da tese, a confirmação das hipóteses e as perspectivas abertas para a doutrina, a jurisprudência e o legislador.

2 SOLIDARIEDADE FISCAL: CONCEITO E FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS

2.1 A solidariedade como valor constitucional

A solidariedade não é conceito exclusivo do Direito Tributário. É, antes de tudo, um valor constitucional de primeira grandeza, inscrito no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Não se trata de enunciado programático vazio. No marco do constitucionalismo

normativo que a doutrina brasileira consolidou a partir da obra de Luís Roberto Barroso sobre a efetividade das normas constitucionais, os objetivos fundamentais da República são normas jurídicas de plena eficácia, que vinculam todos os Poderes do Estado e informam a interpretação de todo o ordenamento jurídico.

A solidariedade, nesse contexto, é um dos valores fundantes da ordem constitucional brasileira — ao lado da liberdade, da justiça e da dignidade. Sua inserção no art. 3º não é acidental. A Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 fez uma escolha deliberada: o Brasil não seria apenas um Estado de Direito liberal, garantidor das liberdades individuais, mas um Estado Democrático e Social de Direito, comprometido com a redução das desigualdades e com a construção de condições materiais mínimas de dignidade para todos os seus cidadãos.

Essa escolha tem consequências diretas para o Direito Tributário. Se a solidariedade é objetivo fundamental da República, então o sistema tributário, principal instrumento de financiamento do Estado, deve ser estruturado de forma a realizá-la, e não a contradizê-la. Um sistema fiscal, que concentre a carga tributária sobre os mais pobres e isente os mais ricos, viola em sua estrutura, o valor constitucional da solidariedade. Um sistema que arrecada sem transparência e gasta sem eficiência viola a solidariedade na sua dimensão de reciprocidade. E um Estado que tributa sem respeitar os direitos fundamentais do contribuinte viola a solidariedade na sua dimensão de reconhecimento: nega ao cidadão o estatuto que a Constituição lhe confere.

2.2 A solidariedade fiscal como princípio tributário

No campo específico do Direito Tributário, a solidariedade fiscal se desdobra em dois princípios operacionais que a Constituição de 1988 consagrou de forma expressa: a capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e a vedação ao confisco (art. 150, IV). Esses dois princípios — o primeiro que manda tributar mais quem tem mais, o segundo que proíbe tributar além do que é suportável — são a face positiva e a face negativa do mesmo mandamento de solidariedade: cada um contribui na medida de suas forças, e ninguém contribui além do que sua força permite.

Mas a solidariedade fiscal não se esgota nesses dois dispositivos. Ela permeia toda a estrutura constitucional tributária. A progressividade do IPTU (art. 156, § 1º) e do IRPF é expressão da solidariedade na tributação patrimonial e da renda: quem possui mais, contribui mais. A imunidade das entidades de assistência social (art. 150, VI, c) é expressão da solidariedade na outra direção: o Estado renuncia à arrecadação sobre quem realiza, com recursos privados, funções solidárias que de outro modo caberia ao próprio Estado realizar. O Simples Nacional (art. 146, III, d) é expressão da solidariedade como proteção diferenciada: os menores contribuintes recebem tratamento menos oneroso porque sua capacidade contributiva real é menor.

A solidariedade fiscal, portanto, não é um princípio isolado. É um princípio estruturante que informa toda a arquitetura constitucional tributária, estabelecendo que o financiamento do Estado deve ser compartilhado por todos, na medida das possibilidades de cada um, com respeito à dignidade de quem contribui e com compromisso de todos: Estado e contribuintes com o projeto coletivo que a tributação financia.

2.3 A bilateralidade como característica essencial

A solidariedade, por definição, é relação. Não existe solidariedade unilateral: o conceito pressupõe, necessariamente, ao menos dois sujeitos vinculados por um projeto comum e por obrigações recíprocas. A solidariedade unilateral é, por definição, uma contradição em termos — é a solidariedade que obriga um e isenta o outro, que exige de um e não exige do outro.

Quando a Constituição Federal estabelece a solidariedade como objetivo fundamental da República e como princípio estruturante do sistema tributário, ela não está criando uma obrigação unilateral do contribuinte. Está criando uma relação constitucional na qual tanto o contribuinte quanto o Estado têm posições jurídicas ativas e passivas, deveres e direitos, obrigações e prerrogativas. O contribuinte deve contribuir — e o Estado tem o direito de cobrar. Mas o Estado deve tributar com justiça — e o contribuinte tem o direito de exigir que assim seja feito.

A simetria de obrigações não é uma construção doutrinária arbitrária — é uma exigência que decorre da própria lógica constitucional. Se a solidariedade tem fundamento no art. 3º, I, como objetivo fundamental da República, e se os objetivos fundamentais vinculam todos os Poderes do Estado (não apenas o contribuinte, mas o legislador tributário, a administração fiscal e o Poder Judiciário), então o princípio da solidariedade opera sobre ambos os polos da relação tributária com igual força normativa.

A leitura é reforçada pela estrutura da Constituição. O Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais) e o Título VI (Da Tributação e do Orçamento) não são compartimentos estanques. O art. 5º, § 1º, que confere aplicabilidade imediata às normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, irradia seus efeitos sobre todo o sistema tributário constitucional. O contribuinte que invoca a legalidade, a anterioridade, a capacidade contributiva ou a vedação ao confisco não está invocando limitações ao poder de tributar — está exercendo direitos fundamentais. E o Estado que viola esses direitos não está apenas transgredindo técnicas de organização do sistema fiscal — está rompendo a relação constitucional de solidariedade que justifica a própria exigência tributária.

A bilateralidade é a dimensão da solidariedade fiscal que a doutrina e a jurisprudência brasileiras menos desenvolveram. E por isso mesmo é a mais urgente: um sistema tributário regressivo, um contencioso administrativo vulnerável e uma reforma que avançou na eficiência sem avançar na

justiça distributiva são, à luz da solidariedade bilateral, problemas constitucionais que aguardam enfrentamento sério.

3 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

3.1 A contribuição de Nabais: dever e não mera obrigação

Em 1998, o professor José Casalta Nabais publicou a obra que se tornaria referência incontornável no debate sobre os fundamentos constitucionais do dever tributário: *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. O título já é uma provocação deliberada. Em um campo doutrinário dominado pela literatura sobre os direitos do contribuinte, Nabais inverteu o ângulo e construiu uma teoria rigorosa sobre o dever — não o mero dever legal de cumprir obrigações tributárias previstas em lei, mas o dever fundamental, de assento constitucional, que vincula todo cidadão à contribuição para o financiamento da vida coletiva.

