

## Solidariedade social e tributação

Daniel Prochalski\*

### 1.Introdução

Com o advento do Estado Social e Democrático de Direito, ganhou força a tese que defende a necessidade de interpretar a relação jurídica tributária de forma contextualizada com o valor constitucional da solidariedade social. Ainda que em todo o capítulo da Constituição Federal de 1988, dedicado ao Sistema Tributário Nacional – Capítulo I, Título VI – não se encontre disposição expressa sobre o assunto, é de rigor concluir que o preceito contido no artigo 3º, I, da Lei Maior, pelo qual "Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;. ..", tem aplicação obrigatória em relação a todos os demais dispositivos constitucionais. Registre-se também a expressão constante do seu preâmbulo, a qual indica o ideal de uma "sociedade fraterna". Isso não significa, porém, que a busca da solidariedade social prevalecerá sempre sobre todas as demais normas constitucionais, pois sempre existirão situações onde restará configurada a supremacia de outros valores, também positivados no texto constitucional.

De início, é relevante identificar o significado da expressão "solidariedade social". MARCIANO SEABRA DE GODOI esclarece que o termo solidariedade, apesar de plurívoco, "(...) aponta sempre para a idéia de união, de ligação entre as partes de um todo...", e que etimologicamente, "(...) o termo remonta a termos latinos que indicam a condição de sólido, inteiro, pleno". Mas, em seu sentido jurídico – que é o que interessa ao

nosso trabalho – a solidariedade social "(...) remonta à idéia próxima de justiça social, conceito típico do início do século XX". [01]

A solidariedade de que trata a Constituição, no entanto, é a solidariedade genérica, referente à sociedade como um todo, em oposição à solidariedade de grupos sociais homogêneos, a qual se refere a direitos e deveres de um grupo social específico. Por força da solidariedade genérica, é lógico concluir que cabe a cada cidadão brasileiro dar a sua contribuição para o financiamento do "Estado Social e Tributário de Direito". [02]

---

## 2.Capacidade contributiva e solidariedade social

Vários autores que se debruçaram sobre o tema identificaram o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição, como o vínculo essencial entre a tributação e a solidariedade social. [03] Ou seja, o contribuinte cumpre com seu dever de solidariedade, no meio social, quando efetivamente contribui para a manutenção dos gastos estatais – através do recolhimento dos tributos que lhe são exigíveis – na exata medida de sua capacidade contributiva.

Nas palavras de JOSÉ CASALTA NABAIS, professor da Faculdade de Direito de Coimbra, "(...) a simples existência de um Estado Fiscal convoca desde logo uma idéia de justiça, que se não contém nos estritos quadros de uma justiça comutativa, como seria a concretizada num Estado financeiramente suportado por tributos bilaterais ou taxas, figura tributária cuja medida se pauta pela idéia de equivalência". [04] O autor lusitano acrescenta que tal não ocorre em um "Estado Fiscal", que é suportado por todos ou, em especial, por aqueles que revelem capacidade contributiva. Disso resulta que o conjunto dos contribuintes deva suportar o custeio de todos os serviços públicos, que beneficiam todos os cidadãos, sejam ou não contribuintes, do que surge a idéia de justiça distributiva, traduzida na redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam

contribuintes. Conclui que essa situação tem, como importante aspecto, o fato de que a lei criadora do tributo teve a participação democrática tanto dos representantes dos contribuintes, como dos não contribuintes, o que não ocorria durante a vigência do sufrágio censitário. Com efeito, entende o autor que a máxima inglesa "no taxation without representation" passou a ter um sentido mais democrático do que a clássica noção da "autotributação". [05]

Na doutrina brasileira, MARCO AURÉLIO GRECO é um dos autores que mais se destacam no exame dessa questão:

Esta mudança do perfil do Estado repercute, também, no âmbito da tributação, que deixa de ser vista da perspectiva do confronto entre contribuinte e Fisco – a partir do que as respectivas normas constitucionais assumem o papel de instrumentos de limitação do poder do Estado e proteções ao patrimônio do indivíduo – para ser vista como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. Daí a capacidade contributiva ser guindada à condição de princípio geral do sistema tributário, a teor do § 1º do art. 145 da CF. [06]

