

O DEVER CONSTITUCIONAL DE PAGAR TRIBUTOS NO DIREITO BRASILEIRO¹

*Luiz Gustavo Santana de Carvalho*²

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A solidariedade no direito comparado 3. A solidariedade no sistema jurídico brasileiro vigente. 4. Solidariedade e tributação. 5. A jurisprudência do STF. 6. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Com a edição da chamada *lei antielisiva* no sistema tributário nacional, veiculada pela Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único do art. 116³ do Código Tributário Nacional, tomou vulto no Brasil controvérsia jurídica, doutrinária e jurisprudencial envolvendo os limites jurídicos do planejamento tributário, dentro da qual se contrapõem, de um lado, os direitos e garantias individuais, especialmente o alcance e os limites do princípio constitucional que protege a propriedade privada e a livre iniciativa e, de outro lado, o princípio da solidariedade na tributação e o dever constitucional (fundamental) de pagar tributos.

Essa controvérsia foi impulsionada pela obra doutrinária de Marco Aurélio Greco denominada *Planejamento Tributário*, publicada originalmente em 2004 (GRECO, 2004)⁴ e reeditada em 2008 (GRECO, 2008)⁵.

¹ CARVALHO, Luiz Gustavo Santana de. *O dever constitucional de pagar tributos no direito brasileiro*. In: IGLESIAS, Marcelo Bloizi; WERNECK, Leandro Aragão (org.). *Situações jurídicas tributárias: estudos em homenagem ao prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta*. Belo Horizonte: Arraes, 2018, p. 53-71.

² Advogado. Doutorando em Direito (Universidade Federal da Bahia – UFBA). Mestre em Direito Tributário (Universidade de São Paulo – USP). Professor Auxiliar de Direito (Universidade Estadual de Alagoas – UNEAL). Presidente da Associação dos Tributaristas de Alagoas – ATRIAL (2017-2019). E-mail: gustavo@carvalhoemessias.com.br

³ “Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2008.

Ao examinar o tema profundamente, ele destacou que o cerne da controvérsia reside na concepção axiológica e ideológica que se tem sobre a relação entre o particular e o Estado (GRECO, 2008, p. 7) e concluiu que a liberdade individual ao planejamento tributário sofre limitações jurídicas por força de uma mudança no paradigma da visão de cidadania e pela aplicação do princípio constitucional da solidariedade social (GRECO, 2008, p. 10).

Em 2005, foi publicada nova obra de referência sobre o tema da solidariedade aplicada ao direito tributário e do dever constitucional (fundamental) de pagar tributos, coordenada por GRECO e GODOI, denomina *Solidariedade social e tributação* (GODOI; GRECO, 2005)⁶, que contou com a participação de diversos autores⁷ de prestígio nacional e internacional, dentre eles, José Casalta Nabais, célebre doutrinador e tributarista português, professor catedrático de direito fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, que tratou desse assunto em sua tese de doutorado cursado naquela mesma Universidade, publicada originalmente em 1998 e que se tornou uma obra de referência mundial no exame da solidariedade em matéria tributária (NABAIS, 2004)⁸.

Rapidamente essas obras passaram a servir de amparo para os defensores dos interesses estatais, dando-lhes fundamento ao entendimento de que a liberdade individual ao planejamento tributário sofre limitações pela aplicação do princípio constitucional da solidariedade social.

Na seqüência, em sentido contrário a esse entendimento fiscal, diversas obras e artigos foram publicados na defesa da liberdade individual ao planejamento tributário e da inconstitucionalidade da referida *lei antielisiva*, dentre os quais podem-se citar as obras e

⁶ GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

⁷ Entre outros: Humberto Ávila, Ricardo Lobo Torres, Tércio Sampaio Ferraz Júnior, o próprio Marco Aurélio Greco, Cláudio Saccheto (catedrático de direito tributário e internacional, comunitário e comparado da Universidade de Turim), J. L. Saldanha Sanches (professor da faculdade de direito de Lisboa), Michael A. Livingston (professor de direito na Rutgers-Camden School of Law), Victor Uckmar (professor emérito da Universidade de Gênova).

⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

artigos de Paulo Ayres Barreto (BARRETO, 2016)⁹, Heleno Torres (TORRES, 2001)¹⁰, Humberto Ávila (ÁVILA, 2007)¹¹, Marcelo Magalhães Peixoto (PEIXOTO, 2004)¹², Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, 2002)¹³, Mizabel Derzi (DERZI, 2013)¹⁴ e Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2010)¹⁵, dentre outros.