O argumento central de Nabais tem a clareza das teses que resistem ao tempo. Os direitos e os deveres fundamentais são, na ordem constitucional contemporânea, as duas faces indissociáveis da mesma moeda. Assim como os indivíduos têm direitos oponíveis ao Estado, que protegem sua liberdade, sua propriedade e sua dignidade, eles também têm deveres para com a coletividade, sem os quais a vida em sociedade se tornaria impossível ou radicalmente injusta. O dever de pagar tributos insere-se nessa segunda categoria: é a expressão jurídica da solidariedade que vincula os membros de uma comunidade política à responsabilidade compartilhada pelo custeio das funções coletivas de que todos, direta ou indiretamente, dependem.

A distinção entre o dever fundamental e as obrigações tributárias comuns não é de grau, mas de natureza. As obrigações tributárias legais têm justificativa puramente formal: existem porque a lei assim determina, e a lei emana de um Parlamento democraticamente eleito. O dever fundamental é outra coisa. Seu fundamento é constitucional, sua raiz é filosófica, sua substância é ética: decorre da própria condição de membro de uma comunidade política que precisa de recursos para existir e que distribui entre seus membros a responsabilidade de fornecê-los. Nenhuma lei pode criar esse dever — porque ele antecede qualquer lei. E nenhuma lei pode extingui-lo — porque ele é condição de possibilidade da própria ordem jurídica que produz as leis.

3.2 A recepção brasileira: o que foi incorporado e o que ficou para trás

A obra de Nabais foi amplamente recebida pela doutrina tributária brasileira. Ricardo Lobo Torres a incorporou em sua reflexão sobre a relação entre tributação e liberdade. Humberto Ávila dela se valeu para fundamentar a distinção entre as dimensões objetiva e subjetiva dos princípios tributários. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi organizaram a coletânea *Solidariedade Social e Tributação* (2005) precisamente para aprofundar o debate que Nabais havia

inaugurado no plano lusófono. Luís Eduardo Schoueri incorporou a perspectiva do dever fundamental ao seu tratamento do princípio da solidariedade como fundamento da tributação extrafiscal.

O que a doutrina brasileira incorporou com entusiasmo foi o polo do dever — a ideia de que o contribuinte não apenas está sujeito a tributos porque a lei assim determina, mas tem um dever de cidadania de contribuir para o financiamento das tarefas coletivas. Reflexão valiosa: elevou o debate sobre a evasão fiscal do plano da infração à norma para o plano da ruptura com a solidariedade; ela tornou possível fundamentar a rejeição ao planejamento tributário abusivo não apenas em normas antielisivas, mas no próprio valor constitucional da solidariedade; e ela enriqueceu o argumento em favor da tributação progressiva, conectando-o à ideia de que os que têm mais capacidade contributiva têm também maior dever de solidariedade.

Por outro lado, a mesma sorte não foi recepcionada pela doutrina no que concerne às contrapartidas, foco deste trabalho. Nabais é explícito: a solidariedade é relação de mão dupla. Se o contribuinte tem o dever de contribuir, o Estado tem o dever de fazer bom uso do que arrecada, de distribuir os encargos com justiça, e de respeitar os direitos fundamentais do contribuinte que contribui. Sem essas contrapartidas, o argumento da solidariedade se degrada: torna-se retórica a serviço da arrecadação, despida de qualquer compromisso com a justiça distributiva que lhe dá fundamento.

3.3 O dever fundamental como norma de cidadania: implicações práticas

Compreender o dever de pagar tributos como norma de cidadania, e não como mera sujeição ao poder coercitivo do Estado, tem consequências práticas que merecem ser explicitadas. A primeira consequência é a de que quem evade tributos não está apenas infringindo a lei: está desertando do projeto coletivo, transferindo para outros, em geral para os que têm menos poder de evasão, o custo do financiamento dos serviços públicos de que todos dependem. Essa perspectiva transforma o debate sobre sonegação fiscal de uma questão de conformidade legal para uma questão de cidadania e de responsabilidade cívica.

A segunda consequência é a de que a aceitação do dever de contribuir depende da percepção de que o sistema é justo. Estudos de sociologia fiscal demonstram consistentemente que o cumprimento voluntário das obrigações tributárias — sem o qual nenhum sistema de arrecadação funciona eficientemente — está positivamente correlacionado com a percepção de justiça do sistema e com a confiança dos contribuintes nas instituições do Estado. Um sistema regressivo, que onera mais os pobres do que os ricos, corrói essa percepção de justiça e, com ela, a disposição de cumprir voluntariamente as obrigações fiscais. Em outras palavras: a injustiça distributiva não é apenas um problema ético — é também um problema de eficiência arrecadatória.

A terceira consequência é a de que o planejamento tributário lícito — a organização das atividades econômicas para aproveitar as opções menos onerosas que o próprio ordenamento oferece — não viola o dever de solidariedade. A solidariedade exige contribuição leal, não contribuição máxima. O contribuinte que organiza seus negócios com eficiência fiscal, dentro dos limites da legalidade, está exercendo um direito constitucional — e o Estado que tenta penalizar essa eficiência por meio de interpretações expansivas das normas antielisivas viola a legalidade e a confiança legítima que a solidariedade também protege.

Por derredeiro, a quarta consequência, nada obstante menos debatida, contudo igualmente importante, é a de que o dever de solidariedade fiscal exige do Estado a garantia de que o cumprimento das obrigações tributárias seja acessível a todos os contribuintes, não apenas aos que dispõem de assessoria especializada. Um sistema tão complexo que apenas grandes contribuintes, com assessoria jurídica e contábil especializada, conseguem cumprir suas obrigações com segurança, viola o princípio da igualdade. Compromete também a natureza do dever de solidariedade como norma de cidadania universal. A simplificação tributária, que a EC 132/2023 pretendeu implementar, é, nessa perspectiva, não apenas um imperativo de eficiência econômica: é uma exigência de solidariedade democrática. Um sistema que é tão complexo a ponto de excluir da cidadania tributária plena os menores contribuintes não é um sistema solidário — é um sistema que reserva os direitos formais para quem pode pagar por assessoria e impõe os deveres reais para todos.

3.4 A recepção do dever fundamental no direito comparado: perspectivas para o Brasil

A teoria do dever fundamental de pagar tributos não é exclusividade do constitucionalismo português. Ela encontra ressonâncias em múltiplas tradições constitucionais que o Direito Tributário brasileiro pode se iluminar ao conhecer.

Na Alemanha, a vinculação do sistema tributário aos valores constitucionais, especialmente à igualdade e à solidariedade, foi construída pelo Bundesverfassungsgericht ao longo de décadas de jurisprudência sistemática. Klaus Tipke, em sua monumental obra *Die Steuerrechtsordnung*, sintetizou essa tradição numa teoria do Direito Tributário fundada na ideia de justiça fiscal: o tributo é justo quando é igual — quando todos que se encontram em situação econômica equivalente contribuem de forma equivalente. Para Tipke, a igualdade é o princípio-mãe do Direito Tributário, e a capacidade contributiva é seu operador. A solidariedade, nessa perspectiva, não é apenas o fundamento do dever de pagar — é o critério de distribuição desse dever: solidário é o sistema que distribui os encargos proporcionalmente às possibilidades de cada um.