Infelizmente, é um fato cultural e histórico o contribuinte desconfiar do Estado, assim como ver na arrecadação dos tributos uma "subtração", em vez de uma contribuição a um Erário comum. Diante disso, o tema da solidariedade é fundamental, porque leva a uma reflexão sobre as razões pelas quais se pagam tributos, ou porque deva existir uma lealdade tributária. Inegável, todavia, que esse "mal-estar" em pagar tributos resulta de uma gestão corrupta das receitas arrecadadas, serviços públicos ineficientes, assim como de uma carga tributária muitas vezes distribuída de forma não equânime. [07]

Para CLÁUDIO SACCHETTO, catedrático de Direito Tributário e Internacional, Comunitário e Comparado da Universidade de Turim, "Como corolário da solidariedade, no campo fiscal, surgiu a reconstrução do dever tributário como um dever de concorrer para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspectiva-comutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado". [08] Pagar tributos, portanto, é

um dever constitucional, que deve ter como perspectiva não o caráter impositivo, porque oriundo do império da lei, mas da consciência jurídica de que a lei criadora do tributo reflete a vontade e a decisão de todos, quanto à necessidade de custeio dos encargos estatais por todos os cidadãos, na medida da capacidade econômica de cada um. Daí a noção do vocábulo "contribuinte", pois o dever de contribuir para as despesas públicas é um dever individual de solidariedade social, pela simples razão de pertencer a uma comunidade.

O autor citado defende, com acerto, que não é mais possível considerar o tributo como prestação coercitiva apenas porque sua instituição está submetida à reserva de lei, pois "(...) legalidade e autoridade não são mais correlatas". O Princípio da Legalidade passou a representar, nos Estados Republicanos, a vontade expressa de forma democrática pelo povo, que é o único titular da soberania. Acrescenta o autor: "Um dever de solidariedade fiscal só pode ter como referência a comunidade. A repartição das despesas públicas só pode ser, in primis, perante bens e serviços indivisíveis, portanto, bens e serviços que devem ser colocados à disposição de todos. Não faz sentido um tributo a cargo de um único indivíduo beneficiário do serviço público;...". [09]

Do raciocínio do professor italiano resulta clara a idéia de que a solidariedade social, no âmbito tributário, aplica-se também na exigência de os tributos – com destaque para os impostos – serem suportados por todas as pessoas que revelem capacidade contributiva, não tendo a Constituição estabelecido uma contrapartida direta a ser suportada pelo Estado, o que somente ocorre com os chamados tributos vinculados, como as taxas e a contribuição de melhoria. A idéia ganha coerência quando lembramos de certos serviços sociais impossíveis de serem sempre custeados pelos próprios beneficiários, como a educação e os serviços de assistência social.

A imposição tributária não pode mais ser vista como tendo apenas caráter fiscal, ou que esse prevaleça, pois a arrecadação tributária não é um fim em si mesmo. Nesse novo paradigma, prestigiou-se a natureza extrafiscal dos tributos, os quais passaram a servir de instrumento para atingir outros fins de ordem econômica e social encampados pela

Constituição, os quais, por sua vez, somente são legítimos na medida em que viabilizam os ideais republicanos e democráticos.

---

### 3. Fundamentos para o exercício da competência (criação do tributo) e da capacidade tributária (cobrança do tributo)

Essa nova perspectiva, entretanto, não autoriza a instituição de tributos – e muito menos a sua cobrança – com base apenas em princípios constitucionais, em virtude da existência de normas constitucionais que condicionam as atividades do Estado no campo da tributação, dentre as quais o Princípio da Legalidade tributária, previsto no artigo 150, I, da Lei Maior, e as regras que distribuem as competências tributárias, são os exemplos mais relevantes. Nessa perspectiva, HUMBERTO ÁVILA tece argumentos indispensáveis no trato da matéria:

Na perspectiva da espécie normativa que as exterioriza, as normas de competência possuem a dimensão normativa de regras, na medida em que descrevem o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, delimitando o conteúdo das normas que poderá editar. O decisivo é que a Constituição Brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais constitucionalmente traçados. Em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder por meio de regras especificadoras, já no plano constitucional dos fatos que podem ser objeto de tributação. Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição. [10]

Uma tributação com fundamento tão-somente em princípios, acabaria por conflitar com as regras constitucionais que outorgam as competências tributárias e as demarcam entre as pessoas políticas, como, por exemplo, a divisão das materialidades tributáveis pelos impostos, com base nos artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal, entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A idéia de que os princípios são normas de maior importância pode levar à falsa conclusão de que os mesmos devem prevalecer sobre as regras, no caso em exame, as que tratam de competências tributárias.