Ocorre que esse caso, envolvendo os eventuais limites do planejamento tributário, ainda não foi examinado pelo Supremo Tribunal Federal. Em caso diverso, mas examinando o cerne dessa mesma controvérsia (direitos e garantias individuais x solidariedade na tributação), ao julgar o RE 601.314¹⁶ e examinar a arguição de inconstitucionalidade do art. 6º da LC nº 105/2001, que faculta o acesso a dados financeiros e/ou bancários pelos agentes tributários sem prévia autorização judicial ou parlamentar, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos termos do voto do relator Min. Edson Fachin, afastou a alegada inconstitucionalidade sob os seguintes fundamentos, em síntese:

- i) O sistema tributário nacional não deve ser concebido como um instrumento de defesa do cidadão, porque ele está fundado na ideia de *bem-estar social* e da *justiça social*, tendo como alicerces a busca pela integração social, a supressão da pobreza e a eliminação das desigualdades individuais e sociais, tudo isso por meio do ideal *solidariedade tributária*, segundo o qual existe uma “*responsabilidade*

⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

¹⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/2001)*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. Vol. 5. São Paulo: Dialética, 2001.

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Planejamento tributário*. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 98, 2007.

¹² PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reinterpretando a norma anti-evasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 76, 2002.

¹⁴ DERZI, Misabel. *O planejamento tributário e o buraco real. Contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário*. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao professor doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2013.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *O desafio do planejamento tributário*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

¹⁶ RE 601314, Relator Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe16/09/2016.

coletiva da comunidade política para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos sócio-econômicos”, do que decorre a ideia de que os cidadãos possuem o dever fundamental de pagar tributos e de contribuir, na medida de sua capacidade contributiva, ou seja, o máximo possível;

- ii) Tudo isso se opõe à ideia de sigilo bancário contra a Administração Tributária, porque ele apenas protege interesses individuais, devendo ceder ao interesse público, interesse da justiça e ao interesse social, exigindo-se dos contribuintes a lealdade cívica e a cooperação com a atividade fiscal estatal.

Como se vê, atualmente, aos olhos do Supremo Tribunal Federal, a Constituição Federal de 1988 impõe aos particulares o dever constitucional (fundamental) de pagar tributos.

Portanto, este é o objeto de exame do presente artigo – se realmente existe no direito brasileiro o dever constitucional (fundamental) de pagar tributos –, do ponto de vista científico, já que numa perspectiva dogmática, em princípio, a controvérsia já foi decidida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

2. A SOLIDARIEDADE NO DIREITO COMPARADO

Antes de examinar o alcance do princípio da solidariedade nos diversos sistemas jurídicos, parece razoável investigar qual conceito vem sendo construído a esse respeito, inclusive no âmbito tributário.

Para NABAIS (2005, p. 111-112)¹⁷, a solidariedade corresponde à obrigação solidária, de partilha, de corresponsabilidade. Para GAMA e SANCHES, a solidariedade fiscal implica, pelo menos, que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado em razão de sua capacidade contributiva (GAMA; SANCHES, 2005, p. 90)¹⁸. Já para Ricardo Lobo Torres

¹⁷ NABAIS, José Casalta. *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal*. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁸ GAMA, João Taborda da; SANCHES, J. L. Saldanha. *Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso*. In:

(TORRES, 2005, 198-199)¹⁹, solidariedade é fraternidade e, sobretudo, uma obrigação moral ou um dever jurídico.

Em recente estudo, Kaline Pacífico de Britto Machado (MACHADO, 2014, p. 49-50)²⁰, afirma que, do ponto de vista jurídico, resta superado o estudo da solidariedade social sob o viés da fraternidade, dando lugar a uma teoria do *solidarismo jurídico*, que tem como um de seus expoentes Léon Duguit, para quem a solidariedade social agora se apresenta como uma norma de direito objetivo, segundo ela.

Para MOSCHETTI (1980, p.113-115)²¹, resultado de seu sentido etimológico, o seu conteúdo revela a idéia de ajuda mútua, assistência recíproca, cooperação com outros sujeitos para alcançar um fim comum. Trata-se, implicitamente, de cooperação para um fim comum, ou seja, uma relação especial em que um dá sem receber necessariamente algo em troca (ou na mesma proporção que deu) e outro recebe sem dar necessariamente nada (ou dando menos do que recebeu), exigindo sacrifício (ainda que parcial) de interesses individuais em favor dos interesses gerais (corresponsabilidade). É uma contribuição absolutamente particular, levada ao ponto de sacrificar o interesse próprio sem exigir qualquer contrapartida direta, segundo ele.