No constitucionalismo norte-americano, a tradição é diferente, mas igualmente relevante. O Internal Revenue Code e a jurisprudência federal sobre tributação desenvolveram uma concepção do

contribuinte como agente ativo, não apenas sujeito passivo, da relação tributária. O Taxpayer Bill of Rights, codificado pelo IRS em 2014, consolida dez direitos fundamentais do contribuinte que expressam, em linguagem institucional acessível, a bilateralidade que este artigo defende: o direito de ser informado, o direito de contestar e ser ouvido, o direito a um sistema justo e equitativo. A existência do National Taxpayer Advocate — cargo independente com mandato de denunciar abusos da administração fiscal — é a expressão institucional mais visível de que o dever de solidariedade do contribuinte tem, como contrapartida necessária, o dever de solidariedade do Estado.

Para o Brasil, o direito comparado oferece duas lições particularmente relevantes. A primeira é a da codificação: um Código de Defesa do Contribuinte que sistematize, em linguagem acessível, os direitos e os deveres que a Constituição já estabelece, tornaria a relação de solidariedade mais transparente e mais equilibrada — tanto para os contribuintes que precisam conhecer seus direitos quanto para a administração fiscal que tem o dever de respeitá-los. A segunda é a da independência institucional: um ombudsman fiscal brasileiro, nos moldes do National Taxpayer Advocate ou de figuras equivalentes nos sistemas europeus, poderia atuar como guardião permanente da bilateralidade da solidariedade — denunciando abusos, propondo reformas e garantindo que o discurso da solidariedade não seja utilizado de forma seletiva, apenas para cobrar e nunca para proteger.

4 AS OBRIGAÇÕES DO ESTADO: A OUTRA FACE DA SOLIDARIEDADE FISCAL

4.1 A bilateralidade como exigência constitucional

Se a solidariedade fiscal fundamenta o dever do contribuinte, fundamenta com igual força os deveres do Estado. Essa simetria não é uma construção doutrinária opcional — é uma exigência que decorre da própria natureza da relação constitucional de solidariedade. Uma relação em que apenas um dos sujeitos tem obrigações não é solidariedade: é sujeição.

A Constituição de 1988 foi explícita ao construir essa bilateralidade. O mesmo Título que garante ao Estado o poder de tributar (Título VI: “Da Tributação e do Orçamento”) enumera, nos arts. 150, 151 e 152, um conjunto denso de limitações ao exercício desse poder. A inserção dessas limitações no capítulo dos direitos e garantias fundamentais, por determinação do art. 5º, § 1º, confere-lhes aplicabilidade imediata e as eleva ao patamar de direitos subjetivos do contribuinte, oponíveis ao Fisco independentemente de mediação legislativa.

Roque Antônio Carrazza identificou com precisão o que essa arquitetura constitucional significa: a Constituição de 1988 é, no campo tributário, uma verdadeira Carta Magna dos Contribuintes. Ela

não apenas distribui competências entre os entes federativos — ela estabelece um conjunto robusto de garantias que condicionam, limitam e legitimam o exercício do poder fiscal. Sem o respeito a essas garantias, a exigência tributária perde sua legitimidade constitucional — e, com ela, o próprio fundamento da solidariedade que a justifica.

4.2 Tributar com legalidade e anterioridade: a exigência de previsibilidade

A primeira obrigação constitucional do Estado decorrente da solidariedade fiscal é a de tributar dentro dos estritos limites da legalidade. O princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I, da Constituição, não é apenas uma restrição técnica ao legislador: é o direito fundamental do contribuinte de não ser tributado senão por lei regularmente instituída, que defina com precisão todos os elementos essenciais da obrigação tributária.

Para que a solidariedade fiscal seja uma relação autenticamente recíproca, o contribuinte precisa saber de antemão com o que está se comprometendo. Um Estado que tributa por decreto, que amplia bases de cálculo por interpretação administrativa, que cria obrigações por ato normativo infralegal, não está exercendo poder tributário legítimo — está quebrando unilateralmente os termos da relação de solidariedade. A solidariedade exige consentimento, e o consentimento exige previsibilidade.

A anterioridade, prevista no art. 150, III, b e c, da Constituição, é a expressão temporal dessa previsibilidade. O Estado não pode surpreender o contribuinte com novas exigências sem que este tenha tempo suficiente para adaptar seu planejamento econômico. O Supremo Tribunal Federal, na ADI 939, foi categórico ao afirmar que a anterioridade é cláusula pétrea implícita — não pode ser suprimida nem mesmo por emenda constitucional. Essa decisão é, ela mesma, uma afirmação da bilateralidade da solidariedade: o Estado não pode, nem com maioria parlamentar qualificada, retirar do contribuinte o direito à previsibilidade que a relação de solidariedade exige.

4.3 Capacidade contributiva: o mandamento de justiça distributiva

A solidariedade fiscal exige do Estado mais do que cobrar dentro da lei: exige cobrar com justiça. E o operador jurídico dessa exigência é o princípio da capacidade contributiva, inscrito no art. 145, § 1º, da Constituição: os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A ressalva constitucional “sempre que possível” não é autorização para ignorar o princípio — é reconhecimento realista de que, em certos tributos, a personalização é tecnicamente mais difícil. Mas a dificuldade é grau, não dispensa.

A capacidade contributiva é, em sua essência, o operador jurídico da solidariedade. Se a solidariedade fiscal exige que cada um contribua para o financiamento das tarefas coletivas na medida de suas possibilidades, a capacidade contributiva é o princípio que traduz esse mandamento

em termos juridicamente operacionais: quem tem mais capacidade econômica tem mais capacidade contributiva e, portanto, deve contribuir mais; quem tem menos capacidade econômica contribui menos — e quem não tem capacidade alguma não contribui.

Humberto Ávila identificou duas dimensões operacionais do princípio. A dimensão objetiva exige riqueza real: só pode ser tributado o que efetivamente a revela, não ficções jurídicas de capacidade construídas pela criatividade do legislador. A dimensão subjetiva exige que a situação pessoal do contribuinte seja considerada: a mesma renda nominal pode representar cargas radicalmente diferentes para quem sustenta família numerosa, tem despesas médicas extraordinárias ou vive em situação de vulnerabilidade econômica. Nesses casos, a solidariedade fiscal exige tratamento diferenciado — não como concessão, mas como exigência de justiça.

A proteção do mínimo existencial é o corolário mais imediato da capacidade contributiva como expressão de solidariedade. No Estado Democrático de Direito, o poder de tributar não é absoluto; ele encontra limite intransponível na dignidade da pessoa humana. Se há uma parcela de renda de um indivíduo que é absolutamente necessária para que ele possa sobreviver com dignidade — alimentar-se, vestir-se, morar, cuidar de sua saúde e educar seus filhos —, essa parcela não pode ser obtida pela tributação. Tributar-la não é arrecadar; é, na última análise, confiscar o mínimo existencial e necessário à dignidade da pessoa humana .

