

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUCAS PEREIRA NUNES

INTERPRETAÇÃO DA SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA

CURITIBA

2024

Dados da Catalogação na Publicação
Pontifícia Universidade Católica do Paraná
Sistema Integrado de Bibliotecas – SIBI/PUCPR
Biblioteca Central
Edilene de Oliveira dos Santos CRB 9 / 1636

N972i
2024
Nunes, Lucas Pereira
Interpretação da solidariedade na Constituição de 1988 em matéria tributária / Lucas Pereira Nunes ; orientador: André Parmo Folloni. -- 2024
148 f. ; 30 cm

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2024
Bibliografia: f. 139-148

1. Direito tributário. 2. Solidariedade social. 3. Justiça tributária. 4. Planejamento tributário. I. Folloni, André Parmo. II. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título

Doris 3. ed. – 341.39

LUCAS PEREIRA NUNES

**INTERPRETAÇÃO DA SOLIDARIEDADE NA CONSITUIÇÃO DE 1988 EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito. Área de concentração: Direito Econômico e do Desenvolvimento, da Escola de Direito, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Parmo Folloni

CURITIBA

2024

LUCAS PEREIRA NUNES

SOLIDARIEDADE NA CONSITUIÇÃO DE 1988 EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

**Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para a aprovação no
Mestrado em Direito.**

COMISSÃO EXAMINADORA

**Professor Dr. André Parmo Folloni
Orientador PPGD – PUCPR**

**Professor Dr. r Daniel Wunder Hachem
Membro PPGD – PUCPR**

**Professor Dr. Giovanni Girelli
Membro externo – Università Roma Tre – Itália**

**Professor Dr. Oksandro Osdival Gonçalves
Membro PPGD – PUCPR - Suplente**

Curitiba/PR, 22 de março de 2024.

AGRADECIMENTOS

À medida que concluo esta jornada acadêmica, sou tomado por um profundo sentimento de gratidão a todos aqueles que tornaram este caminho possível e enriquecedor. Primeiramente, meus sinceros agradecimentos à minha família, cujo amor incondicional e apoio foram o alicerce desta conquista. Um agradecimento especial aos meus avós, que desempenharam um papel importantíssimo em minha vida, atuando como verdadeiros pais em momentos cruciais. Aos meus pais, pela presença constante, oferecendo-me força e inspiração.

À minha esposa, cuja paciência e compreensão durante estes dois anos de intensa pesquisa e estudo foram fundamentais. Sua capacidade de suportar as privações em outras áreas da nossa vida compartilhada é um testemunho do seu amor e dedicação. Além disso, sua própria jornada paralela na conclusão do mestrado em sua área de especialização trouxe uma compreensão ainda mais profunda dos desafios e sacrifícios que enfrentamos. Juntos, navegamos pelas águas da academia, apoiando-nos mutuamente e crescendo não apenas como parceiros de vida.

Aos meus colegas do PPGD da PUCPR, minha gratidão é imensa por terem tornado esta jornada acadêmica extraordinariamente rica um pouco mais leve. A amizade e a união que compartilhamos no enfrentamento dos desafios acadêmicos foram elementos-chave, forjando laços profundos que ultrapassam os limites da colegialidade. Juntos, nós não apenas enfrentamos obstáculos, mas também compartilhamos percepções valiosas e celebramos cada conquista, criando um ambiente único de colaboração e apoio essencial para nosso desenvolvimento. As amizades cultivadas e fortalecidas nesse ambiente foram fundamentais, enriquecendo não só minha vida acadêmica, mas também minha jornada pessoal.

Um agradecimento especial ao meu orientador, cujo brilhantismo e dedicação ao ensino são incomparáveis. Sua habilidade de incitar reflexões profundas e desafiar ideias preconcebidas foi fundamental para o amadurecimento do meu pensamento crítico. Suas aulas, ricas em discussões aprofundadas sobre a sociedade e o direito, não apenas alimentaram minha pesquisa, mas também enriqueceram minha perspectiva de vida. Sua orientação exemplar e o compromisso com a excelência são fontes de inspiração constante. Se persistirem imperfeições neste trabalho, elas existem apesar dos melhores esforços e orientações recebidas, e são de minha inteira responsabilidade.