Em verdade, não há muita clareza sobre o tema. O alcance do conceito varia de acordo com o modelo do Estado (liberal, social, etc.) e, principalmente, com o modelo constitucional adotado por cada sistema jurídico. Não há um conceito de solidariedade, mas sim um conceito dentro de cada ordem constitucional. Portanto, é preciso identificar o que o legislador constituinte entende por solidariedade e quais os deveres dela decorrentes (MOSCHETTI, 1980, p. 113).

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

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Existe um princípio estrutural da solidariedade?* In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

²⁰ MACHADO, Kaline Pacífico de Britto. *A solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos e suas limitações na CR/88: uma abordagem conceitual*. Dissertação (mestrado em direito). Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Maceió, 2014.

²¹ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

Nessa temática, o exame do direito comparado (doutrina e dogmática) se mostra bastante útil e frutífero, vez que teorias estrangeiras, construídas a partir de sistemas jurídicos estrangeiros, vêm sendo ampla e irrestritamente importadas pela doutrina e jurisprudência nacionais, especialmente da Itália e Alemanha, mas sem o cuidado necessário que o método comparativo exige, especialmente no que diz respeito à observância das características do sistema jurídico brasileiro, que não coincidem integralmente com as características daqueles sistemas que serviram de base para a construção das teorias importadas.

Nesse contexto, por oportuno, cumpre destacar a ressalva feita por DERZI (2009, p. 320)²² no sentido do cuidado que se deve ter com esse método comparativo, *in verbis*:

“É necessário, entretanto, repisar o mesmo ponto. O recurso a autores estrangeiros, em especial alemães, tem como objetivo valer-nos da larga experiência e maturação científica alheia, para impulso da discussão. Nenhuma transposição poderá ser feita, se a ordem positiva nacional deixar de confirmar, corroborar ou admitir as ilações e conclusões tomadas. (...).

Repetimos que é preciso tomar cautela em todas as vezes que recorreremos à Ciência e à Dogmática estrangeiras. (...)”

Há de se ter cuidado, portanto, com essa importação de teorias jurídicas. Afinal, como se sabe, a sistema jurídico brasileiro tem suas peculiaridades. Os enunciados prescritivos que serviram de base para as teorias que vêm sendo importadas destoam dos enunciados prescritivos existentes no direito brasileiro, de modo que, como ressaltou DERZI (2009, p. 320), tais teorias devem servir como impulso inicial para o exame do tema, apenas.

Pois bem, juntamente com os textos de Joseph Rován (ROVAN, 1993)²³, dentre outros, os ensinamentos de NABAIS (2004) são frequentemente citados, como referência, quando se examina essa temática.

²² DERZI, Misabel. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

²³ ROVAN, Joseph. *Como tornar-se cidadão da Europa. Primeiro os deveres, depois os direitos* (trad. J. Freitas e Silva). Lisboa: Dom Quixote, 1993.

NABAIS (2002)²⁴ relata que até 1998, quando decidiu examinar os deveres e os custos dos direitos, a “moda” era tratar de liberdades e direitos. O tema *dever fundamental* era um verdadeiro tabu e totalmente desprezado pela doutrina, fruto de uma visão liberal dos direitos fundamentais e do trauma causado pela experiência passada de governos totalitários ou autoritários, quando havia verdadeiramente deveres sem direitos.

Na Alemanha, por exemplo, a *Lei Fundamental de Bonn*²⁵ (Constituição da Alemanha) sequer menciona a expressão *dever fundamental* ou *deveres fundamentais*. E a doutrina alemã pouco tratou do tema antes dos anos 80 do século passado.

Fenômeno parecido ocorreu e ainda ocorre da França (Constituição de 1946 e de 1958, da IV e V República, respectivamente), berço da visão liberal dos direitos fundamentais, também no *Tratado da União Europeia*, na *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia* (2000) e no *Tratado de Maastricht*.

Por outro lado, na Assembléia da República Portuguesa n.º 69, de 4 de outubro de 2000, o Parlamento Português²⁶ ressaltou a necessidade de referências aos deveres fundamentais naquela *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*.