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 6.025 (Rel. Min. Roberto Barroso, j. 19.06.2020), afirmou essa proteção ao considerar a constitucionalidade da isenção de Imposto de Renda sobre os comprovados de retirada de portadores de moléstia grave. A razão decidida pela Suprema Corte fundamenta-se na exigência de que a incidência tributária sobre esses valores reduziria significativamente a disponibilidade financeira necessária para o tratamento de saúde e a subsistência digna.

Ao validar o benefício fiscal, o STF reforçou que a capacidade contributiva deve ser lida sob o prisma da capacidade econômica real. No caso de portadores de doenças graves, o aumento exponencial das despesas com saúde mitiga a disponibilidade de renda, tornando a desoneração um instrumento de justiça distributiva e de eficácia do direito à vida.

4.4 Transparência e qualidade do gasto: o Estado também presta contas

A solidariedade fiscal impõe ao Estado uma obrigação que raramente aparece nos manuais de Direito Tributário, mas que é constitucional, logicamente necessária e empiricamente decisiva: o dever de prestar contas ao contribuinte sobre o uso dos recursos arrecadados. Essa obrigação decorre da própria lógica da relação bilateral de solidariedade: se o contribuinte cumpre seu dever de contribuir com base no compromisso de que os recursos serão utilizados para o financiamento de

funções coletivas que beneficiam a todos, o Estado tem o dever correlato de demonstrar que esse compromisso está sendo honrado.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 deu um passo significativo nessa direção ao constitucionalizar, no art. 150, § 5º, o direito do contribuinte à transparência fiscal sobre o montante dos tributos que incidem sobre bens e serviços. O direito de saber quanto se paga de tributo ao comprar um produto ou contratar um serviço parece modesto, mas tem implicações democráticas profundas: ele rompe com o fenômeno que os economistas chamam de ilusão fiscal — a subestimação da carga tributária que a tributação indireta sistematicamente produz —, e torna possível a avaliação qualificada e informada do sistema tributário pelo cidadão comum.

Mas a transparência sobre o quanto se paga é condição necessária, não suficiente. A solidariedade fiscal plena exige também transparência sobre para onde vai o que se paga — sobre a destinação dos recursos arrecadados, sobre a eficiência do gasto público, sobre a relação entre o custo fiscal que os cidadãos suportam e a qualidade dos serviços públicos que recebem em contrapartida. Um contribuinte que sabe que paga 30% do preço de um produto em tributos, mas não sabe se esse dinheiro está sendo bem utilizado, tem informação parcial — e informação parcial não é suficiente para o exercício pleno da cidadania fiscal.

Nesse ponto, a solidariedade fiscal conecta-se ao direito fundamental à boa administração pública — que, embora não esteja expressamente enunciado na Constituição de 1988, pode ser construído a partir da leitura integrada do art. 37 (princípios da administração pública), do art. 5º, XIV (direito de acesso à informação) e do art. 5º, LXXIII (ação popular contra ato lesivo ao erário). Um contribuinte que financia o Estado tem o direito constitucional de saber como esse Estado está sendo gerido. Essa não é apenas uma aspiração democrática — é uma decorrência direta do princípio da solidariedade fiscal bilateral: quem cumpre sua parte na relação de solidariedade tem o direito de verificar se a outra parte também está cumprindo a sua.

A qualidade do gasto público é, portanto, uma questão de solidariedade fiscal, não apenas de política fiscal. Quando o Estado arrecada pesadamente, invocando o dever de solidariedade do contribuinte, mas aplica mal os recursos arrecadados — em desperdícios, em desvios, em privilégios para grupos específicos ou em gastos que não se traduzem em serviços públicos de qualidade para todos —, ele viola a reciprocidade que fundamenta o dever de contribuir. Essa violação, embora mais difícil de controlar juridicamente do que uma lei tributária inconstitucional, não é menos real nem menos grave. A doutrina tributária tem o dever de desenvolvê-la como categoria jurídica, e o Poder Judiciário tem instrumentos constitucionais para enfrentá-la — mesmo que com a prudência que a separação de poderes exige.

4.5 O processo tributário justo como exigência de solidariedade

A solidariedade fiscal bilateral não se limita ao plano material — ao quanto se tributa e como se distribui a carga. Ela se estende ao plano processual: ao como se tributa, como se cobra, como se resolve o conflito entre Fisco e contribuinte. Um Estado que lança de ofício sem motivação adequada, nega acesso integral ao processo administrativo, recorre de decisões favoráveis ao contribuinte apenas para protelar a devolução de tributos indevidos, ou cria embaraços processuais que transformam o litígio em instrumento de pressão — não está exercendo poder tributário legítimo. Está utilizando o processo como arma, o que é incompatível com a relação de solidariedade que a Constituição estabeleceu.

O devido processo tributário, administrativo e judicial, é, nessa perspectiva, uma exigência constitucional de solidariedade. Roque Antônio Carrazza observou que o contraditório e a ampla defesa no processo tributário não são concessões graciosas do Estado: são expressões do reconhecimento de que o contribuinte é sujeito de direitos, não objeto de arrecadação. Um processo administrativo tributário em que o julgador não tem independência funcional real, em que a composição paritária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é comprometida por escândalos de corrupção e por reformas pendulares que alternam o voto de qualidade conforme a conveniência arrecadatória do momento, não oferece ao contribuinte as garantias processuais que a solidariedade bilateral exige.

A vedação às sanções políticas — consolidada pelo Supremo Tribunal Federal nas Súmulas 70, 323 e 547 e na ADI 173 — é, igualmente, expressão da solidariedade processual. O Estado que interdita estabelecimentos, que cancela registros fiscais, que apreende mercadorias em trânsito regular como forma de coagir o contribuinte ao pagamento, não está cobrando um tributo — está praticando extorsão com aparência de legalidade. A solidariedade exige que o crédito tributário seja cobrado pela via própria, a execução judicial, com todas as garantias que o ordenamento confere ao executado. Nenhuma arrecadação é tão urgente que justifique a suspensão do estado de direito na relação tributária.

5 A REGRESSIVIDADE COMO RUPTURA CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE FISCAL

5.1 O paradoxo regressivo

Existe um paradoxo desconcertante no coração do sistema tributário brasileiro: a Constituição Federal consagra os princípios da capacidade contributiva, da igualdade tributária, da solidariedade social e da dignidade da pessoa humana — princípios que, em conjunto, exigem um sistema em que os que têm mais paguem proporcionalmente mais. E o sistema real é estruturalmente regressivo: os mais pobres pagam, proporcionalmente à sua renda, mais do que os mais ricos.

