Nº 37 – Janeiro/Fevereiro/Março de 2014 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X

SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO

Marco Aurélio Greco
Advogado – Doutor em Direito – Professor dos Cursos de Especialização da Fundação Getúlio Vargas.

1.- Introdução

Solidariedade social é tema da maior importância no momento atual da experiência humana. Momento em que os direitos fundamentais assumem crescente relevância[1] não apenas no relacionamento entre indivíduo e Estado (em normas tradicionalmente consideradas como públicas), mas também no convívio dos indivíduos em sociedade, em normas tipicamente de Direito Privado.[2]

O tema da interação entre solidariedade social e tributação (intermediado pelo debate sobre a adequada prestação de serviços pelo Estado) está na base de um sem-número de preocupações que afligem os que atuam no campo do Direito Tributário. Embora não tenha ainda manifestado toda sua importância nem tenham sido extraídos todos os desdobramentos que dele podem surgir, o valor solidariedade social já tem surgido com clareza em, pelo menos, três momentos distintos do debate tributário:

(a) O primeiro corresponde ao da **justificação da exigência**, vale dizer, das razões que tornam cabível o tributo. Neste plano, o tema pode aparecer em duas dimensões distintas conforme se tratar de uma justificação condicional ou finalística da exigência, o que mostra sua importância em relação ao gênero tributo e mais especificamente à figura das contribuições.[3]

Algumas vezes aparece como **fundamento** da tributação, como se lê, por exemplo em JOSÉ CASALTA NABAIS e RICARDO LOBO TORRES ao tratarem do dever fundamental de contribuir para o custeio do Estado que queremos.[4]

---

[1] A ponto de os Tratados que sobre eles versem poderem alterar a Constituição Federal a teor do § 3º do artigo 5º da CF/88 introduzido pela EC-45/2004.

[2] Sobre este tema, veja-se CLAUS-WILHELM CANARIS, *Direitos Fundamentais e Direito Privado*, Almedina, Coimbra, 2003.

[3] Sobre o tema da validação condicional e finalística veja-se TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, *Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo, Atlas, 1988, págs. 171/172 e *Teoria da norma jurídica*, Rio de Janeiro, Forense, 1978, págs. 109 e segs. e o meu *Contribuições – uma figura* sui generis, Dialética, São Paulo, págs., 117 e segs.

[4] Respectivamente, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 2.004; *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, vol. II, Renovar, Rio de Janeiro, 2005, pág. 181.

Relativamente aos impostos, neste ponto assume importância o debate sobre o princípio da capacidade contributiva.

Outras vezes, a solidariedade social surge como **objetivo** a ser alcançado através da instituição de contribuições, tema ao qual a doutrina tem se dedicado intensamente nos últimos anos, embora episodicamente ainda o faça apegada ao modelo do fato gerador ou dos impostos com destinação específica, manifestamente insuficiente para explicar a figura *sui generis* que, no Brasil, é a contribuição. Este aspecto põe em pauta um debate não apenas sobre meios, mas principalmente sobre fins e dá ensejo a um debate sobre a "justiça dos fins", como expõe DANIEL GUTMANN.[5]

Neste passo, os temas da responsabilidade do Poder Público no desempenho de suas funções e no fornecimento de prestações materiais à sociedade, assume inegável relevância, bem como, por seu lado, o controle sobre os dispêndios estatais e sua sintonia com os objetivos constitucionais ensejam um debate dos mais atuais e relevantes na experiência brasileira.

(b) A solidariedade social surge também no plano dos **critérios de congruência** da legislação tributária e serve para identificar eventuais distorções internas ao ordenamento jurídico ao versar determinada hipótese específica ou atua como instrumento para detectar desvios na produção da lei tributária. Neste plano, encontram-se as diversas questões relativas a abuso do poder de legislar, proibição de retrocesso da legislação em relação aos direitos fundamentais etc.

(c) Por fim, o tema se apresenta diluído nos embates perante o Poder Judiciário, como **critério de interpretação** utilizado para buscar o sentido integral das normas positivas, ao apontar uma direção iluminada por esse valor (como por exemplo, o debate sobre a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva)[6] e, deste modo, serve também para definir limites à tributação.

Em todos estes planos, porém, a solidariedade social não é um valor absoluto (como nenhum, aliás, o é) especialmente numa Constituição de compromisso como a brasileira que, ao mesmo tempo, consagra valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores da realidade, inerentes ao Estado Social. Daí o Estado Democrático de Direito previsto no artigo 1º da CF/88.

Assim, a fórmula a ser atendida é aquela singelamente retratada no artigo 3º, I da CF/88 no sentido de ser objetivo da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; vale dizer, em que os dois valores máximos dos modelos puros do Estado (de Direito=liberdade e Social=solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça (que está entre eles) resultará do seu balanceamento.[7] Em outras palavras, o momento atual não é nem de nenhuma primazia míope (nem da liberdade nem da solidariedade), mas de prestigiar ambos e conjugá-los num produto final equilibrado.

---

[5] *Du droit à la philosophie de l'impôt*, no tomo 46 dos "Archives de philosophie du droit", dedicado a **L'impôt**, Dalloz, Paris, 2002.

[6] Sobre este tema, veja-se o meu *Planejamento tributário*, Dialética, São Paulo, 2004.

[7] No mesmo sentido, dentre outros, DANIEL SARMENTO, *Direitos fundamentais e relações privadas*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2004, pág. 340.

Este estudo procura apontar alguns aspectos relacionados com essa interação, pois muito ainda há para construir de modo a obter a plena eficácia da Constituição de 1988 e de sua densa carga axiológica.[8]

Principiemos por detectar a mudança crucial ocorrida com a promulgação da CF/88 que interferiu no próprio fundamento da tributação.

2.- Da Constituição do Estado para a Constituição da Sociedade

Ponto de partida do exame do tema é o reconhecimento do fato de a tributação (ou a função de tributar, se se preferir) dever ser compreendida à vista do contexto em que se insere e não isoladamente como algo bastante em si, desligado de pressupostos, valores e objetivos constitucionalmente previstos.

A interpretação das normas tributárias envolve uma compreensão sistemática do ordenamento e não se limita à leitura ou à análise de textos isolados.

Assim, equacionar adequadamente o tema objeto deste estudo supõe ter presente a profunda mudança ocorrida no plano constitucional em relação às anteriores Cartas Federais.

A comparação entre a CF/88 e, por exemplo, a CF/67 mostra claramente uma concepção diversa do significado e do papel que a Constituição possui.

Numa breve síntese, a CF/67[9] estruturava-se tendo por **elemento referencial o Estado** (no sentido amplo de aparato público).