Pois bem, NABAIS (2004, p. 35) vê esses deveres como uma categoria jurídica autônoma, e não como algo correlativo aos direitos fundamentais. Para ele, sim, há deveres que se correlacionam com os direitos fundamentais. Todavia, os verdadeiros deveres fundamentais são aqueles deveres que não possuem correlação direta com os direitos fundamentais, apesar de integrar a temática desses direitos, fruto da responsabilidade comunitária imputada e exigida de cada indivíduo. São eles: (i) deveres de defesa da pátria; (ii) deveres políticos (sufrágio e participação política); e o (iii) dever de pagar impostos. Segundo ele, esses deveres constituem de *apport* do Estado Social.

²⁴ NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. In: *Revista Direito Mackenzie*, ano 3, n. 2, 2002.

²⁵ Nome utilizado para designar a Constituição promulgada em 22 de maio de 1949 para a Alemanha Ocidental.

²⁶ No item n.º 5 da sua Resolução, o Parlamento Português considerou “que a Carta deveria também definir deveres e responsabilidades dos cidadãos perante a União Europeia” (cf. Assembleia da República/Comissão de Assuntos Europeus, *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Participação da Assembleia da República*, Lisboa, 2000, p. 307).

Para NABAIS (2004), não se deve confundir o dever fundamental com (i) os deveres orgânicos ou organizatórios (competência constitucionais); nem com (ii) os limites ou restrições legislativas aos direitos fundamentais; nem com (iii) os deveres correlativos dos direitos fundamentais; nem com (iv) as garantias constitucionais; nem com (v) as tarefas constitucionais em sentido estrito, dirigidas ao Estado.

Ao contrário de ROVAN (1993), que coloca os deveres fundamentais à frente dos direitos, NABAIS (2004) propõe um equilíbrio entre direitos e deveres, de modo que sejam colocados no mesmo plano.

NABAIS (2002, p. 16) também leciona que haveria dois fundamentos para esses deveres fundamentais: um *lógico* (expressão da soberania estatal fundada na dignidade e na primazia da pessoa humana) e um *jurídico* (criação do legislador constituinte). Para ele, o fundamento jurídico reside na previsão constitucional, expressa ou implícita, dos deveres fundamentais, do que decorre a idéia de “*tipicidade ou lista fechada de deveres fundamentais*”. Ademais, nada impediria o legislador infraconstitucional de fixar tais deveres, que teriam *status* de deveres legais, apenas, mas não de deveres fundamentais. Diz o autor, *in verbis*:

“Por seu turno, quanto ao fundamento jurídico, podemos dizer que o fundamento dos deveres fundamentais reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional. O que significa que na ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como deveres fundamentais, como deveres no plano constitucional, ainda que tais deveres possam ser considerados deveres fundamentais de um ponto de vista material ou substancial, isto é, ainda que congreguem em si as notas típicas de uma noção material ou substancial de deveres fundamentais, eles não podem ser tidos por deveres fundamentais.”

Então, ao examinar especificamente o sistema jurídico português, NABAIS (2004, p. 45) destaca que a Constituição de Portugal, no seu art. 19º, influenciada pela *Constituição de Cádiz* (a primeira Constituição portuguesa), consagra expressamente uma série de deveres, dentre eles, o *dever de contribuir para as despesas do Estado*.

Portanto, diante dessas considerações, pode-se concluir que o sistema jurídico português impõe aos particulares a solidariedade tributária e, conseqüentemente, o dever fundamental de pagar tributos.

Na Itália, a Constituição (art. 2º)²⁷ impõe expressamente um dever fundamental aos particulares: o *dever de solidariedade*, no campo político, econômico e social. A dúvida, todavia, reside em saber se esse *dever de solidariedade* se estende ao dever de pagar tributos, ou seja, às relações jurídico-tributárias. Existiria no sistema jurídico italiano, portanto, um dever fundamental de pagar tributos?

Francesco Moschetti, célebre doutrinador e tributarista italiano, formado pela Universidade de Pádua em 1965, onde foi professor de direito tributário entre 1973 e 2001, escreveu uma famosa obra monográfica sobre a capacidade contributiva (MOSCHETTI, 1980), mundialmente conhecida e prestigiada, na qual examinou profundamente essa questão do *dever de solidariedade*.

Para MOSCHETTI (2009)²⁸, no sistema jurídico italiano a solidariedade (política, econômica e social) é um dever imposto aos administrados que se estende às relações tributárias. Isto porque tais relações são regidas pela capacidade contributiva (art. 53)²⁹ e, para ele, “*solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade*”. Portanto, para ele, é possível dizer que a Constituição da Itália imputa expressamente ao particular o *dever fundamental de pagar tributos*.