A todos os excelentes e dedicados professores do PPGD da PUCPR, com um reconhecimento especial ao professor Daniel Hachem, cujas aulas transcenderam o âmbito

acadêmico, oferecendo lições valiosas para a vida e para a pesquisa, proporcionando um grande impacto e moldando também minha visão de mundo.

Estendo meus agradecimentos à Pontifícia Universidade Católica do Paraná e a toda a comunidade acadêmica, cujo ambiente propício ao conhecimento e à inovação foi essencial para o meu desenvolvimento, em especial à secretaria do PPGD, sempre disponível para auxiliar nesta jornada.

Por fim, sou grato a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho. Cada um de vocês desempenhou um papel crucial na minha jornada, e suas contribuições serão sempre lembradas com apreço e gratidão.

Estamos presos em uma rede inescapável de
mutualidade, amarrados em um único tecido
de destino. O que afeta um diretamente, afeta
todos indiretamente.
Martin Luther King, 1968¹

¹ NAÇÕES UNIDAS. **Artigo 28:** Direito a um mundo livre e justo. Brasília, 2018. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/82009-artigo-28-direito-um-mundo-livre-e-justo#:~:text=%E2%80%9CEstamos%20presos%20em%20uma%20rede,direitos%20civis%20assassinado%20em%201968>. Acesso em: 19 nov. 2023.

RESUMO

Este trabalho examina a relação entre solidariedade social e tributação no contexto brasileiro, destacando-se pela sua relevância na justiça fiscal. O objetivo principal é analisar os principais debates na doutrina: a influência da solidariedade social na interpretação da legalidade tributária e no planejamento tributário, iluminando como este princípio pode modificar a aplicação das normas tributárias e contribuir para a justiça fiscal. Utilizando uma abordagem metodológica indutiva e qualitativa, o estudo baseia-se em uma revisão bibliográfica abrangente, incluindo doutrina tributária brasileira, legislação vigente e artigos científicos. A pesquisa se inicia com uma análise detalhada das discussões doutrinárias existentes, focando nas perspectivas divergentes sobre a solidariedade no Direito Tributário. Técnicas de interpretação de texto e argumentação jurídica são empregadas para avaliar essas perspectivas e formular conclusões fundamentadas. Estruturado em dois capítulos principais, o artigo aborda inicialmente os fundamentos históricos e filosóficos da solidariedade, sua representação na Constituição Federal de 1988 e sua influência na capacidade contributiva. Posteriormente, concentra-se nas implicações da solidariedade na interpretação da legalidade tributária e seus reflexos no planejamento tributário, com uma análise crítica sobre as práticas de elisão e evasão fiscal. As conclusões apontam que a solidariedade influencia todo o ordenamento jurídico, em especial o tributário, mas não tem força para fazer surgir a obrigação tributária, que deve respeitar a legalidade. O trabalho destaca a relevância de uma interpretação mais adequada, ressaltando a controvérsia e a complexidade do tema, que frequentemente conduz a interpretações divergentes e cria insegurança jurídica.

Palavras-chave: solidariedade social; direito tributário; justiça fiscal; planejamento tributário.

ABSTRACT

This work examines the relationship between social solidarity and taxation in the Brazilian context, standing out for its relevance in fiscal justice. The primary objective is to analyze the main debates in the doctrine: the influence of social solidarity on the interpretation of tax legality and tax planning, shedding light on how this principle can modify the application of tax norms and contribute to fiscal justice. Employing an inductive and qualitative methodological approach, the study is based on a comprehensive bibliographic review, including Brazilian tax doctrine, current legislation, and scientific articles. The research begins with a detailed analysis of existing doctrinal discussions, focusing on divergent perspectives on solidarity in Tax Law. Techniques of text interpretation and legal argumentation are used to assess these perspectives and formulate well-founded conclusions. Structured in two main chapters, the article initially addresses the historical and philosophical foundations of solidarity, its representation in the Federal Constitution of 1988, and its influence on contributive capacity. Subsequently, it focuses on the implications of solidarity in the interpretation of tax legality and its reflections in tax planning, with a critical analysis of tax avoidance and evasion practices. The conclusions point out that solidarity influences the entire legal system, especially the tax system, but does not have the power to create the tax obligation, which must respect legality. The work highlights the relevance of a more appropriate interpretation, emphasizing the controversy and the complexity of the theme, which often leads to divergent interpretations and creates legal uncertainty.