A questão, na verdade, refere-se à diferente eficácia entre essas normas, ou seja, "(...) as regras têm uma eficácia que os princípios não têm. (...) Em primeiro lugar, a eficácia das regras é decisiva, ao passo que a dos princípios apenas contributiva, não cabendo ao intérprete, por consequência, afastar, sem mais, a decisão tomada pela Constituição Federal pela sua própria decisão pessoal." Em síntese: "(...) não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição de 1988". [11] Admitir o contrário implicaria a contrariedade com outras normas constitucionais, como as referidas regras de competência e o sobreprincípio da Segurança Jurídica, bem como os seus corolários da Legalidade, Irretroatividade e Anterioridade.

Como anota HUMBERTO ÁVILA, esse entendimento tem sido prestigiado pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive em relação às contribuições sociais, tributos previstos na Constituição especificamente como instrumentos de busca do ideal da solidariedade social. Encontramos um bom exemplo desse posicionamento no Recurso Extraordinário nº 150.764-1, onde a Suprema Corte decidiu que a seguridade social, ainda que deva ser financiada por toda a sociedade, só o poderá, em relação às contribuições, mediante bases de incidência próprias [12] – as previstas no artigo 195 da Constituição – e não apenas com base no princípio da universalidade do financiamento. [13] Se esse raciocínio se aplica às contribuições, com maior razão deve refletir, também, sobre a interpretação das regras de competência relativas aos impostos, os quais se submetem, nesse contexto, apenas ao princípio da capacidade contributiva, conforme o artigo 145, § 1º da Constituição.

Ainda que a linguagem utilizada pela Constituição possa ser indeterminada, isso não autoriza concluir pela inexistência, em qualquer caso, de núcleos de determinação, ou que ela não possa sofrer determinação pelo próprio sistema no qual esteja inserida. As normas constitucionais que atribuem competências indicam os critérios materiais das hipóteses de incidência dos tributos e, assim o fazendo, estabelecem conceitos, "(...) cujos núcleos de significado não podem ser desprezados pelo intérprete, nem mesmo a pretexto de prestigiar algum valor constitucional, supostamente de maior hierarquia". Felizmente o Supremo Tribunal Federal tem prestigiado esse entendimento, como se pode verificar na decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 117.887-6 [14]; que, ao analisar a incidência de imposto sobre a renda na distribuição de dividendos pelas sociedades, concluiu não ter havido auferimento de renda, raciocínio que partiu do conceito constitucional dessa materialidade como "acréscimo patrimonial". [15]

Com base na análise das decisões do Supremo Tribunal Federal, HUMBERTO ÁVILA conclui que essa Corte tem prestigiado de forma firme e reiterada o entendimento de que as regras constitucionais atributivas de competência, quando utilizam expressões com conotação dada pela própria Constituição ou pela legislação infraconstitucional vigente à época de sua promulgação, "(...) prevêm ou incorporam conceitos que fixam balizas intransponíveis ao legislador infraconstitucional", não havendo espaço para entender essas normas como constitucionalmente abertas. [16]

A eficácia do Princípio da Solidariedade Social no âmbito tributário deve, portanto, restringir-se a informar a aplicação do cânone da Capacidade Contributiva e, por seu intermédio, consagrar a Isonomia Tributária, estabelecida no artigo 150, II, da Constituição, pelo qual é vedado às pessoas políticas "(...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

De forma especial, entendemos que a maior eficácia da solidariedade social, em relação ao Direito Tributário, resulta da observância da aplicação da progressividade nas alíquotas dos

impostos, instrumento ótimo no atendimento do caráter extrafiscal da tributação, ou seja, promover o bem-estar social, tendo em vista que a tributação apenas proporcional, além de atender apenas ao aspecto fiscal da imposição tributária, cria situação de extrema injustiça, ao onerar na mesma intensidade contribuintes em situação desigual. Partindo desse raciocínio, concorrer de modo progressivo e não proporcional, significa fazê-lo em função das necessidades não só próprias, mas também das alheias, do que decorre a estreita ligação entre solidariedade e progressividade. A não valorização do Princípio da Solidariedade certamente explica a queda presenciada na defesa da progressividade tributária. [17]

Ao lado da progressividade, a exigência de alguns impostos estará em sintonia com a solidariedade social mediante o atendimento da seletividade, como são exemplos, no Sistema Tributário Nacional, o IPI e o ICMS, por força, respectivamente, do disposto nos artigos 153, § 3º, I, e 155, § 2º, III, da Constituição Federal. Em que pese o dispositivo relativo ao ICMS prescrever literalmente que esse imposto "poderá" ser seletivo, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, de forma acertada, defende que a seletividade é instrumento de extrafiscalidade obrigatório, tanto para o ICMS como para o IPI. [18]