No mesmo sentido e pelas mesmas razões, SACCHETTO (2005, p. 13)³⁰ afirma que, no direito italiano, a solidariedade é um dever público constitucional, um parâmetro para a avaliação das

²⁷ “Art. 2. La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.”

²⁸ MOSCHETTI, Francesco. *O princípio da capacidade contributiva*. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

²⁹ “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

³⁰ SACCHETTO, Cláudio. *O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano*. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

leis ordinárias, um princípio de valor constitucional. Ele acrescenta que a experiência italiana não encontra semelhança na Constituição europeia nem na Constituição americana nem na Constituição inglesa.

Assim sendo, é possível afirmar que o sistema jurídico italiano impõe aos particulares a solidariedade no âmbito tributário e, conseqüentemente, o dever fundamental de pagar tributos, em razão de sua capacidade contributiva.

Pode-se dizer o mesmo em relação ao sistema jurídico brasileiro? As conclusões a que chegaram NABAIS (2004) e MOSCHETTI (1980) em relação ao direito português e italiano, respectivamente, por exemplo, podem ser aplicadas no sistema jurídico brasileiro, como afirma ROSSO (2007)³¹?

Para responder essa questão, é imprescindível analisar como a solidariedade é tratada na ordem constitucional brasileira, isto porque, consoante os ensinamentos de SACCHETO (2005, p. 12), catedrático de direito tributário e internacional, comunitário e comparado da Universidade de Turim, “*não se pode falar de solidariedade fiscal a não ser recorrendo ao ditame constitucional*”. E sobre eventuais comparações acerca dessa temática nos diversos sistemas jurídicos, SACCHETO (2005, p. 12-13) acrescenta oportuna e adequada lição ao dizer que “*se quisermos fazer uma comparação, a primeira impressão será a de que a Constituição italiana teria, mais do que outras, exaltado este princípio*”.

Seguindo esse correto raciocínio, desde já, fica evidente que a importação da teoria de NABAIS (2004) e MOSCHETTI (1980) para o direito brasileiro exige cautela, ajustes e adequação à ordem constitucional nacional.

3. A SOLIDARIEDADE NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO VIGENTE

Segundo a teoria defendida por GRECO (2005, p. 177-178)³², a nossa Constituição Federal de

³¹ ROSSO, Paulo Sérgio. *Solidariedade e direitos fundamentais na constituição brasileira de 1988*. In: *Revista Eletrônica do CEJUR*, Curitiba-PR, a. 2, v. 1, n. 2, ago./dez. 2007. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/cejur/article/viewFile/16752/11139>>. Acesso em 15 ago. 2017.

³² GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco

1988 teria consagrado o dever de solidariedade, inclusive no campo tributário, do mesmo modo que a Constituição italiana e a portuguesa, o que significa dizer que sobre o particular recai o dever constitucional (fundamental) de fraternidade, de cooperação social, de tal modo que as regras constitucionais de repartição das competências tributárias possam ser transpassadas. Diz o autor:

“Por isso, na interpretação das leis tributárias cabe examinar não apenas a existência de competência específica que autorize a emanção de determinado preceito, mas principalmente o sentido prático do dispositivo e os efeitos que apresenta em relação à hipótese de cooperação social que esteja presente no caso concreto.”

Para GRECO (2005, p. 178), numa visão finalística, a interpretação normativa não deve levar em conta apenas a hipótese de incidência tributária tipificada na lei brasileira, mas também os efeitos metajurídicos decorrentes de sua aplicação. Isto porque, para ele, a solidariedade social é o que justifica a exigência tributária, é o próprio fundamento da tributação, é um ideal a ser buscado.

Seguindo essa teoria e propondo uma revisão ideológica da compreensão do sistema tributário brasileiro, JUSTEN FILHO (1998)³³ defende ser incompatível com o Estado brasileiro a ideia de que a tributação deve ser a menor possível. Desse modo, ele defende a revisão dessa “ideologia oficial” segundo a qual o sistema constitucional tributário deve ser interpretado como um conjunto de limites ao poder estatal de tributar, que assegura o patrimônio dos cidadãos contra os abusos veiculados por meio de atos infraconstitucionais.