Seu preâmbulo era de uma singeleza franciscana e suas regras principiavam por disciplinar a "Organização Nacional", onde estavam as competências da União (art. 8º), dos Estados e Municípios (arts. 13 e 15), do Distrito Federal e Territórios (art. 17), o Sistema Tributário (arts. 18 e segs.) e a disciplina dos três Poderes (Legislativo, art. 29 e segs; Executivo, art. 74 e segs; Judiciário, art. 107 e segs.).

Ou seja, a primeira preocupação da Constituição era o **aparato estatal** e o exercício do poder de que estava investido, em suas diversas manifestações.

A disciplina dos "direitos" da sociedade (direitos políticos, individuais etc) só aparecia a partir do seu artigo 140 quando a disciplina do aparato estatal já estava definida. Assim, pode-se dizer que a CF/67 era uma "Constituição" que tinha por objeto primordial o Estado, enquanto a sociedade civil surgia como preocupação constitucional depois do Estado que perante ele se posicionava e merecia a devida proteção.

À vista desta concepção de Estado, as normas que dispunham sobre temas ligados à sociedade civil eram predominantemente protetivas visando obter uma segurança civil e uma segurança social.[10] A própria seguridade social – num

[8] Veja-se, CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO, *A Constituição aberta e os direitos fundamentais*, Forense, Rio de Janeiro, 2003.

[9] Estou me referindo ao texto em sua redação original, posto que, neste ponto, não sofreu alteração relevante pelas suas Emendas.

[10] A este respeito, veja-se ROBERT CASTEL, *L'insecurité sociale - Qu'est-ce qu'être protégé?*, La Republique des Idées, SEUIL, Paris, 2003.

Estado de Direito clássico – aparece mais como responsabilidade a cargo do Estado do que como compromisso da sociedade consigo mesma.[11]

Em suma, era uma Constituição do ESTADO brasileiro !

Completamente diferente é a concepção que informa a CF/88.

Depois de, no preâmbulo, os Constituintes declararem estar reunidos "para **instituir** um Estado Democrático, **destinado a assegurar** o exercício dos direitos sociais e individuais" e afirmarem um conjunto de "valores supremos de uma sociedade fraterna" (=o Estado como instrumento criado para estas finalidades), o Texto começa por indicar os "princípios fundamentais"[12] que informam a Constituição atual.

Seguem-se os "Direitos e Garantias fundamentais" onde se encontram os "Direitos e Deveres Individuais e Coletivos" (art. 5º) e os "Direitos Sociais" (art. 6º[13] e segs.) nitidamente consagradores de valores prestigiados no âmbito da sociedade civil. Logo a seguir, vêm as regras sobre nacionalidade (art. 12 e 13), direitos e partidos políticos (art. 14 e segs e art. 17 e segs).

Ou seja, a primeira preocupação da CF/88 é definir o perfil básico da sociedade civil e de quem participa do processo de manifestação da vontade da coletividade.

Só a partir do artigo 18 é que se inicia a disciplina da Organização do Estado que surge como instrumento "instituído" pela sociedade civil para viabilizar direitos e deveres individuais e coletivos, sociais e políticos previamente enumerados.[14]

O foco central da CF/88, portanto, não é mais o "Estado" (aparato), mas a sociedade civil. A CF/88 passa a assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento (aparato público).

Estamos perante uma Constituição da SOCIEDADE brasileira e não mais uma Constituição do Estado brasileiro !

Daí a importância dos direitos fundamentais e da sua projeção horizontal em direção às múltiplas relações que se instauram no âmbito da sociedade civil.[15]

Além disso, elemento fundante da disciplina constitucional deixa de ser o "poder do Estado" para ser a "dignidade da pessoa humana" (art. 1º, III), posto que a existência do ser humano antecede a existência do aparato público. Com efeito, nas palavras de MIGUEL REALE, as diversas experiências históricas possíveis:

> "... *só encontram legitimidade na medida e enquanto se contenham no âmbito do respeito devido à pessoa humana como tal.*"[16]

---

[11] A CF/88 assume outro perfil. Basta ver que seu artigo 194 refere-se a "ações de iniciativa ... da sociedade" e seu artigo 195 prevê o respectivo custeio a cargo de "toda a sociedade".

[12] E não apenas "disposições preliminares" como na CF/67. "Disposição preliminar" indica apenas uma posição formal num contexto (=seu início), enquanto "princípio fundamental" indica a consagração de determinada diretriz positiva de ação à vista de certo parâmetro axiológico.

[13] Onde está prevista a previdência social como direito social.

[14] Sem prejuízo de outros, esparsos pelo Texto.

[15] Veja-se INGO WOLFGANG SARLET, *A eficácia dos Direitos Fundamentais*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2003.

O viés humano da disciplina constitucional é reforçado pelo seu artigo 3º quando explicita os objetivos fundamentais da República.

A indicação de objetivos não é mera declaração de boas intenções; ela assume o papel de condicionante dos mecanismos e instrumentos que vierem a ser criados e utilizados à vista das competências constitucionais. Isto significa que, dentre alternativas teoricamente possíveis (à vista de determinada situação e formalmente compatíveis com a norma de competência), estará prestigiada aquela que estiver em sintonia com o objetivo constitucional, no sentido de contribuir para sua obtenção.

Ademais, constatar que a CF/88 concebe o Estado como instrumento da sociedade para atingir os fins por ela almejados é reconhecer a existência de deveres a serem por ele cumpridos, seja no plano das prestações jurídicas a seu cargo (legislação, jurisdição), seja no plano das prestações materiais, no plano econômico, social, de saúde, bem-estar etc.

Neste passo é importante lembrar que o artigo 1º da CF/88 deixa claro que o Brasil é um Estado Democrático de Direito; vale dizer, a reunião de elementos próprios do Estado de Direito (protetivo de propriedade, liberdade etc) e do Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade etc.)

A CF/88 assume feição nítida de uma solução de compromisso entre concepções distintas de Estado; compromisso que implica não haver prevalências genéricas de nenhum dos dois conjuntos de elementos (nem do Estado de Direito nem do Social), mas reconhece a necessidade de proceder a constantes ponderações de valores que podem levar episodicamente e diante de determinados casos concretos à prevalência de uns ou de outros.

3.- Solidariedade social como objetivo constitucional

O primeiro objetivo fundamental consagrado pela CF/88 é o de "construir uma sociedade livre, justa e solidária";[17] vale dizer, uma sociedade que, ao mesmo tempo, veja resguardada a liberdade individual em suas múltiplas manifestações e implementados mecanismos e formas de cooperação (=de atuar junto) entre seus integrantes, cada um olhando para seu semelhante para assim definir seu agir individual.[18]

É, em última análise, o elemento "socialidade" mencionado por MIGUEL REALE[19] ou "alteridade" a que se refere EMANUEL LÉVINAS[20].