É verdade que a receita tributária é condicionada à existência da economia privada e também à garantia dos direitos dos particulares. Por outro lado, o contrário também é verdade, pois é a receita obtida com a tributação que possibilita a existência e manutenção do direito à propriedade, ao patrimônio privado, à livre iniciativa etc. "Se estas premissas são aceitas, então todos aqueles que têm direitos, e todos são titulares de direitos – são obrigados à solidariedade e à solidariedade fiscal". [19]

Essa tomada de posição não implica aceitar a tese de que a eficácia jurídica do Princípio da Capacidade Contributiva autorizaria o Fisco a exigir tributos com base na chamada "interpretação econômica do fato gerador". Da mesma forma, não nos parece possa a Capacidade Contributiva servir de fundamento para desconsiderar negócios jurídicos lícitos, apenas porque celebrados com o propósito isolado de economia tributária. A evasão tributária somente pode resultar de ilicitudes que contaminam o planejamento tributário, e a economia tributária, em si mesma, não pode tipificar um ato como ilícito, ainda que se

admita a recepção, no Direito Tributário, das figuras da fraude à lei e do abuso de direito, previstas, respectivamente, nos artigos 166, VI e 187, ambos do Código Civil – Lei nº 10.406/2002.

Não se pode concordar, portanto, com o pensamento de MARCO AURÉLIO GRECO, para quem o Princípio da Capacidade Contributiva elimina o predomínio da liberdade, ainda que inexistente qualquer ilicitude. Nas palavras do autor: "Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva". [20]

O raciocínio de GRECO deve-se à sua perspectiva não só da eficácia jurídica desse princípio, mas também da identificação de quem são os destinatários do comando do artigo 145, § 1º, da Constituição de 1988. Para o autor, à expressão "sempre que possível", prevista nesse dispositivo, deve ser dado um "sentido forte", em razão de sua identificação como princípio geral – diretrizes positivas – e não apenas como limitação – restrições – não sendo possível, em sua visão, aceitar a interpretação de que a expressão contém apenas uma recomendação, como "se puder, faça", e "se não puder, não faça".

Esse sentido forte seria representado na existência de um ângulo positivo da expressão "sempre que possível", colocando a tônica no "sempre" e não no "possível", para que sempre que for possível, deva-se atender à capacidade contributiva. Assim, haveria inconstitucionalidade sempre que for possível atender à capacidade contributiva e isso não seja feito. [21] Entende, como resultado de seu raciocínio, que, ao contrário de outros dispositivos, o preceito da capacidade contributiva não se refere somente à lei, pois o dispositivo prevê que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e não que a lei graduará os impostos segundo ela. O autor defende, assim, a possibilidade de a capacidade contributiva se dirigir também ao aplicador da lei. [22] DOUGLAS YAMASHITA também está de acordo com a eficácia positiva da capacidade

contributiva, defendendo que esse princípio necessita de concretização inclusive pelo aplicador da lei, como no caso das decisões judiciais. [23]

MARCO AURÉLIO GRECO argumenta que essa sua afirmação não deveria causar espanto, pois é qualidade imanente a todas as normas constitucionais, mesmo que se tratem de normas meramente programáticas, as quais, no moderno constitucionalismo, não são mais vistas como singelas recomendações ou declarações de propósito, nem se apresentam apenas com eficácia negativa – fundamentar a inconstitucionalidade de dispositivos que a contrariem. Ou seja, a norma programática possui eficácia positiva, pois contém preceitos que podem e devem ser aplicados. O autor, no entanto, esclarece: "Isto não significa que o princípio da capacidade contributiva possa ser aplicado sem lei, nem estou afirmando que podem ser cobrados tributos sem lei e sem tipo. Estou apenas afirmando que o princípio ilumina o tipo previsto na lei; que esta será irrigada pela interpretação com os olhos da capacidade contributiva, mas sem que isto signifique atropelar a lei ou o tipo nela previsto". [24] Entretanto, o raciocínio seguinte do autor parece conflitar com essa sua afirmação:

Ora, se o legislador deve atingir isonomicamente a capacidade contributiva, deverá fazê-lo em relação a todas as suas manifestações: aqueles que tenham praticado atos indicativos daquela aptidão devem ser atingidos pelo mesmo tributo. Se existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, sujeitas a tributações diferentes, não haverá tributação isonômica. Em última análise, a tributação estará se dando inconstitucionalmente.[sic] [25]

O entendimento do autor levanta um questionamento: como conciliar a (a) possibilidade de o aplicador da lei tributária – o Fisco, por exemplo – utilizar o Princípio da Capacidade Contributiva com (b) a vedação da tributação por analogia, regra que, apesar de prevista no artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional, é, em verdade, a manifestação do Princípio da Legalidade insculpido no artigo 150, I, da Constituição? Para nós, o problema, na tese de GRECO, está em que esse respeitável autor considera que haverá abuso de direito sempre que um negócio jurídico for celebrado unicamente com propósito de economia tributária. [26] Ocorre que a economia tributária é um fator de altíssima relevância em qualquer

operação jurídica, sendo, por si só, justificativa plausível para realizar um negócio jurídico. Isso será defensável, pensamos nós, quando, por exemplo, constituir-se em único meio para a manutenção de uma atividade econômica como lucrativa, ou ainda, quando for imprescindível para assegurar condições mínimas de uma família viver com dignidade, situações que se subsumem às chamadas "excludentes de ilicitude" previstas no Código Civil, na condição de "exercício regular de um direito". [27]

Não se nega plausibilidade jurídica à tese de MARCO AURÉLIO GRECO, mas caso seja possível a outorga ao Fisco dessa eficácia positiva ao Princípio da Capacidade Contributiva, caberá ao Poder Judiciário a correção de um sem número de abusos que certamente serão praticados pelas administrações tributárias, tendo em vista o vetor interpretativo fazendário ter notoriamente, na maior parte dos casos, apenas um viés arrecadatório. A necessidade de buscar atingir o valor da solidariedade social, pensamos, não justifica uma situação grave como essa, onde certamente a Segurança Jurídica sucumbirá, ante a violação de direitos como a liberdade, propriedade, livre iniciativa etc.

---

#### 4.A função social do contrato na tributação

A solidariedade social no campo tributário também sofre os reflexos do tema da função social do contrato. É que os contratos podem ser analisados sob a perspectiva de sua função econômica e/ou de sua função social. A função econômica dos contratos consiste na circulação de bens e serviços, com os reflexos daí decorrentes. É importante ressaltar que cada tipo contratual possui uma função econômica específica, que lhe é peculiar, como, por exemplo: troca (compra e venda, doação, permuta), crédito (mútuo), garantia (penhor, hipoteca, fiança), custódia (guarda e conservação de bens alheios, como depósito, estacionamento), laboral (contrato de trabalho, locação de serviços, comissão), previsão (seguro), recreação (turismo, espetáculos) etc. Com efeito, na hipótese de o exercício do direito à liberdade de contratar contrariar manifestamente a função econômica peculiar

daquele tipo contratual – o princípio que justifica o contrato – ocorrerá abuso do direito de contratar. Com base nesses argumentos, DOUGLAS YAMASHITA defende que "(...) tal excesso só será manifesto se o exercício da liberdade de contratar perseguir finalidade ilegítima, constituir um meio incapaz para atingir a finalidade legítima, existir outro meio jurídico capaz e menos oneroso para realizar a finalidade legítima ou a liberdade de contratar impor um sacrifício desproporcional em relação à finalidade perseguida". [28]

Em relação à sua função social, o contrato deve observar critérios de justiça, de equidade, de boa-fé, para que a parte "forte" não tenha o direito de se aproveitar da credibilidade da parte "fraca", abusando de sua confiança através de cláusulas leoninas e abusivas. O atual Código Civil exige o cumprimento dessa diretriz em seu artigo 421, pelo qual "(...) a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato". No entanto, desde a edição da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC – Decreto-Lei nº 4.657, de 04 set. 1942 – nosso ordenamento já previa que "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum" (art. 5º).

É imperioso advertir, no entanto, que a função social dos contratos não pode anular a função primária e natural dos contratos, que é a econômica, conforme bem acentua HUMBERTO THEODORO JÚNIOR, autor que em boa hora nos lembra que o contrato é, antes de tudo, um fenômeno econômico e não uma criação do Direito. Esse autor adverte ainda que ao contrato cabe uma função social, mas não uma função de "assistência social". Por mais que o indivíduo mereça uma assistência social, não será no contrato que encontrará a solução para tal carência. Ou seja, o contrato é um instituto econômico com fins econômicos a realizar, os quais não podem ser ignorados, seja pela lei ou pelo aplicador da lei. [29] Para parte da doutrina, a função social dos contratos corresponde, no Direito Tributário, à eficácia positiva do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988. Nesse sentido é o pensamento de MARCO AURÉLIO GRECO [30] e também de DOUGLAS YAMASHITA [31].