Amparados nessas idéias, ao examinar o conteúdo a alcance do princípio da solidariedade no sistema tributário brasileiro, esses e outros autores afirmam inexistir o direito individual de pagar menos tributos, pelo que rejeitam o planejamento tributário praticado com esse fim.

Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

³³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sistema constitucional tributário: uma aproximação ideológica*. In: *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, Curitiba, a. 30, n. 30, 1998, p. 215-233. ISSN: 0104-3315 (impresso) 2236-7284 (eletrônico). Disponível em: <<http://revistas.ufpr.br/direito/article/view/1894/1589>>. Acesso 10 ago. 2017.

Contudo, essa proposição não se mostra a mais compatível com a nossa ordem jurídica. Explica-se.

Historicamente, o sistema constitucional tributário brasileiro vem se tornando cada vez mais garantista e protetor do particular, assumindo a condição de um sistema constitucional limitador do poder de tributar. Essa é a concepção filosófica adotada por ATALIBA (1975)³⁴, após realizar um profundo exame histórico dos diversos sistemas tributários nacionais, desde a época do império até o sistema vigente em 1975. Para ele, o sistema tributário brasileiro vem se tornando cada vez mais rígido, retirando do legislador ordinário a sua liberdade na criação de leis tributárias.

E a leitura da Constituição Federal de 1988, sem dúvida, reforça as lições de ATALIBA (1975). Ali está desenhado um rígido sistema de proteção e garantia de direitos individuais frente aos interesses estatais, e não o contrário.

As lições de ÁVILA (2005, p. 69)³⁵ ratificam esse entendimento e servem para refutar a teoria defendida por GRECO (2008) e JUSTEN FILHO (1998), quando afirma que, no sistema instituído pela nossa Constituição Federal de 1988:

“O Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusiva no princípio da solidariedade social. Isso porque o poder de tributar, na Constituição brasileira, foi delimitado, de um lado, por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidência e, de outro, por meio da técnica da divisão de competência em ordinárias e residuais.”

Portanto, todo o texto constitucional pátrio deve ser interpretado à luz dessa diretriz: limitação ao poder de tributar do Estado. O sistema constitucional tributário brasileiro consagra, portanto, os *direitos fundamentais dos contribuintes* (LIMA NETO, 2005)³⁶, e não do Estado.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário*. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Limites à tributação com base na solidariedade social*. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

³⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao*

Fixada essa premissa, passa-se a notar que, no sistema jurídico brasileiro vigente, sem dúvida, a referência mais significativa à solidariedade está posta no inciso I³⁷ do art. 3º da Constituição Federal de 1988. Todavia, diferentemente da Constituição italiana, na nossa ordem constitucional, essa solidariedade *lato sensu* (“genérica”) se apresenta como *objetivo fundamental da República*.

Ademais, o *caput*³⁸ do art. 40 da nossa Constituição Federal de 1988, na redação dada pela EC nº 41/2003, estabelece a solidariedade *stricto sensu* (“social”) como princípio norteador do regime previdenciário destinado aos servidores públicos, e o *caput*³⁹ do seu art. 195 prescreve implicitamente a solidariedade *stricto sensu* (“social”) como princípio regente do custeio da seguridade social.

Enquanto *objetivo fundamental da República*, pode-se dizer que a solidariedade “genérica” consiste em uma meta a ser buscada: “o dever de perseguir os ideais de dignidade e solidariedade”(ÁVILA, 2005, p. 68). Mas daí decorre um dever jurídico constitucional (fundamental) de pagar tributos?

Genericamente (inciso I do art. 3º da CF/88), a solidariedade deve ser perseguida em todos os ramos do direito brasileiro. E em sentido estrito, a solidariedade deve ser buscada em relação ao custeio do regime previdenciário dos servidores públicos (*caput* do art. 40 da CF/88) e da seguridade social (*caput* do art. 195 da CF/88).

No entanto, vale observar que não há previsão expressa, em sentido estrito, de aplicação da solidariedade ao sistema tributário nacional. Logo, é exagerado e inadequado afirmar que

poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

³⁷ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (...)”

³⁸ “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (...)”

³⁹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)”

existe uma relação entre a solidariedade e a tributação brasileira. Não há fundamento jurídico que ampare esse entendimento. Tal assertiva se apresenta muito mais um desejo particular de quem defende essa ideia do que como uma proposição normativa (ciência jurídica) ou um enunciado prescritivo (dogmática).