Em outras palavras:

---

[16] *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*, Saraiva, São Paulo, 2ª edição, 1999, pág. 106, grifos no original.

[17] Artigo 3º, I.

[18] CLAUDIO SACCHETTO em palestra sobre o tema "Tributação e solidariedade social" proferida no dia 30 de novembro de 2004 em Congresso Internacional organizado pelo Instituto dos Advogados de São Paulo, expôs que a solidariedade social é, ao mesmo tempo, um **dever público** que permanece como garantia da unidade nacional, apesar das contraposições políticas contingentes e um **dever constitucional** que serve de parâmetro para a avaliação das leis ordinárias.

[19] Op. cit., pág. 103.

[20] *Entre nós – Ensaios sobre a alteridade*, Ed. Vozes, Petrópolis, 1997. Sobre a alteridade veja-se também ROBERT CASTEL op.cit.

> "A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrarem numa situação de maior vulnerabilidade."[21]

Este "assumir responsabilidade" não deve ser visto apenas do ângulo do cidadão para com seu semelhante, mas também do aparato estatal para com a sociedade. Ou seja, o Estado – como instrumento que é da sociedade – deve agir em sintonia com os objetivos e prioridades por esta escolhidos, ao mesmo tempo em que este papel implica estar investido de responsabilidades inafastáveis. Neste contexto, o Estado não é pura estrutura investida de "poderes" cuja legitimidade emanaria de fontes externas à própria sociedade. Ao revés, ao Estado cabem cumprir "deveres" perante a sociedade (por ser seu instrumento) e os poderes que lhe são atribuídos limitam-se ao suficiente para viabilizá-los e em dimensão que não ultrapasse o necessário para tanto.

Este perfil que a CF/88 atribui ao Estado repercute em diversos campos, inclusive ilumina os princípios que o *caput* do artigo 37 impõe à Administração Pública. Dentre estes, merecem menção o da moralidade (como postura responsável perante o indivíduo interlocutor do Poder Público)[22] e o da eficiência que – num Estado instrumento da sociedade – deve ser vista não apenas da perspectiva da presteza, celeridade, continuidade etc, mas principalmente da ótica da busca dos fins constitucionalmente qualificados. Ou seja, parâmetros da eficiência são os valores e fins constitucionais e não o mero produto imediato da atividade realizada. É o que acentua ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR ao dizer que:

> "A eficiência (*lato sensu*) é instrumental e se ata às finalidades sociais postas à prossecução pela AP; seu mandamento se liga à otimização do cumprimento, pela AP, desse complexo de finalidades constitucionalmente estabelecido."[23]

Esta abordagem se, por um lado, amplia a margem de discricionariedade da ação estatal, por outro lado, aumenta consideravelmente a possibilidade e a necessidade de controle sobre a ação do Poder Público,[24] seja no que se refere à conduta concreta, seja no atinente aos dispêndios que faz, posto que ambos devem estar em sintonia com as melhores opções para a obtenção dos objetivos da República, dentre os quais está a sociedade livre, justa e solidária.

A preocupação com o viés social da dimensão humana está retratada desde o preâmbulo da CF/88 que exprime os compromissos fundamentais que definem o novo desenho da sociedade brasileira e que realça a importância do elemento **fraternidade,** a ponto de valores supremos como liberdade, segurança, igualdade e justiça serem instrumentos na busca de uma "**sociedade fraterna**".[25]

---

[21] DANIEL SARMENTO, op. cit., pág. 339.
[22] Sobre o tema da moralidade administrativa, veja-se o meu *Notas sobre o princípio da moralidade*, no volume "Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa", coordenador Luís Eduardo Schoueri, São Paulo Quartier Latin, 2003, Volume I, pág. 375 e segs.
[23] *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*, Mandamentos Editora, Belo Horizonte, 2004, pág. 670.
[24] ONOFRE ALVES BATISTA FILHO, op. cit., págs. 433 e segs.
[25] Veja-se, também, CARLOS AYRES BRITTO, *Teoria da Constituição*, Forense, Rio de Janeiro, 2003, pág. 216 e segs.

Fraternidade e solidariedade não são sinônimos, mas conceitos que se completam, pois, enquanto a segunda se exprime nos múltiplos modos de auxílio ao semelhante e de agir "junto com o próximo", a primeira abrange, além disso, a tolerância, o amor e o respeito ao outro, bem como outras formas de agir "em benefício do próximo" o que inclui, por exemplo, a filantropia.[26]

Naquilo que as figuras atinem ao presente tema, ambas apontam na mesma direção, qual seja ter a CF/88 prestigiado as formas de **cooperação** no âmbito da sociedade, pois através da ação conjunta (solidária) encontra-se o caminho para construir uma sociedade fraterna. E, a teor do seu art. 3º, I sociedade "justa" é aquela que pondera a liberdade e a solidariedade, aquela que, ao mesmo tempo, protege e consagra valores de ambos os vieses.

O tema da cooperação permeia a Constituição de 1988. Ao lado de uma proteção a valores individuais que continuam prestigiados na esteira da tradição e da experiência brasileiras, a CF/88, em mais de dez dispositivos, contempla a reunião de esforços como valor relevante para o convívio em sociedade.[27]

A cooperação tanto surge como desdobramento do objetivo de construir uma sociedade solidária (art. 3º, I), como princípio da ação internacional (art. 4º, IX), instrumento da atuação das entidades públicas, umas em relação às outras (art. 23, único) ou em relação à população (art. 43, § 3º), além de haver expressa previsão de o associativismo em suas diversas formas dever ser apoiado e estimulado (art. 174, § 2º).

4.- Objetivos constitucionais e condicionamento da legislação infra-constitucional

Na medida em que a Constituição consagra expressamente objetivos a serem perseguidos, estabelece uma diretriz positiva que orienta a produção e a interpretação da legislação infra-constitucional.

Com efeito, estabelecer um objetivo significa que todos os instrumentos e categorias existentes devem – dentro da reserva do possível – ser utilizados e vistos na direção posta pelo seu artigo 3º.

Não fosse assim, a menção constitucional seria totalmente desprovida de eficácia jurídica, tornando-se mera sugestão que a colocaria quase que fora da categoria "norma jurídica" (por definição, veiculação de um "dever-ser").