Os dados são consistentes e perturbadores. Pesquisas do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada demonstram que as famílias com renda de até dois salários-mínimos comprometem aproximadamente 54% de sua renda com o pagamento de tributos diretos e indiretos, enquanto as famílias de maior renda comprometem percentual significativamente menor. A inversão é brutal: quanto menor a renda, maior a fatia que o sistema tributário dela subtrai. Na prática, o sistema tributário brasileiro funciona como um mecanismo de concentração de renda — o oposto do que a Constituição determina.

Esse paradoxo tem uma dimensão de solidariedade que o debate técnico sobre alíquotas efetivas frequentemente perde. Dizer que o sistema é regressivo é dizer que os que menos têm estão, na prática, subsidiando os que mais têm. O trabalhador de baixa renda que compromete 54% de sua renda com tributos está contribuindo desproporcionalmente para o financiamento de um Estado que serve, com frequência, aos interesses dos mais abastados. Não é solidariedade: é sua inversão. Os mais fracos sustentam os mais fortes — compulsoriamente, sem alternativa.

A dimensão constitucional desse paradoxo é que ele não é acidental. Ele é o resultado de décadas de escolhas legislativas que favoreceram a tributação indireta — politicamente mais palatável porque invisível ao consumidor, em detrimento da tributação direta progressiva, politicamente mais resistida porque visível e diretamente sentida pelos detentores de renda e patrimônio. Essas escolhas foram feitas dentro das margens de conformação legislativa que o sistema democrático confere ao Parlamento. Mas elas não são blindadas de controle constitucional: quando o resultado sistemático e documentado das escolhas legislativas é a violação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da solidariedade fiscal, o Direito Tributário Constitucional tem o dever de nomear esse resultado como o que ele é — uma violação da Constituição — e de desenvolver os instrumentos para corrigi-lo.

5.2 As causas estruturais da regressividade

A explicação estrutural da regressividade brasileira é bem conhecida, mas merece ser enunciada com precisão porque é a base do argumento constitucional que se desenvolve no item seguinte. O sistema é dominado pela tributação indireta — tributos sobre o consumo como o ICMS, o ISS, o IPI, o PIS e a COFINS — que incide de forma uniforme sobre os bens e serviços, sem discriminar a renda ou o patrimônio do consumidor final. Um quilo de arroz paga o mesmo tributo seja comprado por uma família de baixa renda ou por um executivo de alta renda. O que esse tributo representa na renda de cada um, porém, é radicalmente diferente: para a família pobre, é uma fatia relevante do orçamento mensal; para o executivo, é uma fração desprezível.

Concomitantemente, a tributação direta sobre a renda e o patrimônio é insuficientemente progressiva e extraordinariamente concentrada. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas tem

alíquotas máximas modestas em comparação com os padrões internacionais. Os lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a pessoas físicas são isentos de IRPF no Brasil — um privilégio quase único entre os países da OCDE, que beneficia de forma direta e exclusiva os detentores de capital e concentra ainda mais a renda no topo da pirâmide. O Imposto sobre Grandes Fortunas, expressamente previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal, nunca foi regulamentado em mais de três décadas e meia de vigência constitucional.

5.3 A regressividade como violação constitucional da solidariedade

A regressividade estrutural do sistema tributário brasileiro não é apenas um problema econômico ou de política fiscal. É, à luz do princípio constitucional da solidariedade fiscal, uma violação jurídica passível de fundamentação e controle.

O argumento constitucional pode ser construído em quatro passos. Primeiro: a solidariedade fiscal, como demonstrado, é princípio bilateral que impõe ao Estado o dever de distribuir os encargos tributários conforme a capacidade contributiva de cada cidadão. Segundo: a capacidade contributiva exige, em sua dimensão de justiça distributiva, que a carga tributária total, não apenas a de cada tributo considerado isoladamente — seja proporcional à riqueza de cada um. Terceiro: a regressividade estrutural inverte essa proporção — impõe carga relativamente maior sobre os que têm menos —, violando diretamente o mandamento de distribuição proporcional. Quarto: essa violação é sistemática e documentada, não acidental ou pontual, o que afasta a justificativa de que se trata de efeito inevitável de escolhas legislativas razoáveis dentro da margem de conformação do legislador.

Regina Helena Costa observou que o princípio da capacidade contributiva tem dupla função: proíbe a tributação de quem não tem capacidade (função negativa) e exige a tributação progressiva de quem tem (função positiva). A regressividade viola ambas as funções: tributa quem não tem capacidade de suportar o encargo (os mais pobres que comprometem mais de metade da renda) e deixa de tributar adequadamente quem tem maior capacidade (os mais ricos que recebem dividendos isentos).

O controle constitucional da regressividade estrutural é tarefa complexa — envolve juízos sobre a margem de conformação legislativa e sobre a competência do Judiciário para substituir escolhas fiscais do legislador. Mas a dificuldade não é razão para recusa: é razão para desenvolvimento doutrinário mais rigoroso dos parâmetros constitucionais que devem orientar o controle. A solidariedade fiscal bilateral, articulada com a capacidade contributiva, com a igualdade tributária e com a dignidade da pessoa humana, oferece fundamentos suficientes para que a regressividade estrutural seja tratada como violação constitucional — e não como mera opção política legítima do legislador tributário.

5.4 O IGF e a isenção de dividendos: silêncios constitucionalmente problemáticos

Dois silêncios legislativos específicos merecem destaque nesse contexto por sua relevância para a solidariedade fiscal: a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e a manutenção da isenção sobre lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas.

O IGF está no art. 153, VII, da Constituição desde 1988. Nunca foi regulamentado. Não por esquecimento: por veto sistemático. Os que seriam seus sujeitos passivos têm, no sistema político brasileiro, influência suficiente para bloquear qualquer iniciativa legislativa nessa direção. O resultado é um dispositivo constitucional que existe no papel e não existe na realidade — e que, enquanto assim permanecer, anuncia para os que o leem uma mensagem perturbadora: a solidariedade é para quem não tem poder de evitá-la. Do ponto de vista da solidariedade fiscal, essa situação é constitucionalmente problemática: um tributo expressamente previsto no texto constitucional, com potencial redistributivo significativo, permanece letra morta por décadas, enquanto trabalhadores assalariados e consumidores de baixa renda continuam comprometendo parcela crescente de sua renda com a tributação indireta. O mandamento constitucional de solidariedade é violado não apenas quando o Estado cobra tributos inconstitucionais — é violado também quando o Estado se recusa a cobrar tributos constitucionalmente previstos que oneram os que têm mais capacidade contributiva.