4. SOLIDARIEDADE E TRIBUTAÇÃO

Mesmo supondo que a Constituição Federal de 1988 tivesse consagrado o dever de solidariedade no âmbito tributário e o dever fundamental de pagar tributos, o que não ocorreu, ainda assim haveria excessos na teoria defendida por GRECO (2008) e JUSTEN FILHO (1998).

Isto porque, mesmo nos sistemas jurídicos em que isso ocorre, como na Itália e Portugal, a solidariedade serve de verdadeira limitação (constitucional) para o dever constitucional de pagar, e não apenas como justificativa da exigência tributária e fundamento da tributação.

Naqueles sistemas, de um lado, impõe-se o dever constitucional aos particulares, mas, de outro, essa obrigação jurídica fundamental sofre a limitação decorrente da solidariedade social.

Essa perspectiva limitadora do poder estatal e protetora do particular não é nova. Vários autores já trataram do tema, mas sem dar o destaque que ele requer.

Como já visto, a idéia de solidariedade implica, pelo menos, que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado em razão de sua capacidade contributiva (GAMA; SANCHES, 2005, p. 90)⁴⁰. Dito de outro modo, quando fixada no texto constitucional, a solidariedade impõe um dever de concorrer para os gastos públicos, de participar do rateio desses gastos.

Todavia, o valor total do gasto público corresponde ao limite desse concurso, ou seja, uma

⁴⁰ GAMA, João Taborda da; SANCHES, J. L. Saldanha. *Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso*. In: GODOI, Marciano Seabra; GRECO, Marco Aurélio (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

vez arrecadado o suficiente para cobrir tais gastos, não há mais com o que contribuir. Isto porque, no âmbito tributário, o princípio da solidariedade está entrelaçado ao da capacidade contributiva, a exemplo da expressa previsão constante na Constituição italiana.

É exatamente por isso que, mesmo nas hipóteses em que a solidariedade é concebida como um dever constitucional expressamente fixado, MOSCHETTI (1980, p. 296) conclui categoricamente que (referindo-se ao art. 53 da Constituição italiana) ali reside uma limitação ao montante máximo do tributo, isto porque o tributo pode e deve gravar apenas uma parte da capacidade contributiva, sem esgotá-la, *in verbis*:

“El limite a una imposición indiscriminada, em tutela de la propiedad, se halla también em el artículo 53, que vincula la potestad tributaria no sólo em relación com el hecho imponible, sino también com el montante máximo del tributo. El inciso “em razón” comporta que el tributo puede detraer sólo una parte de la capacidad, sin llegar al esgotamento de ésta.”

No mesmo sentido, segundo MITA (1987, p. 87)⁴¹, a Constituição italiana impõe ao particular o dever de solidariedade (art. 2º) e o dever de partilhar os gastos públicos (art. 53), o que é limitado pela capacidade contributiva.

Em reforço a esse pensamento, vale observar o ensinamento de HORVATH (2002, p. 72)⁴², para quem não se pode esgotar a capacidade de contribuir, *in verbis*:

“Entende-se, acertadamente a nosso ver, que todos devem partilhar os gastos públicos na medida das suas possibilidades. Isto não pode, entretanto, servir, de pretexto para esgotar a capacidade de contribuir, existindo, para coibir eventual pretensão nesse sentido, o princípio inibidor do confisco.”

No mesmo sentido, leciona ROYO (1993, p. 36)⁴³, a capacidade contributiva cumpre a função

⁴¹ MITA, Enrico de. *Appunti di Diritto Tributario*. Vol. I. Milano: Giuffrè, 1987.

⁴² HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

⁴³ ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. 3ª Edição. Madri: Civitas, 1993.

de *limite à tributação*, além de *fundamento da tributação* e *orientação da tributação*. Por isso, ela é o principal critério material para a justiça fiscal. Portanto, a tributação não deve ser a maior possível.

5. A JURISPRUDÊNCIA DO STF

Como já destacado, a Constituição Federal de 1988 estabelece a solidariedade *stricto sensu* (“social”) como princípio norteador do regime previdenciário destinado aos servidores públicos e do custeio da seguridade social.

Portanto, é inquestionável o dever de solidariedade nesses contextos. Fora deles, tem-se conhecimento de um único caso, recente, submetido e examinado pelo Supremo Tribunal Federal, quando julgou o RE 601.314⁴⁴.

Na oportunidade, o Pleno da Corte examinou a arguição de inconstitucionalidade do art. 6º da LC nº 105/2001, que faculta o acesso a dados financeiros e/ou bancários pelos agentes tributários sem prévia autorização judicial ou parlamentar.