Daí a doutrina apontar para o **dever de otimização** imposto ao legislador pelas normas constitucionais que consagram valores, direitos fundamentais e objetivos.[28]

Não há dúvida que a busca dos resultados constitucionalmente desejados sempre se dá com a denominada "reserva do possível" – no sentido de os

[26] MICHEL BORGETTO, *La notion de fraternité en droit public français – Le passé, le présent et l'avenir de la solidarieté,* LGDJ, Paris, 1993, pág. 613.
[27] Vejam-se os artigos 3º, I; 4º, IX; 5º, XVIII; 23, único; 29, XII; 30, VI e VII; 43, § 3º; 174, §§ 2º, 3º e 4º; 192, 241.
[28] Sobre o tema da vinculação do legislador ordinário, vide J.J.GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, Almedina, Coimbra, 1993, 6ª edição, pág. 580. Neste passo, o Autor expõe a dupla feição dos direitos, liberdades e garantias em relação ao legislador, que atuam seja como **normas negativas de competência**, seja como impositores do **dever de otimização** a cargo do legislador.

meios utilizados deverem ser compostos com a multiplicidade de valores e condicionantes que cercam o caso concreto. Porém, a existência de um programa constitucionalmente consagrado, expresso em objetivos definidos, implica em a legislação infra-constitucional não poder caminhar em direção oposta à apontada pela Constituição.

Não se pode andar para trás, pois isto seria contrariar a diretriz constitucional, na medida em que o atendimento aos objetivos da CF/88 passaria – com o retrocesso – a ficar em situação pior do que se encontrava até então, o que é incompatível com seus preceitos.

Assim, na interpretação de dispositivos legais e na busca de seu significado, é fundamental ter em mente a proibição imposta ao legislador de agir contra o objetivo constitucional; proibição que opera como limitação ao poder assegurado ao legislador infra-constitucional.

Como ensina CANOTILHO:

> "... não é apenas importante, sob o ponto de vista político, **que o *retrocesso social* constitua um limite para o legislador**; interessa também que, sob o ponto de vista jurídico-constitucional, esse retrocesso surja como arbitrariamente violador das imposições ou programa constitucional."[29] (grifei e realcei, itálicos no original)

Ora, o artigo 3º, I da CF/88 estabelece como objetivo fundamental da República **construir uma sociedade solidária** (ao mesmo tempo em que justa e livre). Assim, a legislação infra-constitucional ou veicula preceito que prestigia este valor – dispondo em seu campo específico de modo a apoiar ou estimular as formas de cooperação social – ou é neutra em relação a ele. Nunca, porém, poderá conter preceito que conflite com o objetivo da construção de uma sociedade solidária o que se dá, por exemplo, quando a lei contém previsão que impõe a uma hipótese de cooperação social um regime, ônus, dever ou condicionante maior do que aquele ao qual estão submetidas outras formas de ação que, embora legítimas, não são expressão da solidariedade social.

Esta idéia de solidariedade social e de caminhar sem retrocesso em direção aos objetivos constitucionais informa plenamente debates que têm sido postos no âmbito tributário e dela decorrem desdobramentos importantes, pois na medida em que o foco constitucional mudou, o sentido das funções desempenhadas pelo Poder Público também mudou. Portanto, a interpretação de figuras normativas existentes em sub-ordenamentos sofre reflexos dessa nova perspectiva fundamental.

Um dos sub-ordenamentos particularmente afetados pela mudança do perfil constitucional é o denominado "sistema tributário".

5.- A tributação no novo contexto constitucional

A disciplina do exercício do poder tributário não fica alheia a esta mudança de perfil trazida pela CF/88.

[29] *Constituição dirigente e vinculação do legislador*, Coimbra Editora, Coimbra, reimpressão, 1994, pág. 414.

No âmbito da CF/67, em que o foco principal era a disciplina dos poderes do Estado brasileiro, a Constituição via a tributação como instrumento de geração de recursos para o funcionamento do Poder Público.[30] Como a tributação implica atingimento do patrimônio individual – inerente à natureza de um Estado que se financia com tributos (o denominado Estado fiscal)[31] – sua disciplina constitucional buscava principalmente estabelecer controles focados nos pressupostos de sua emanação, as denominadas "limitações constitucionais ao poder de tributar" que correspondem a proibições impostas ao exercício do poder tributário.

Neste contexto, a tributação se apresentava basicamente como **exercício de um poder juridicizado** pela Constituição. Com isto, atendia-se aos anseios da concepção clássica de Estado de Direito.

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito – vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar – faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Passou de um simples "**poder juridicizado**" para um poder juridicizado "**funcionalmente justificado**". Vale dizer, que só encontra fundamento constitucional na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanação, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação.

Em suma, a disciplina constitucional da tributação passa de um "**não pode fazer**" (que prestigia as limitações ao poder) para um "**deve fazer**" que prestigia os princípios gerais da tributação e abre espaço, por exemplo, para o debate sobre o controle jurisdicional sobre a destinação dos recursos tributários arrecadados, seja os que tenham finalidade constitucional explícita[32] seja os originados dos impostos,[33] posto que, ainda que não haja especificação da destinação, esta não pode se dar de forma contrária aos princípios e objetivos constitucionalmente consagrados.

Com isto, a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha este objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que, por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido.

Assim, na ponderação de valores constitucionais, o **peso do valor "arrecadação"** (por estar circunscrito ao âmbito tributário) **é menor do que o peso do valor "solidariedade social"** (por ser um objetivo fundamental).

Por isso, na interpretação das leis tributárias cabe examinar não apenas a existência de competência específica que autorize a emanação de

[30] Sem prejuízo de eventual utilização extrafiscal.
[31] Sobre o Estado fiscal, vide JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 2.004.
[32] Tema enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI-2925, DJ-04.03.2005.
[33] Tema ainda em aberto.

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.

Examinar o resultado prático gerado pelos preceitos tributários torna-se, portanto, um dos elementos que compõem a fenomenologia da tributação e surge como parâmetro para determinar a própria constitucionalidade das exigências.

Esta perspectiva (da direção em que caminha a norma) que numa Constituição do Estado não apresentava maior peso (posto que o referencial era o aparato estatal e o mero exercício do poder), assume grande relevância numa **Constituição da Sociedade** e exprime-se de diversas maneiras. Assim, por exemplo, é o que resulta do artigo 146-A da CF/88 introduzido pela Emenda Constitucional n. 42 quando atribui uma competência legislativa que implica reconhecer que a tributação não pode gerar desequilíbrios da concorrência. Vale dizer, a avaliação do preceito tributário não é feita apenas à vista dos seus pressupostos de emanação (validação condicional), mas também em função de seus resultados e da sintonia com os objetivos constitucionais (validação finalística).

Em suma, o exame das conseqüências geradas (ao lado das demais exigências constitucionais) também é critério para determinar a validade constitucional do preceito tributário.[34]

6.- Solidariedade social e justificação do tributo

6.1.- Resgate da idéia de capacidade contributiva

Dentre as repercussões que esta mudança de concepção de Estado trouxe à matéria tributária, merece destaque o ressurgimento da capacidade contributiva.