A isenção de lucros e dividendos distribuídos a pessoas físicas é, do ponto de vista da solidariedade fiscal, igualmente problemática. Enquanto o trabalhador assalariado paga Imposto de Renda progressivo sobre toda a sua remuneração — com alíquotas que chegam a 27,5% —, o empresário que recebe seus rendimentos sob a forma de lucros e dividendos não paga nada de IRPF. Essa assimetria não tem justificativa constitucionalmente sustentável à luz do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária: renda é renda, independentemente da forma jurídica pela qual é auferida. O tratamento tributário diferenciado que beneficia os rendimentos do capital em relação aos rendimentos do trabalho contradiz diretamente o mandamento constitucional de que o sistema tributário deve ser estruturado conforme a capacidade contributiva — e que quem tem mais deve contribuir mais, não menos.

6 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023 E O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE FISCAL

6.1 O que a reforma fez

A Emenda Constitucional nº 132, aprovada em dezembro de 2023, introduziu no Brasil a mais profunda reforma do sistema tributário desde a Constituição de 1988. A substituição de cinco tributos sobre o consumo — ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — por um modelo dual composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e pelo

Imposto Seletivo (IS) é uma transformação estrutural de magnitude histórica.

Do ponto de vista da solidariedade fiscal, a EC 132/2023 apresenta dois avanços reais que seria desonesto minimizar. O primeiro e mais significativo é a constitucionalização da transparência fiscal. O art. 150, § 5º, da Constituição, na redação dada pela EC 132/2023, determina que os documentos fiscais deverão informar o montante dos tributos incidentes sobre as operações com bens e serviços. Essa medida tem implicações profundas para a cidadania tributária: ela rompe com décadas de tributação invisível — a tributação indireta que onera o consumidor sem que ele saiba exatamente quanto paga — e cria as condições para o exercício informado do consentimento democrático em matéria fiscal.

O segundo avanço é a não cumulatividade plena do IBS e da CBS. A eliminação da tributação em cascata que caracterizava o sistema anterior — em que os tributos sobre o consumo se acumulavam ao longo da cadeia produtiva, distorcendo preços e incentivando a verticalização artificial das empresas — é um ganho de eficiência econômica que beneficia, em última análise, o consumidor final. Do ponto de vista da solidariedade fiscal, a não cumulatividade alinha melhor o peso do tributo com o valor efetivamente acrescentado em cada etapa da cadeia, reduzindo uma fonte de regressividade específica: a do tributo que incide sobre tributo.

6.2 O que a reforma não fez: a lacuna redistributiva

Seria um erro grave, contudo, avaliar a EC 132/2023 apenas pelo que ela fez, sem examinar com igual cuidado o que ela deixou de fazer. E o que ela deixou de fazer é, do ponto de vista da solidariedade fiscal bilateral, o mais importante: a reforma não tocou nas bases tributárias da renda e do patrimônio — exatamente as que são determinantes para a distribuição vertical dos encargos fiscais.

O Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição há mais de trinta e cinco anos, permanece sem regulamentação. A isenção de dividendos — que beneficia de forma direta e exclusiva os detentores de capital em detrimento dos trabalhadores assalariados — não foi questionada pela reforma. A progressividade do IRPF, que os padrões internacionais recomendam fortalecer como instrumento de redistribuição, não foi tocada. O resultado é que a reforma atacou os problemas de eficiência e de complexidade do sistema tributário, mas não atacou os problemas de justiça distributiva.

Do ponto de vista da solidariedade fiscal como princípio constitucional bilateral, essa omissão é constitucionalmente problemática. Misabel Derzi alertou que qualquer reforma tributária que não enfrente a tributação da renda e do patrimônio será estruturalmente incompleta: deslocará o debate da distribuição vertical dos encargos — que é a questão mais urgente do ponto de vista da justiça

fiscal — para a distribuição horizontal entre os entes federativos, que é importante, mas secundária em termos de solidariedade redistributiva. O diagnóstico confirmou-se com precisão.

A solidariedade fiscal plena — a que a Constituição de 1988 prometeu e que a EC 132/2023 apenas parcialmente realizou — exige, além da eficiência na arrecadação e da transparência fiscal, que os encargos do financiamento coletivo sejam distribuídos de forma que realize, e não contradiga, os objetivos fundamentais da República: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Esses objetivos continuam sendo, no Brasil de 2026, muito mais promessa constitucional do que realidade tributária.

6.3 O período de transição e a solidariedade entre gerações de contribuintes

A EC 132/2023 não se implementa de uma vez: ela se desdobra ao longo de um período de transição que se estende até 2033, com etapas progressivas de substituição do sistema antigo pelo novo. A justificativa é compreensível — uma transição abrupta para um sistema radicalmente diferente criaria riscos de ruptura na arrecadação e de desequilíbrio federativo. Mas esse período longo de coexistência entre os dois regimes cria, do ponto de vista da solidariedade fiscal, um problema específico: a insegurança jurídica sistêmica.

Durante o período de transição, os contribuintes viverão em ambiente de dupla normatividade: o sistema antigo ainda em vigor, em processo de extinção gradual, coexistindo com o sistema novo, em processo de implantação progressiva. Questões como a interação entre créditos de ICMS acumulados no sistema antigo e o novo regime do IBS, a tributação de contratos de longo prazo celebrados sob a égide do sistema antigo, e a aplicação das regras de transição a situações específicas de cada setor gerarão controvérsias que só serão resolvidas após anos de litígios administrativos e judiciais. Essa insegurança não é neutra: ela beneficia os que têm condições de litigar e assessoria especializada para navegar pela complexidade normativa, em detrimento dos contribuintes menores que precisam de clareza e previsibilidade.

Do ponto de vista da solidariedade fiscal bilateral, o período de transição impõe ao Estado obrigações específicas. As regras transitórias devem ser claras, estáveis e previsíveis — porque a previsibilidade é condição da solidariedade, como a anterioridade demonstra. Os direitos adquiridos sob o sistema antigo, inclusive, créditos tributários legitimamente constituídos — devem ser preservados, não cancelados ou esvaziados por atos administrativos que os contribuintes não tinham como prever. E a regulamentação infraconstitucional do IBS, da CBS e do Imposto Seletivo, que ainda está por vir, deve ser produzida com observância rigorosa do princípio da legalidade: o Comitê Gestor do IBS não pode criar, por ato normativo próprio, obrigações que ultrapassem o que a lei complementar autorizou.

A solidariedade fiscal, portanto, também é compromisso intergeracional: o sistema que está sendo construído agora determinará as condições de contribuição das gerações futuras. Construí-lo com clareza, com justiça distributiva e com respeito aos direitos constitucionais do contribuinte não é apenas uma exigência do presente — é uma responsabilidade com o futuro.

7 A JURISPRUDÊNCIA DO STF E A SOLIDARIEDADE FISCAL

7.1 Quando a Corte realizou a solidariedade: decisões paradigmáticas

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária é heterogênea — há precedentes que avançaram na proteção dos direitos do contribuinte e, com isso, na realização da solidariedade bilateral; e há precedentes que ficaram aquém do que os princípios constitucionais exigiam. A análise crítica de ambas as categorias é indispensável para uma avaliação realista do papel do STF como guardião da solidariedade fiscal constitucional.