Como já visto, nos termos do voto do relator Min. Edson Fachin, afastou-se a alegada inconstitucionalidade sob os seguintes fundamentos, em síntese:

- i) O sistema tributário nacional não deve ser concebido como um instrumento de defesa do cidadão, porque ele está fundado na ideia de *bem-estar social* e da *justiça social*, tendo como alicerces a busca pela integração social, a supressão da pobreza e a eliminação das desigualdades individuais e sociais, tudo isso por meio do ideal *solidariedade tributária*, segundo o qual existe uma “*responsabilidade coletiva da comunidade política para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos sócio-econômicos*”, do que decorre a ideia de que os cidadãos possuem o *dever fundamental de pagar tributos* e de contribuir, na medida de sua *capacidade contributiva*, ou seja, o máximo possível;

⁴⁴ RE 601314, Relator Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe16/09/2016.

- ii) Os interesses individuais devem ceder ao interesse público, ao interesse da justiça e ao interesse social, exigindo-se dos contribuintes a lealdade cívica e a cooperação com a atividade fiscal estatal.

Em seu voto, o relator Min. Edson Fachin buscou amparo doutrinário, especialmente, nas lições de JUSTEN FILHO (1998), aqui examinadas.

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal acolheu a tese do dever de solidariedade no âmbito tributário e do dever constitucional (fundamental) de pagar tributos. Não bastasse isso, em suas razões de decidir afirmou-se categoricamente que os cidadãos possuem o *dever fundamental de pagar tributos* e de contribuir, na medida de sua *capacidade contributiva*, ou seja, o máximo possível.

Assim sendo, do ponto de vista dogmático, portanto, pode-se dizer que realmente existe no sistema jurídico brasileiro o dever constitucional (fundamental) de pagar tributos. Todavia, do ponto de vista científico é possível perceber o equívoco cometido pelo Supremo Tribunal Federal.

6. CONCLUSÕES

Não há muita clareza sobre o conceito de solidariedade no direito. Isso varia de acordo com o modelo do Estado (liberal, social, etc.) e, principalmente, com o modelo constitucional adotado por cada sistema jurídico. Portanto, é preciso identificar o que o legislador constituinte entende por solidariedade e quais os deveres dela decorrentes.

O sistema jurídico português impõe aos particulares a solidariedade tributária e, conseqüentemente, o dever fundamental de pagar tributos. Diferentemente da Constituição portuguesa, o dever fundamental de pagar tributos não se apresenta de forma expressa na Constituição Federal de 1988.

O sistema jurídico italiano impõe aos particulares a solidariedade no âmbito tributário e, conseqüentemente, o dever fundamental de pagar tributos, em razão de sua capacidade contributiva. Diferentemente da Constituição italiana, na nossa ordem constitucional, a

solidariedade se apresenta apenas como *objetivo fundamental da República*, e não como um dever imposto aos particulares.

A importação da teoria de NABAIS (2004) e MOSCHETTI (1980) para o direito brasileiro exige cautela, ajustes e adequação à ordem constitucional nacional.

O sistema constitucional tributário brasileiro vem se tornando cada vez mais garantista e protetor do particular, assumindo a condição de um sistema constitucional limitador do poder de tributar.

Não há previsão expressa, em sentido estrito, de aplicação da solidariedade ao sistema tributário nacional. Logo, é exagerado e inadequado afirmar que existe uma relação entre a solidariedade e a tributação brasileira. Não há fundamento jurídico que ampare esse entendimento.

A solidariedade serve de verdadeira limitação (constitucional) para o dever constitucional de pagar, e não apenas como justificativa da exigência tributária e fundamento da tributação.

O valor total do gasto público corresponde ao limite desse concurso, ou seja, uma vez arrecadado o suficiente para cobrir tais gastos, não há mais com o que contribuir.

O tributo pode e deve gravar apenas uma parte da capacidade contributiva, sem esgotá-la.

Falar em solidariedade social na tributação não significa necessariamente falar em “mais tributos”.

Do ponto de vista científico, equivocou-se o Supremo Tribunal Federal, quando decidiu que (i) o sistema tributário nacional não deve ser concebido como um instrumento de defesa do cidadão; que (ii) os cidadãos possuem o *dever fundamental de pagar tributos* e de contribuir, o máximo possível; que, (iii) no âmbito tributário, os interesses individuais devem ceder ao interesse público.