Neste tema, o Brasil viveu uma experiência muito particular. Grande parte dos doutrinadores da época da Constituição de 1946 eram assíduos leitores da doutrina italiana. Assim, por exemplo, os estudos de Vanoni influenciaram sobremaneira o direito tributário brasileiro, como pode ser visto pela leitura da obra de Rubens Gomes de Sousa; por outro lado, Aliomar Baleeiro foi Constituinte de 46 e fez inserir no texto da Constituição o preceito que consagrava o princípio da capacidade contributiva (art. 202) em formulação próxima à que veio a ser contemplada no artigo 53 da Constituição da Itália (de 1947).

O artigo 202 permaneceu no Texto Constitucional até 1965, mas ensejou poucos desdobramentos a ponto de merecer críticas acerbas de ALFREDO AUGUSTO BECKER.[35]

Ao ensejo da reforma tributária de 1965, imediatamente após o Movimento de março de 1964 e numa tentativa de impor ao ordenamento tributário um modelo de racionalidade e objetividade ao mais alto grau, a Emenda

[34] Sobre a importância das conseqüências na interpretação da lei, cabe lembrar manifestação do Min. Nelson Jobim, ao ensejo do RE 198.088 em que, durante o debate que se instaurou, afirmou a propósito de outro voto proferido: "as conseqüências do voto é que determinam o equívoco da premissa". Ou seja, o exame da consistência de certa manifestação não se dá apenas a partir de suas premissas, como se houvesse um processo lógico-dedutivo inexorável. Ao revés, a coerência lógica deve ser secundada por uma compatibilidade entre resultados e valores consagrados.

[35] *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972, pág. 441.

Constitucional n. 18/65 suprimiu o artigo 202 da CF/46 e fez desaparecer do modelo constitucional brasileiro o referencial material da tributação. Isto levou ao desenvolvimento de um sistema tributário, em que o Ser Humano estava em segundo plano. Levava-se em conta a arrecadação, a geração de recursos, mas não os valores sociais, ligados à dignidade da pessoa humana, da sua participação em coletividade e assim por diante.

Por isso, cabe falar em resgate da capacidade contributiva pelo Constituinte de 88 que reintroduziu no sistema constitucional brasileiro esse princípio, hoje retratado no § 1º do artigo 145. [36]

Isto significa – a partir de uma perspectiva do Estado Social – que não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio; devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano.

Esta inclusão é significativa, pois se dá na Seção I do Capítulo do Sistema Tributário que trata dos "Princípios gerais" a indicar que veicula uma diretriz positiva de ação seja para o legislador, seja para o aplicador e o intérprete.

Não é o momento para uma ampla análise da figura da capacidade contributiva,[37] nem do seu âmbito de aplicação nos diversos tributos.

Cumpre, porém, acentuar que – dentre outros aspectos – e como ensina ENRICO DE MITA,[38] os impostos têm por **fundamento** e **limite** determinado tipo de manifestação de capacidade contributiva que visam captar.

Afirmar que a capacidade contributiva é **fundamento** dos impostos significa dizer que onde ela não existir não haverá espaço para a tributação e a eventual exigência feita será inconstitucional. Dizer que ela é **limite**, significa que a exigência não poderá ultrapassar uma dimensão razoável à vista do pressuposto de fato o que põe em pauta, por exemplo, os temas da vedação ao confisco e da

[36] Na vigência da CF/67 – apesar da inexistência de dispositivo semelhante ao artigo 202 da CF/46 – parte significativa da doutrina sustentava que a capacidade contributiva estaria consagrada como desdobramento da igualdade.

[37] O tema da capacidade contributiva tem sido objeto de preocupação pela doutrina nacional e estrangeira, bastando lembrar, dentre outros, ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, Forense, Rio de Janeiro, 1951; AUGUSTO FANTOZZI, *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991; CLAUDIO SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, no volume "Dalle costituzioni nazionali alla costitucione europea", Giuffrè, Milano, 2001; ENRICO DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Giuffrè, Milano, 1984, do período de 1957 a 1983 e nos seus *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1999; FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980 e em *Profili generali*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994; GIANFRANCO LORENZON, *L'ambito oggettivo di applicazione*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994; JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Direito Tributário – Capacidade Contributiva*, Renovar, Rio de Janeiro, 1998, 2ª. edição; JOSÉ MAURÍCIO CONTI, *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*, Dialética, São Paulo, 1996; KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, *Justiça fiscal e princípio de capacidade contributiva*, Malheiros, São Paulo, 2002; LORIS TOSI, *Il requisito di effettività*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994; REGINA HELENA COSTA, *Princípio da capacidade contributiva*, Malheiros Editores, 1993; ROBERTO SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, *in* vol. I,1 do "Trattato di Diritto Tributario", coordenado por ANDREA AMATUCCI, CEDAM, Padova, 1994.

[38] *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1999, pág. 77.

determinação da dimensão da tributação que – se ultrapassada – faz com que a sociedade se torne refém do Estado.[39]

Por isso, a manifestação de capacidade contributiva – para ser adequadamente alcançada pelo imposto – deve revestir-se de três características básicas:

a) deve ser **real**, no sentido de o imposto não poder alcançar manifestações meramente "aparentes" de capacidade contributiva. Este requisito está, por exemplo, na base da discussão, muito freqüente no passado, sobre a incidência de impostos sobre a mera correção monetária de valores. Correção monetária isoladamente considerada não é manifestação de capacidade contributiva nova, é meramente aparente.

b) deve ser **atual** no sentido de corresponder a manifestação que se dá na vigência da lei tributária o que afasta a exigência em relação a manifestações passadas. Este requisito está na base da regra da irretroatividade da lei tributária, vista de uma perspectiva substancial e não meramente formal (ligada à data da ocorrência do evento legalmente qualificado).

c) deve ser **própria**, no sentido de a qualificação de alguém como contribuinte do imposto supor a identificação de manifestação que lhe diga respeito por estar atrelada a algum elemento patrimonial ou de consumo que lhe diga respeito. Este requisito está na base da distinção entre tipos de sujeitos passivos, pois alguém será contribuinte se a exigência lhe for feita em razão de manifestação própria de capacidade contributiva, enquanto alguém será responsável se a exigência for feita em razão de manifestação "alheia" de capacidade contributiva.

Nas palavras de ENRICO DE MITA:

> "... o princípio da capacidade contributiva exige antes de tudo que haja um **vínculo efetivo entre a exigência tributária e o pressuposto econômico considerado**. É exclusivamente esse vínculo que condiciona a aptidão para contribuir, a idoneidade de pagar uma soma a título de imposto."[40]

Em suma, a previsão do artigo 145, § 1º da CF/88 não é mero enunciado de um propósito, é preceito com eficácia jurídica que repercute amplamente no perfil e na funcionalidade do ordenamento positivo tributário e do qual extraem-se diversas conseqüências no campo da sua aplicação e interpretação.