No campo das decisões que realizaram a solidariedade bilateral, destacam-se três precedentes fundamentais. O primeiro é a ADI 939, de 1993, em que o Tribunal declarou inconstitucional a emenda constitucional que havia criado o IPMF sem observância da anterioridade. Ao fazê-lo, o STF não apenas protegeu um princípio formal: afirmou que a previsibilidade fiscal é um direito fundamental do contribuinte que nem a maioria parlamentar qualificada pode suprimir. É a solidariedade na sua dimensão de confiança: o contribuinte tem o direito de organizar sua vida econômica com base em regras estáveis — e o Estado tem o dever de respeitar essa estabilidade como condição da relação fiscal legítima.

O segundo precedente paradigmático é o RE 574.706 (Tema 69), em que o STF excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A decisão afirmou um princípio de solidariedade fiscal: a base de cálculo de um tributo deve refletir a riqueza real do contribuinte, não valores ficcionalmente incorporados pela criatividade do legislador. Cobrar tributo sobre tributo — exigir PIS e COFINS sobre valores que o contribuinte nem sequer tem: são recursos transitórios que passam pelo seu faturamento sem jamais lhe pertencer — é exatamente o tipo de expropriação que a solidariedade bilateral veda: o Estado que cobra além do que a capacidade contributiva permite rompe sua contrapartida na relação de solidariedade.

O terceiro é a ADI 173, que consolidou a vedação às sanções políticas como instrumento de cobrança tributária. O Tribunal declarou que a via exclusiva para a satisfação do crédito tributário é a execução judicial — e que qualquer mecanismo de coerção indireta que impeça o contribuinte de exercer suas atividades para forçá-lo ao pagamento é inconstitucional. Essa decisão é uma afirmação clara de que a solidariedade não é sujeição: o contribuinte que discute a exigência fiscal tem o direito de continuar exercendo suas atividades enquanto a questão é resolvida pelos meios

processuais previstos no ordenamento.

7.2 Os limites e as inconsistências: onde a solidariedade foi truncada

A honestidade intelectual exige que, ao lado das decisões protetivas, sejam identificadas as situações em que a jurisprudência do STF ficou aquém do que o princípio da solidariedade bilateral exigia. O tema mais sensível é o da modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade tributária.

A modulação temporal, prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99, tem fundamento constitucional legítimo: quando uma lei tributária vigorou durante anos, foi cumprida por contribuintes e pela administração, e gerou situações consolidadas, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos plenamente retroativos pode produzir consequências financeiras que comprometam o equilíbrio fiscal. Mas há uma assimetria sistemática nos precedentes do STF: quando a modulação é usada, ela tende a proteger o erário com muito mais consistência do que protege o contribuinte.

O exemplo mais eloquente é o próprio Tema 69. Ao modular os efeitos do RE 574.706 para que a decisão produzisse efeitos apenas a partir de março de 2017, ressaltando apenas os contribuintes que já tinham ações ajuizadas, o STF preservou para o Fisco o tributo inconstitucionalmente arrecadado durante décadas — e deixou sem restituição os contribuintes que, por não terem podido ou sabido ajuizar ação a tempo, continuam sem receber o que pagaram indevidamente. Do ponto de vista da solidariedade bilateral, há algo profundamente assimétrico nessa equação: o ônus da inconstitucionalidade recai inteiramente sobre o contribuinte, enquanto o Estado que editou e cobrou a norma inconstitucional sai sem nenhuma responsabilização.

Autores como Humberto Ávila e Paulo Ayres Barreto têm sustentado que a modulação de efeitos em matéria tributária precisa de critérios mais objetivos e mais equilibrados — critérios que levem em conta não apenas o impacto financeiro sobre o erário, mas também o impacto da não restituição sobre os contribuintes que arcaram com o tributo inconstitucional. A solidariedade fiscal bilateral exige essa simetria: não pode o Estado ser protegido das consequências de suas próprias inconstitucionalidades às custas dos contribuintes que as suportaram.

7.3 O diálogo entre solidariedade fiscal e jurisprudência constitucional comparada

A análise da jurisprudência do STF à luz do princípio da solidariedade fiscal bilateral ganha em profundidade quando comparada com o desenvolvimento análogo em outros sistemas constitucionais. O Bundesverfassungsgericht alemão, ao longo de décadas de jurisprudência tributária, consolidou uma doutrina que articula solidariedade, capacidade contributiva e dignidade de forma que o constitucionalismo tributário brasileiro ainda está construindo.

O princípio do Existenzminimum — que proíbe a tributação do mínimo necessário à subsistência digna — foi construído pelo tribunal alemão a partir da combinação do art. 1º (dignidade da pessoa humana) com o art. 20 (princípio do Estado Social) da Lei Fundamental. A lógica é constitucionalmente sólida: o cidadão tem o dever de contribuir para o financiamento das tarefas coletivas, mas esse dever só é exigível de quem tem capacidade econômica real para suportá-lo. Tributar o mínimo existencial não é solidariedade — é destruição das condições materiais da própria solidariedade.

O Supremo Tribunal Federal incorporou esse princípio na ADI 6.025: ao proteger os comprovadamente portadores de moléstia grave da incidência do IRPF, afirmou que a capacidade contributiva é condição de validade da exigência tributária — não mera orientação ao legislador. A razão de decidir dada pela Suprema Corte se fundamenta na premissa de que a incidência tributária sobre esses valores reduziria significativamente a disponibilidade financeira necessária para o tratamento de saúde e a subsistência digna. Ao validar o benefício fiscal, o STF reforçou que a capacidade contributiva deve ser lida sob o prisma da capacidade econômica real. No caso de portadores de doenças graves, o aumento exponencial das despesas com saúde mitiga a disponibilidade de renda, tornando a desoneração um instrumento de justiça distributiva e de eficácia do direito à vida.

O princípio do Vertrauensschutz — a proteção da confiança legítima — é igualmente relevante para a solidariedade bilateral. Ele impõe que o Estado seja coerente na interpretação e na aplicação das normas tributárias: não pode o Fisco aceitar uma prática por anos e, sem alteração normativa, tratar a mesma prática como irregular; não pode o legislador alterar retroativamente as regras que o contribuinte havia observado ao tomar suas decisões econômicas; não pode a administração tributária mudar orientações sem aviso prévio adequado e sem proteção das situações já consolidadas. A confiança é o cimento da relação de solidariedade: sem ela, o contribuinte não tem como planejar, a previsibilidade do sistema desaparece, e o dever de solidariedade perde o caráter de norma de cidadania para se tornar, de novo, norma de sujeição ao arbítrio fiscal.