Todavia, essa transposição para o Direito Tributário exige uma reflexão sobre o tema. Mesmo que se aceite que a liberdade de contratar deva adequar-se à função social do

contrato, é de se indagar: que função social maior poderá ter um contrato senão aquela que justifica sua existência, ou seja, servir à circulação de riquezas, proporcionando segurança ao tráfego do mercado? Em primeiro lugar, portanto, deve-se assegurar a função natural e específica do contrato que lhe é primária dentro da vida social, qual seja a de propiciar a circulação da propriedade e emanações dela em clima de segurança jurídica – função socioeconômica. Apenas depois é que se pode pensar em limites dessa natural e necessária função. DOUGLAS YAMASHITA observa, nesse sentido, que:

A função social é um plus que se acrescenta à função econômica. Não poderá jamais ocupar o lugar da função econômica no domínio do contrato. Contrato sem função econômica simplesmente não é contrato. (...) Nessa perspectiva, pode-se afirmar que a função social não se apresenta como meta do contrato, mas como limite da liberdade do contratante de promover a circulação de bens patrimoniais (art. 421 do CC/2002). Em suma, função social e função econômica do contrato são coisas distintas. Uma não substitui nem anula a outra. Devem coexistir harmonicamente. (...) Portanto, sempre que um contrato cumpra sua função econômica típica (troca, crédito, garantia etc.), não há que se questionar se ele descumpre ou excede os limites impostos por sua função social. Não se pode prejudicar a função econômica em nome da função social. Em outras palavras, se o ato tiver um propósito econômico, jamais poderá ser desconsiderado em nome da função social do ato que se examina. [32]

Diante dos argumentos expostos, entendemos que a solidariedade social é, efetivamente, um valor a ser atendido, inclusive no âmbito tributário. No entanto, essa efetivação deve ter como instrumento, de forma especial, a eleição, pelo legislador, de hipóteses de incidência que revelem capacidade contributiva – aqui em sua acepção objetiva – assim como através da progressividade e da seletividade em relação aos impostos, o que viabiliza o atendimento da chamada capacidade contributiva subjetiva. Obviamente, o Poder Judiciário poderá e deverá, sempre que provocado, desconsiderar atos e negócios jurídicos contaminados por alguma ilicitude, tendo em vista a necessidade de coerência interna no ordenamento jurídico.

---

## 5.Solidariedade social, tributação e autonomia municipal

No sistema tributário brasileiro, a solidariedade social encontra uma aplicação importante no tema da "descentralização fiscal" própria do federalismo. CLÁUDIO SACCHETTO ensina que o dever de solidariedade sempre esteve ligado a atuações de entidades públicas tipicamente estatais, ou, se locais, financiadas pelo Estado, o que pode ter ocorrido em razão do Estado, pela função que lhe é inerente, sempre ter sido considerado como a sede de maior garantia, ou ainda devido à exigência de um tratamento estatal igual a todos os beneficiários da solidariedade, através de uma oferta de serviços equivalente a todos os cidadãos. [33]

Esse posicionamento, no entanto, não mais se justifica. O princípio da subsidiariedade, inerente à descentralização resultante do federalismo, "(...) exprime um valor e uma exigência democrática de eficiência e melhor governabilidade", pois "aproxima" o cidadão da entidade pública do governo, permitindo que com ele tenha um vínculo mais estreito, acentuando a relação entre tributação e serviços públicos, inclusive os que revelam, em seu conteúdo, um instrumento de busca da solidariedade social. [34] Conclui o autor, com proveito: "Pode-se, então, afirmar que hoje não só não existe incompatibilidade entre solidariedade e subsidiariedade, mas realmente sinergia", e que "A subsidiariedade pode ser um meio para responder ao problema da solidariedade/eficiência". [35]

A Constituição Federal de 1988 representa o fim do regime de exceção e o prestígio aos ideais democráticos. Não é por outra razão que a Lei Maior reiterou aos municípios sua condição de entes federativos, dotados de autonomia política, administrativa e financeira. A intenção constitucional, seguindo a orientação dos demais países democráticos, foi descentralizar recursos e poderes para as esferas locais, com o objetivo de estimular o exercício da cidadania e a democracia, verdadeiros ideais republicanos. Diante das dimensões territoriais do Brasil, os municípios brasileiros têm um papel fundamental nesse

processo, assim como em razão do aumento na demanda da população por serviços na área social, os quais somente podem ser atendidos de forma mais personalizada e eficaz caso sejam prestados e fiscalizados pelos governos mais próximos ao cidadão.