6.2.- Solidariedade e contribuições

Outro âmbito, em que a solidariedade surge como conceito relevante para fins de determinar o fundamento de uma exigência tributária, é o das contribuições que hoje representam a maior parte da arrecadação federal.

Este tema comporta ampla exposição, mas neste estudo limito-me a

[39] Sobre estes temas veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, op. cit., e FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004.

[40] Op. cit., pág. 81. grifei e realcei. No original: "... il principio di capacità contributiva esige prima di tutto che vi sia un collegamento effettivo tra la prestazione imposta e il presupposto economico considerato. È esclusivamente tale collegamento che condiziona l'attitudine alla contribuzione, l'idoneità a pagare una somma a titolo di imposta."

mencionar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn 3105,[41] em que se decidiu o caso dos inativos. Ao ler o voto do Ministro Cézar Peluso, aparece com nitidez a afirmação de que os aposentados são submetidos a uma contribuição de caráter tributário e que esta se justifica posto que eles pertencem a um grupo específico que demanda recursos para atender à finalidade da sua previdência.

Ou seja, a idéia de grupo de "pertencer a", de "fazer parte de", é que justifica, em última análise, a figura das contribuições como, aliás, tive oportunidade de expor em outra oportunidade.[42] E por se trata de um "pertencer a" um grupo, o elemento solidariedade aos demais integrantes é imanente.

6.3.- Solidariedade não pode ser contrariada

Terceira decorrência no plano do fundamento da tributação, resulta da circunstância de a Constituição colocar como objetivo do Brasil construir uma sociedade que, além de livre, seja também solidária de modo a construir uma sociedade justa (CF/88, art. 3º, I).

Em razão desta previsão – que apesar de norma programática ter eficácia jurídica – não se pode afirmar que a tributação deva sempre e necessariamente caminhar nessa direção; ou seja, não se extrai um preceito positivo vinculante em caráter absoluto. Isto porque a máxima eficácia possível da Constituição é buscada sempre com a reserva do possível.

Porém, a simples existência desse preceito implica possuir eficácia jurídica que, em seu mínimo grau, já significa que a tributação não pode caminhar contra tal objetivo. Ou seja, a tributação não precisa ser a melhor possível da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade. Por si só, isto é suficiente para aparelhar um critério de avaliação da constitucionalidade das leis tributárias sempre que disserem respeito a figuras ou temas que envolvam a solidariedade social.

6.4.- Solidariedade social implica examinar os deveres fundamentais

Outro ponto que resulta do exame da solidariedade social é o da dignificação constitucional dos deveres fundamentais.

Não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade. Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p.ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em "Estado fiscal" como aquele que, para subsistir necessita de tributos.

Isto coloca em pauta o tema do dever fundamental de pagar tributos, como condição necessária da própria existência do Estado querido pela sociedade,

[41] DJ-18.02.2005.
[42] *Contribuições – uma figura* sui generis, Dialética, São Paulo, 2000, pág. 242.

tão bem examinado por JOSÉ CASALTA NABAIS.[43]

Mas a idéia de dever fundamental não se esgota em si; ao revés, dela emana a responsabilidade que o próprio Estado tem perante a sociedade na busca dos objetivos e fins por ela consagrados. Argumentar pela existência de um dever fundamental de pagar impostos não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados.

7.- Solidariedade social e congruência da legislação

7.1.- Lei como produto da ação humana

Neste plano, o primeiro tema a mencionar é o de que, vista da perspectiva da experiência brasileira[44] e particularmente dos ensinamentos de Miguel Reale e Tércio Sampaio Ferraz Junior, a lei não é expressão de uma relação imanente à natureza das coisas e nem é puro produto da autoridade à qual estamos submetidos. A lei é produto da ação humana em sociedade. Vale dizer, de uma ação que surge em determinado contexto social, temporal e espacialmente parametrizado.

Na medida em que a lei é um produto – não resulta da natureza das coisas, nem surge inexoravelmente – pode estar submetida a um controle substancial. Ou seja, o controle da validade das leis não se dá apenas pelo exame da sua regularidade formal, mas igualmente através do controle da sua compatibilidade substancial o que pode se desdobrar inclusive no exame da destinação do produto da arrecadação dos tributos.[45]

Esta perspectiva abre relevante debate que encontra eco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando examina a denominada cláusula do devido processo legal material, dentro da qual identifica as exigências de racionalidade, proporcionalidade, congruência, razoabilidade etc. Estes são critérios de aferição da compatibilidade material da lei à Constituição que podem levar a um juízo afirmativo da sua invalidade (inconstitucionalidade).

7.2.- Abuso do poder de legislar

Segundo aspecto relevante da perspectiva da congruência da legislação está ligado aos critérios de questionamento dos limites da produção da lei, dentre os quais a aplicação da categoria teórica do abuso de poder. Alguém dirá que não cabe aplicar à lei a figura do abuso de direito, porém, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal desmente esta negativa.

Com efeito, na ADIMC-2348[46] proferiu-se decisão a propósito da reedição das medidas provisórias e reconheceu-se – naquele caso concreto – ter

---

[43] Op. cit..

[44] Faço esta ressalva, pois em outros países a experiência é distinta. Assim, por exemplo, a Constituição do Irã é explícita ao invocar o Alcorão como seu fundamento, o que implica outro perfil da figura da "lei" produzida pelos órgãos legiferantes.

[45] Quanto à contribuição incidente sobre combustíveis e prevista no § 4º do artigo 177 da CF/88, o tema foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI-2925, DJ-04.03.2005. Cabe agora examinar até que ponto é possível reconhecer a existência da possibilidade de um controle judicial sobre a destinação do produto da arrecadação de outras exigências tributárias.

[46] DJ-07.11.2003.

havido abuso do poder de legislar. Ou seja, independentemente da discussão quanto ao mérito das normas, examinou-se o modo pelo qual o legislador do Executivo exerceu sua competência para editar medidas provisórias.

7.3.- Destinação dos recursos

Terceiro aspecto do tema está ligado – particularmente em matéria tributária – ao questionamento quanto à destinação dos recursos arrecadados a título tributário e, inclusive, abre espaço para o controle judicial dos orçamentos públicos não só relativamente à correta aplicação do produto da arrecadação, mas também ao atendimento das prioridades e destinações que a Constituição prevê.