O STF tem incorporado progressivamente esses princípios à jurisprudência tributária brasileira — muitas vezes pela via da doutrina, por juristas que estudaram na Alemanha ou que se familiarizaram com a literatura alemã e trouxeram esses conceitos para o debate nacional. Mas a incorporação ainda é assistemática e inconsistente. A proteção da confiança legítima, por exemplo, é invocada em alguns precedentes, mas ignorada em outros, especialmente, quando o resultado de sua aplicação seria desfavorável ao erário. Construir uma jurisprudência tributária que aplique esses princípios com consistência, independentemente de quem seja o beneficiado em cada caso, é tarefa que o STF ainda tem diante de si. A solidariedade fiscal bilateral não admite jurisprudência seletiva: protege quando convém e cede quando o erário pressiona.

8 CONCLUSÃO

A hipótese central deste artigo se confirma: a solidariedade fiscal, na ordem constitucional inaugurada pela Constituição de 1988, não é relação de sujeição unilateral do contribuinte ao Estado. É relação jurídica bilateral e dialética, que impõe obrigações recíprocas a ambos os sujeitos — e que torna aparente, e apenas aparente, a dicotomia entre o dever de pagar e o direito de resistir ao arbítrio fiscal.

Do mesmo modo as conjecturas que paralelamente orbitam. O dever fundamental de pagar tributos, na formulação de Nabais incorporada pela doutrina brasileira, não é norma de sujeição: é norma de cidadania, cujo fundamento é a solidariedade que vincula os membros de uma comunidade política ao financiamento compartilhado das condições de vida em comum. Essa natureza o torna inseparável dos direitos fundamentais que condicionam sua legitimidade: sem legalidade, anterioridade e capacidade contributiva respeitadas pelo Estado, o dever de contribuir perde sua justificativa constitucional.

A solidariedade fiscal não é caminho de mão única. Ela impõe ao Estado obrigações tão concretas quanto as que impõe ao contribuinte: transparência na arrecadação, eficiência na aplicação dos recursos, respeito aos direitos fundamentais de quem paga e distribuição equitativa dos encargos fiscais. O Estado que arrecada com rigor invocando o valor da solidariedade, mas estrutura o sistema de forma que os mais pobres paguem proporcionalmente mais do que os mais ricos, não é solidário: é contraditório. Trai o próprio fundamento do dever que exige. Nesse sentido, a regressividade sistêmica e a evasão fiscal são violações da mesma relação constitucional de reciprocidade — uma praticada pelo contribuinte, a outra pelo próprio Estado.

A regressividade estrutural do sistema tributário brasileiro é, à luz desse princípio, a violação constitucional mais grave e mais persistente do Direito Tributário nacional. Ela viola a capacidade contributiva, a igualdade tributária e a dignidade da pessoa humana — e, ao fazê-lo, viola a solidariedade fiscal em sua dimensão mais essencial: a de que cada um contribui na medida de suas forças, e não além delas.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 realizou parcialmente o mandamento constitucional de solidariedade: avançou na transparência fiscal e na eficiência da tributação sobre o consumo, mas deixou intocada a regressividade estrutural da tributação direta. A reforma foi corajosa na eficiência; foi tímida na justiça. O trabalho da solidariedade fiscal constitucional ainda não está concluído.

A jurisprudência do STF, com seus avanços e suas inconsistências, ilustra a tensão permanente entre a solidariedade como princípio e a solidariedade como prática. As decisões que protegeram o

contribuinte — ADI 939, RE 574.706, ADI 173 — são realizações parciais da solidariedade bilateral. As assimetrias da modulação de efeitos — que protegem o erário, mas deixam sem restituição os contribuintes que pagaram tributos inconstitucionais — são rupturas dessa bilateralidade que a doutrina tem o dever de continuar apontando e que o Tribunal tem o dever de corrigir.

A conclusão que emerge de toda essa análise pode ser enunciada de forma simples: a solidariedade fiscal é o fundamento do sistema tributário constitucional brasileiro — e um fundamento que obriga a todos, não apenas ao contribuinte. O Estado que invoca a solidariedade para cobrar tributos tem a obrigação constitucional de realizá-la também quando distribui os encargos, quando gasta os recursos arrecadados, e quando trata o contribuinte nos processos administrativos e judiciais. Sem essa reciprocidade, a solidariedade fiscal é retórica a serviço do poder — o que a Constituição de 1988, em toda a sua riqueza normativa, claramente não autorizou.

O percurso realizado ao longo deste artigo permite também identificar as tarefas que a doutrina e a jurisprudência brasileiras têm pela frente. No plano doutrinário, é necessário desenvolver com mais rigor os critérios constitucionais para o controle da regressividade estrutural como violação do princípio da solidariedade — avançando além da denúncia política para a construção de parâmetros jurídicos operacionais que o Poder Judiciário possa aplicar. No plano legislativo, é necessário que uma futura agenda de reforma tributária inclua o que a EC 132/2023 deixou de fora: a tributação de lucros e dividendos, a regulamentação do IGF, o fortalecimento da progressividade do IRPF. No plano jurisprudencial, o STF precisa construir critérios mais equilibrados para a modulação de efeitos em matéria tributária — critérios que não protejam sistematicamente o erário às custas dos contribuintes que suportaram tributos inconstitucionais.

Há, por fim, uma dimensão cultural que nenhuma norma jurídica pode por si só transformar, mas que a doutrina pode influenciar: a cultura da relação tributária. Uma administração fiscal que genuinamente respeita o contribuinte como sujeito de direitos — e não como adversário a ser vencido — produz resultados de solidariedade real que nenhuma corte de justiça, por mais ativa que seja, consegue substituir. Um contribuinte que compreende o dever de pagar como expressão de cidadania — e não como sujeição à coerção estatal — cumpre suas obrigações com lealdade que nenhum sistema de auditoria consegue substituir. A solidariedade fiscal, em sua dimensão mais profunda, é isso: uma relação de confiança recíproca entre o Estado e o cidadão, construída sobre o reconhecimento de que cada um tem sua parte a cumprir no projeto constitucional comum.

A dicotomia entre Estado e contribuinte, entre dever de pagar e direito de resistir, é, afinal, aparente. O que existe — ou deveria existir — é uma relação constitucional de parceria: ambos comprometidos com o financiamento justo, eficiente e transparente das condições de vida em

comum. Construir essa parceria, todos os dias, em cada processo administrativo, em cada decisão judicial, em cada escolha legislativa, é a tarefa mais nobre e mais necessária do constitucionalismo tributário contemporâneo.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BARROSO, Luís Roberto. O direito constitucional e a efetividade de suas normas. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, 21 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 173. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Pleno, 25 set. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939. Relator: Ministro Sydney Sanches. Pleno, 15 dez. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 6.025/DF. Rel. p/ o acórdão Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, DF, 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574.706 (Tema 69). Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Pleno, 15 mar. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. O direito ao mínimo existencial. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III.