Key-words: social solidarity; tax law; fiscal justice; tax planning.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

PPGD	Programa De Pós-Graduação em Direito
PUCPR	Pontifica Universidade Católica Do Paraná
p.	Página
P.	Página
pp.	Páginas
ed.	Edição
coord.	Coordenação
f.	Folha
IBDT	Instituto Brasileiro de Direito Tributário
v.	Volume
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
CEJ	Centro de Estudos Judiciários
orgs.	Organizações
PUC-RIO	Pontifica Universidade Católica Do Rio De Janeiro
nov.	Novembro
DF	Distrito Federal
n.	Número
nº.	Número
STF	Supremo Tribunal Federal
art.	Artigo
jul.	Julho
dez.	Dezembro
UFC	Universidade Federal do Ceara
jan.	Janeiro
jun.	Junho
CEPAL	Comissão Econômica Para a América Latina e o Caribe
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
ITR	Imposto Territorial Rural
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
rev.	Revista
PIDCC	Revista de Propriedade Intelectual Direito Contemporâneo e Constituição

SJRJ	Seção Judiciária Do Rio De Janeiro
ampl.	Ampliada
IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPi	Imposto Sobre Produtos Industrializados
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
CTN	Código Tributário Nacional
etc.	<i>ET CETERA</i>
s.l.	Sem Local
ITBI	Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
IR	Imposto de Renda
out.	Outubro
CF	Constituição Federal
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
AJURIS	Associação de Juízes do Rio Grande do Sul

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E DIREITO TRIBUTÁRIO	18
1.1 FUNDAMENTOS HISTÓRICOS E FILOSÓFICOS DA SOLIDARIEDADE	19
1.1.1 Origens e significados da solidariedade.....	19
1.1.2 Solidariedade e Estado de Direito	23
1.1.3 Solidariedade e Estado Social.....	27
1.1.4 Solidariedade como fundamento para a tributação e Estado Democrático de Direito.....	30
1.2 SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988: OBJETIVO FUNDAMENTAL E PRINCÍPIO	43
1.2.1 A Solidariedade na estrutura geral da Constituição de 1988.....	43
1.2.2 A expressão da solidariedade no Direito Tributário e Financeiro Constitucional.....	54
1.3 SOLIDARIEDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	58
1.3.1 Justiça fiscal – Capacidade contributiva e teorias do sacrifício e benefício.....	58
1.3.2 Justiça fiscal – Capacidade contributiva e Solidariedade social	63
2 AS PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	77
2.1 SOLIDARIEDADE E PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE	78
2.1.1 Legalidade em Direito Tributário	78
2.1.2 Tipicidade.....	81
2.1.3 A influência da solidariedade social.....	84
2.1.4 O aparente debate doutrinário.....	87
2.1.5 Analogia no Direito Tributário	92
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	100
2.2.1 Introdução ao planejamento tributário.....	101
2.2.2 Limites ao planejamento tributário: a figura da simulação.....	105
2.2.3 Outras figuras e suas consequências ao planejamento tributário: abuso de direito, abuso de formas e fraude à lei.....	111
CONSIDERAÇÕES FINAIS	135
REFERÊNCIAS	141

INTRODUÇÃO

Certas palavras são frequentemente utilizadas como argumentos de força, mas seu verdadeiro significado nem sempre é explorado de forma adequada. A solidariedade social é um desses exemplos. Comumente invocada como um apelo à obrigação moral individual, esta expressão é frequentemente empregada para justificar pontos de vista que, às vezes, podem distorcer seu significado real. Este estudo se dedica a explorar tal temática no âmbito do direito tributário, em que a solidariedade social assume importância e relevância social significativas, especialmente no contexto da justiça fiscal. O foco principal desta investigação é analisar como a solidariedade social influencia a interpretação e a aplicação das normas tributárias, definindo os limites da tributação e a justa contribuição de cada indivíduo na consecução dos objetivos comuns da sociedade. Seu adequado conhecimento pode proporcionar melhor desenvolvimento social e econômico, em um cenário onde a sociedade contribua adequadamente ao Estado com seus tributos e tenha a segurança de poder se planejar, de forma que seja previsível o resultado tributário que suas ações representarão, o que, no cenário atual, é duvidoso e em geral levanta sérias dúvidas e grande insegurança jurídica.