Esta é uma decorrência da solidariedade social, pois, se a exigência de tributos – especialmente contribuições – nela encontra sua justificativa, corolário disto é a possibilidade de existir controle efetivo (e não meramente virtual) sobre a aplicação dos recursos. Esta é uma das demandas que a sociedade brasileira faz. Na medida em que devemos suportar tributos, que o dinheiro arrecadado seja aplicado naquilo que se invoca como motivo para sua exigência.

Este tema deixou de situar-se no campo da mera proposta teórica para se transformar em precedente do Supremo Tribunal Federal ao ensejo da ADI-2925 na qual foram julgados inconstitucionais dispositivos da Lei Orçamentária Federal de 2003, porque poderiam inviabilizar a chegada de recursos da CIDE-combustíveis às finalidades constitucionalmente previstas no § 4º do artigo 177 da CF/88.

Em suma, da perspectiva dos critérios de congruência há amplo campo teórico e prático a ser explorado que corresponde a um desdobramento do elemento "solidariedade social".

8.- Solidariedade social e interpretação

8.1.- Máxima eficácia possível da Constituição

No plano da interpretação do ordenamento jurídico, a solidariedade social também traz reflexos.

O primeiro ponto está ligado à idéia da máxima eficácia possível da Constituição. A Constituição não é apenas instrumento de garantia de direitos e valores individuais; ela é mais do que isto.

A Constituição é uma proposta de instauração de um desenho social que, naquilo em que não existir, deve ser buscado.

Daí, ao mencionar a idéia de máxima eficácia possível, isto significa inclusive e principalmente a eficácia dos valores por ela consagrados. Aqui cabe lembrar as lições de CARLOS AYRES BRITTO,[47] que defende com muita clareza esta idéia. O ordenamento positivo é instrumento para obtenção de resultados que transcendem suas previsões. O ordenamento tem caráter instrumental relativamente a valores e objetivos constitucionalmente consagrados.

8.2.- Eficácia positiva da norma programática

[47] *Teoria da Constituição,* Rio de Janeiro, Forense, 2003, pág. 198.

Outro desdobramento no plano da interpretação encontra-se no tema da eficácia positiva da norma programática. Durante muitos anos afirmou-se que a norma programática possuía apenas eficácia negativa. Vale dizer, tinha o efeito, quando muito, de bloquear leis que conflitassem com o programa nela expresso.

Hoje a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – especialmente em votos do Ministro Celso de Mello – afirma categoricamente que: "a interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconseqüente".[48]

Ou seja, os dispositivos constitucionais não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos. Não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra feita pelos Constituintes. Todos devem ter sentido definido e cabe à interpretação extrair, inclusive da norma programática, a maior eficácia positiva possível, no sentido de direcionar a ação dos respectivos destinatários. Assim, a idéia de solidariedade social deve direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o melhor sentido possível que possa ser extraído de cada dispositivo.

Ou seja, ao dizer que o artigo 3º, I é uma norma programática (por prever o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária), ou que a capacidade contributiva prevista no artigo 145 § 1º, e as regras de participação no custeio da seguridade social previstas no artigo 194 parágrafo único e artigo 195, também o são, isto significa que cada um destes dispositivos não é mera norma de bloqueio, mas previsão que aponta uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação.

8.3.- Interpretação da incidência à luz da solidariedade social

O tema da solidariedade social como critério de interpretação não é meramente teórico; ao revés, encontra eco – dentre outros[49] – em acórdãos do Supremo Tribunal Federal que tratam da denominada taxa da CVM que foi impugnada pelos contribuintes com o fundamento de que a taxa não pode levar em conta o capital social de pessoas jurídicas. Este argumento foi repelido e decidiu-se ser a taxa constitucional porque existe um dever de contribuir e mesmo nas taxas deve-se tentar atender ao princípio da capacidade contributiva.[50] Neste debate, a capacidade contributiva surge como um conceito a justificar um certo tipo de critério de rateio dos custos do funcionamento de um Estado que se quer eficiente no exercício do poder de polícia.

Da mesma forma, ele surge nos acórdãos do Supremo Tribunal Federal que decidiram a inaplicabilidade a PIS e COFINS da imunidade prevista no § 3º do artigo 155 da CF/88 em relação a operações com energia elétrica, combustíveis e prestação de serviços de telecomunicações. Assim, por exemplo, no RE-227.832,[51] o Ministro Carlos Velloso afirma que a Constituição não quis deixar fora da obrigação de contribuir para a seguridade social "empresas de grande porte" e uma interpretação que as excluísse de tal obrigação feriria a igualdade e a

[48] Ag. RE 271.286-RS, 2ª Turma, DJ-24.11.2000.
[49] Veja-se, por exemplo, o voto do Min. Cézar Peluso na ADI-3105.
[50] Veja-se o RE-177.835, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ- 25.05.2001.
[51] DJ-28.06.2002.

capacidade contributiva.[52] Ou seja, na medida em que a Constituição quer uma seguridade social financiada por toda sociedade, a interpretação do artigo 155 parágrafo 3º não pode ser literal, mas deve realizar-se à luz do conjunto dos dispositivos constitucionais e dos valores e finalidades que consagra.

9.- Outros exemplos

Além dos diversos casos mencionados no curso deste estudo, cabe ainda fazer referência a três outros exemplos em que o tema da solidariedade social é crucial para o equacionamento da questão tributária. São eles:

a) A exigência de PIS/COFINS em relação a cooperativas de crédito;

b) O Imposto sobre a Renda em relação a Entidades Fechadas de previdência privada; e

c) A criação da contribuição de solidariedade incidente sobre transações financeiras internacionais destinada a gerar recursos para combate à fome e à pobreza.

(a) Quanto à exigência das contribuições ao PIS e da COFINS em relação às cooperativas de crédito,[53] um aspecto relevante do debate corresponde à definição da natureza da cooperativa como manifestação da idéia de solidariedade social (tema subjacente ao debate tributário específico).[54] Corolário deste aspecto é o reconhecimento de que a reunião em cooperativa não pode implicar em maior tributação do que a resultante da atuação isolada de cada cooperado.[55]

(b) Por outro lado, a tributação das aplicações financeiras realizadas por Entidades Fechadas de Previdência Privada também deve ser interpretada tendo em conta o perfil peculiar de que se revestem, posto que o fundamento da previdência é a idéia de solidariedade social. A compreensão do perfil das entidades que atuam no setor deve ocorrer a partir desse princípio, de modo a identificar a natureza das relações que se instauram e o enquadramento tributário de suas operações. De fato, a própria existência da entidade fechada supõe um interesse comum que faz com que o ingresso no plano de previdência não seja mera opção econômica, mas decisão apoiada numa relação antecedente que torna todos os participantes ao mesmo tempo titulares de uma situação jurídica comum e prévia (integrante de determinado corpo de funcionários, categoria profissional etc.). A entidade fechada não existe em si, mas em função desse grupo previamente definido, constatação a partir da qual deve ser interpretada a legislação tributária pertinente às suas aplicações financeiras.