Para uma maior eficácia da descentralização, os governos municipais devem deter o controle de suas próprias fontes de receitas, sob pena da inépcia da autonomia que lhes é inerente, resultando em uma dependência perversa da União Federal. Isso exige tornar eficaz o exercício das competências tributárias por parte dos Municípios, com a implantação de uma política de tributação que busque viabilizar a criação dos tributos autorizados pela Constituição, assim como a fiscalização e a cobrança dos tributos municipais no atual contexto jurídico, com a utilização de todos os expedientes aptos a evitar e desestimular a inadimplência e a evasão tributária, viabilizando, assim, a manutenção dos serviços públicos locais em um nível de excelência.

A adoção dessas medidas também se justifica diante da crescente transferência de responsabilidades sociais aos municípios, sem que isso represente, em todos os casos, uma necessária contrapartida de recursos, o que, por sua vez, dificulta a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Ao contrário disso, a União Federal prefere incrementar sua competência tributária mediante o aumento das contribuições sociais, tributos não sujeitos à repartição com os Estados e Municípios.

Nesse contexto, as receitas tributárias municipais, em especial a do ISS e do IPTU, são os instrumentos mais importantes para a realização da autonomia financeira dos Municípios, o que se tem intensificado devido à crescente participação, no mercado, da prestação de serviços tributáveis pelo ISS. Um exemplo disso é a atual possibilidade de tributação dos serviços bancários, para o que se faz necessário, apenas, sua previsão na lista de serviços, diante da infeliz jurisprudência que a entende como taxativa.

Os contribuintes municipais, por sua vez, têm o dever constitucional de recolher os tributos a que estão obrigados de forma lícita, no que se inclui não apenas a vedação dos ilícitos

tributários tradicionais – dolo, fraude e simulação – mas também dos ilícitos resultantes de cláusulas gerais previstas no Código Civil, como a fraude à lei e o abuso de direito.. Com efeito, o Direito Tributário deve propiciar aos municípios instrumentos jurídicos que possibilitem questionar a validade de planejamentos tributários realizados pelos contribuintes municipais, como, por exemplo, a mudança das sedes de contribuintes que, embora estabelecidos em um município apenas para sujeitar-se à sua alíquota reduzida do ISS, prestam seus serviços, efetivamente, em municípios diversos. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ensina, sobre o assunto, que:

Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que rege os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas "caixa postal") um estabelecimento no Município. Um simples local que nada possui (bens, pessoas e instalações) representará mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados. [36]

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal, já em 1980, entendia o seguinte:

Imposto sobre serviços. Escritório de contato. Competência tributária. A forma ou modalidade de atuação da empresa, por conveniência de sua organização, por si só não poderá afastar a competência tributária do Município, desde que caracterizada a ocorrência do fato gerador. Interpretação razoável (súmula 400). Recurso extraordinário não conhecido. [37]

Entretanto, caso a reestruturação das atividades do prestador dos serviços seja lícita, não se poderá questioná-la, apenas porque houve uma redução da carga tributária, já que ninguém é obrigado a escolher o caminho mais oneroso para a gestão de seus negócios. Nem mesmo o dever moral a isso impõe. LUCIANO AMARO confirma nossos argumentos:

Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se no pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica. [38]

Diante do suporte doutrinário acima, concluímos, enfim, que o dever de observar o valor constitucional da solidariedade social, seja pelo legislador nacional, seja pelo dos municípios, cinge-se à efetiva observância do núcleo das regras-matrizes dos tributos municipais, como estabelecido na Constituição e, em consequência, dos respectivos critérios temporais e espaciais, para que se respeitem quando e onde ocorrem os fatos tributários, tudo com o objetivo de garantir a receita tributária ao ente legitimado para sua arrecadação. Os contribuintes, por sua vez, têm o dever de estruturar seus negócios sempre de forma lícita, pagando os respectivos tributos sempre em observância do Princípio da Legalidade, o qual deve, no entanto, ser invocado de forma sistemática com o restante do ordenamento jurídico, e não de forma a mascarar ilicitudes, o que certamente resultará em violação de outros valores constitucionais também relevantes.