---

[52] RE-227.832.

[53] O tema específico desta incidência foi objeto dos REsp. 591.298 (PIS), DJ-07.03.2005 e do REsp. 616.219 (COFINS) este último ainda não publicado quando concluído este estudo, mas invocado como precedente em outros acórdãos do STJ (REsps. 512.156, DJ-28.02.2005, 591.608, DJ-01.02.2005, 524.617, DJ-17.12.2004).

[54] Aguarda-se a publicação do acórdão do REsp. 616.219 para aferir a amplitude do debate e os aspectos teóricos que foram expressamente enfrentados.

[55] Neste ponto, o voto do Min. Castro Meira no REsp. 591.298 é categórico ao afirmar que: "... a reunião em cooperativa não pode levar à exigência tributária superior à que estariam submetidos os cooperados se atuassem isoladamente, sob pena de desestímulo ao cooperativismo, em escancarada violação à Constituição da República (arts. 174, § 2º e 146, III, "c")."

(c) Por derradeiro, é importante mencionar a proposta que Brasil, França, Chile e Espanha apresentaram à Organização das Nações Unidas (ONU) no âmbito de uma "Ação contra a Fome e a Pobreza"[56] tendo em vista que:

> "A Declaração de Genebra ressaltou que a luta contra a fome e a pobreza e a promoção do desenvolvimento não chegarão a bom termo se o atual hiato entre comprometimento político e financiamento ao desenvolvimento não for urgentemente preenchido. A implementação dos compromissos assumidos por todas as nações permanece lenta e desigual. No ritmo atual, as metas e objetivos acordados simplesmente não serão alcançados. As promessas estão sobre a mesa, mas os recursos necessários não estão.
>
> Há consenso no sentido de que os níveis atuais de ajuda externa não serão suficientes para financiar as Metas de Desenvolvimento do Milênio (MDMs). Dados das Nações Unidas e do Banco Mundial indicam a necessidade de aumento no volume de recursos disponíveis em pelo menos US$ 50 bilhões por ano até 2015."

Diante disto, aponta-se a criação de uma Taxação sobre Transações Financeiras como um dos mecanismos inovadores para a geração de recursos necessários ao combate à fome e à pobreza, assim justificada:

> "Ativos monetários e financeiros são transacionados em mercados muito amplos e com grande liquidez, muitos dos quais operam no mundo inteiro. Os volumes que circulam nesses mercados são, em conseqüência, significativos, mesmo quando medidos em termos dos agregados macroeconômicos mais simples.
> Alíquotas muito baixas de taxação poderiam gerar rendimentos expressivos, desde que sejam adotadas de forma coordenada pelos principais centros financeiros. A proposta de taxação examinada tem o propósito exclusivo de levantar recursos para o desenvolvimento. O nível de taxação deveria, dessa forma, ser muito pequeno, de maneira a minimizar os efeitos no mercado e os riscos de evasão.
> O impacto de uma taxa sobre as decisões de investimento seria provavelmente muito pequeno se comparado ao de outras medidas, especialmente as regulamentações de natureza prudencial que recaem sobre instituições e intermediários financeiros em suas decisões relacionadas a investimentos em *portfolio*.
> No caso de muitos ativos, já existem custos de transação significativos – de forma que um acréscimo mínimo nos custos teria impacto apenas marginal. Contudo, esse não é o caso de todos os mercados. Toda e qualquer taxação deverá ser considerada com cautela. De modo geral, uma taxa mínima sobre transações financeiras teria efeitos muito menos distorcivos do que uma taxa alta aplicada em bases menores.
> O relatório conclui que uma taxa sobre transações cambiais é tecnicamente possível de ser implementada em nível global.

[56] "Relatório do Grupo Técnico sobre Mecanismos Financeiros Inovadores", Setembro de 2004, no âmbito da "Ação contra a Fome e a Pobreza", texto disponível no site www.mre.gov.br.

> Recomenda-se que a taxa poderia ser aplicada no instante da compensação, tanto por motivos práticos, como para reduzir os riscos de evasão.
> Seria preferível isentar atividades associadas ao grau de exposição das instituições financeiras ("*market making*"). A imposição de uma taxa faria com que tais atividades ficassem em estado de perda constante, o que poderia levar a maior concentração em um número muito reduzido de atores maiores, ou à eliminação completa de tais atividades, com o que o mercado adotaria modelo diferente de cotação centralizada de preços. Do ponto de vista da eficiência e da estabilidade do mercado, os efeitos que decorreriam disso seriam incertos. Sob a ótica da taxação, parcela significativa da base de tributação iria desaparecer de forma definitiva.
> Há o risco de sobretaxação de certos instrumentos financeiros (*swaps* e opções). Em teoria, a taxa poderia ser contornada com o uso de produtos derivativos ou com a troca de títulos com liquidez denominados em moedas, em substituição à transação com moedas. Todavia, tais operações são mais caras e arriscadas do que as transações tradicionais e possivelmente não seriam vantajosas se a taxa for aplicada em alíquotas baixas, conforme proposto."

Ou seja, a constatação de que a humanidade tem problemas comuns e que a fome e a pobreza que grassam pelo planeta são problemas que dizem respeito a todos em razão do princípio de solidariedade social que informa o convívio na Terra é suficiente para invocá-la como fundamento para a criação de uma incidência tributária específica.

É a solidariedade social mundial a justificar a instituição de uma tributação mundial.

10.- Conclusão

O exame feito, ainda que breve, mostra que o tema da solidariedade social já é e continuará sendo pelos próximos anos tão importante quanto o tema da legalidade tributária o foi nos últimos anos.

O grande desafio para todos aqueles que lidam com o Direito Tributário é encontrar o ponto de equilíbrio entre os valores constitucionalmente consagrados. Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos cometendo a mesma distorção cometida por aqueles que lêem a Constituição só pensando na liberdade individual; temos de ler o conjunto, porque é pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade que iremos construir uma tributação efetivamente justa.

Referência Bibliográfica deste Trabalho:

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

GRECO, Marco Aurélio. SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 37, janeiro/fevereiro/março de 2014. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-37-JAN-2014-MARCO-AURELIO-GRECO.pdf>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir "x" na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.

2) A REDE - Revista Eletrônica de Direito do Estado - possui registro de Número Internacional Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Numbe*r), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-187X**

3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica de Direito do Estado, acompanhados de foto digital, para o e-mail: rede@direitodoestado.com.br

A REDE publica exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser fornecidos em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho e da qualificação do autor, constando na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.