---

#### Notas

01 Tributo e solidariedade social, in MARCO AURÉLIO GRECO e MARCIANO SEABRA DE GODOI (coord.), Solidariedade social e tributação, São Paulo, Dialética, 2005, p. 142.

02 DOUGLAS YAMASHITA, Princípio da Solidariedade em Direito Tributário, in MARCO AURÉLIO GRECO e MARCIANO SEABRA DE GODOI (coord.), Solidariedade..., op. cit., p. 59-60.

03 DOUGLAS YAMASHITA, Princípio da Solidariedade..., op. cit., p. 160.

04 Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal, in MARCO AURÉLIO GRECO e MARCIANO SEABRA DE GODOI (coord.), Solidariedade social e tributação, p. 128.

05 JOSÉ CASALTA NABAIS, Solidariedade Social..., op. cit., p. 128-129.

06 Planejamento tributário, São Paulo, Dialética, 2004, p. 284.

07 CLÁUDIO SACCHETTO, O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano, in MARCO AURÉLIO GRECO e MARCIANO SEABRA DE GODOI (coord.), Solidariedade..., op. cit., p. 11.

08 Ibidem, p. 21.

09 Ibidem, p. 23.

10 Sistema Constitucional Tributário, 2.ed., São Paulo, Saraiva, 2006, p. 159-160.

11 HUMBERTO ÁVILA, Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social, in MARCO AURÉLIO GRECO e MARCIANO SEABRA DE GODOI (coord.), Solidariedade..., op. cit., p. 70-71.

12 DJ 02 abr. 1993 – Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 fev. 2007.

13 HUMBERTO ÁVILA, Limites à Tributação..., op. cit., p. 72.

14 DJ 23 abr. 1993 – Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 fev. 2007.

15 HUMBERTO ÁVILA, Limites à Tributação..., op. cit., p. 73-74.

16 Ibidem, p. 77.

17 CLÁUDIO SACCHETTO, O Dever de Solidariedade..., op. cit., p. 28.

18 Curso..., op. cit., p. 89.

19 CLÁUDIO SACCHETTO, O Dever de Solidariedade..., op. cit., p. 36.

20 MARCO AURÉLIO GRECO, Planejamento..., op. cit., p. 281.

21 Ibidem, p. 300.

22 Ibidem, p. 301-302.

23 DOUGLAS YAMASHITA, Elisão e Evasão de Tributos: Limites à Luz do Abuso de Direito e da Fraude à Lei, São Paulo, Lex, 2005, p. 185.

24 MARCO AURÉLIO GRECO, Planejamento..., op. cit., p. 307.

25 Ibidem, p. 307.

26 Um exemplo esclarece o raciocínio: um pai doa em vida todos os seus bens aos filhos, tendo em vista a alíquota do imposto sobre doações ser inferior ao imposto causa mortis. Em tal hipótese, ele não queria doar, pelo menos não naquele momento, mas o fez apenas para reduzir a carga tributária, que seria maior por ocasião do inventário.

27 "Art. 188. Não constituem atos ilícitos: I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido; (...)."

28 Elisão..., op. cit., p. 190.

29 O contrato e sua função social, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 95 et. seq.

30 Planejamento..., op. cit., p. p. 456 e ss.

31 Elisão..., op. cit., p. 192.

32 Elisão..., op. cit., p. 193-194.

33 O Dever de Solidariedade..., op. cit., p. 37. Registre-se que as expressões "estatais" e "locais", utilizadas por esse autor, equivalem, no contexto brasileiro, respectivamente, ao Estado – na acepção de soma de entes federados – e aos municípios.

34 Idem.

35 Ibidem, p. 40.

36 Impostos Federais, Estaduais e Municipais, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006, p. 267.

37 Recurso Extraordinário nº 92.883/RS – Disponível em <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 05 fev. 2007.

38 Direito Tributário Brasileiro, 11. ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 229-230.

Elaborado em 05.2007.

\*Advogado sócio da João Paulo Nascimento & Associados - Advogados e Consultores. Especialista em Direito Tributário e Processual Tributário pela PUC-PR. Mestre em Direito

Empresarial e Econômico pelo Centro Universitário Curitiba. Professor de Direito Tributário no CESCAGE -Centro de Ensino Superior dos Campos Gerais

Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10982> >. Acesso em: 20 mar. 2008.