Deve ser pontuado que neste trabalho, o conceito de princípios é abarcado de maneira ampla, podendo se manifestar sob múltiplas formas dentro do ordenamento jurídico. Não se excluindo, as modalidades de princípios aqui exploradas são compreendidas como complementares e interdependentes, cada qual iluminando diferentes aspectos da matéria jurídica.

Inicialmente, os princípios são abordados como normas estruturantes que conferem fundamento e sentido ao sistema jurídico, oferecendo uma base para a criação de normas e um norte para a interpretação e integração do direito. Paralelamente, reconhece-se que os princípios operam como vetores de ponderação, entrando em diálogo e, por vezes, em tensão entre si. Neste contexto, eles são flexíveis, adaptando-se à complexidade das situações concretas e permitindo uma aplicação do direito que considera as nuances de cada caso. Por fim, considera-se o grau de generalidade dos princípios, onde servem como diretrizes abstratas que orientam a formulação de regras mais detalhadas. Essa abstração permite que sejam a fonte da qual emana um leque de normas específicas.

Cumprе ressaltar que a solidariedade e a solidariedade social, este último enriquecido pelo adjetivo *social*, possuem significados distintos. A solidariedade, em seu sentido amplo, abrange uma diversidade de interpretações, incluindo, como exemplo, a acepção jurídica que

se refere ao compartilhamento de responsabilidades entre os devedores de uma obrigação. Por sua vez, a solidariedade social, ao ser qualificada pelo qualificativo *social*, direciona o foco para as dinâmicas de interação e interdependência da sociedade, preocupando-se mais especificamente com as formas pelas quais os indivíduos e os grupos se apoiam mutuamente, contribuindo para a coesão e integração social. Assim, embora ao longo deste trabalho possa ser adotado o termo solidariedade sem a adjetivação, estaremos buscando compreender como esse princípio atua e influencia o tecido social, adentrando assim no território da solidariedade social e suas implicações para a coletividade.

Neste contexto, o tema da solidariedade social é de grande importância e se apresenta com diversas nuances, emergindo como um elemento central no debate sobre justiça na participação de cada um, sentimento de pertença ao todo e organização dos contribuintes. Este trabalho parte do pressuposto de que a solidariedade, enquanto princípio norteador, pode influenciar a interpretação da legalidade tributária e, por extensão, o comportamento dos contribuintes.

A questão principal que a presente pesquisa busca responder é: “Como a solidariedade social impacta a interpretação e a aplicação das normas tributárias no Brasil, e quais são seus reflexos no planejamento tributário”?, respostas que buscará preferencialmente na doutrina tributarista brasileira.

O objetivo principal é desvelar a relação entre solidariedade social e justiça fiscal, analisando como esse princípio é capaz de influenciar a interpretação da legalidade tributária e suas influências no planejamento tributário. Objetivos secundários incluem a investigação dos fundamentos históricos e filosóficos da solidariedade, bem como sua representação na Constituição Federal de 1988 e sua influência na capacidade contributiva.

Esta pesquisa é justificada pela necessidade de compreender a dinâmica entre solidariedade e tributação no contexto específico do Brasil, levando em conta os desafios e as peculiaridades do sistema tributário nacional. A análise proposta pretende contribuir para um entendimento mais profundo da justiça fiscal e oferecer bases para uma interpretação mais adequada das normas tributárias. Além disso, busca promover maior segurança jurídica, essencial para o desenvolvimento econômico e social, que não se limita apenas à arrecadação de tributos e consequente garantia de direitos pelo Estado, mas também ao progresso fomentado pela própria sociedade, por meio da economia privada. Para o Estado, a compreensão adequada deste tema também é crucial, pois facilita a interpretação correta das ações praticadas pelos contribuintes. Quando estas ações estão dentro da legalidade, devem ser respeitadas e produzir

os efeitos jurídicos correspondentes. Vale ressaltar que o tema é controverso, sendo possível que se ramifique em interpretações divergentes que resultam em resultados diametralmente opostos em certos casos, o que pode gerar insegurança e dificuldade de interpretação para todos.

A metodologia adotada para este estudo é de natureza indutiva e qualitativa, fundamentada em uma revisão bibliográfica extensiva. No desenvolvimento deste estudo, o método indutivo foi empregado com o intuito de extrair princípios gerais a partir da análise detalhada da doutrina, casos hipotéticos, e legislação pertinente. Este método permitiu a identificação de fundamentos recorrentes e a formulação de teorias sobre a solidariedade no Direito Tributário, a partir de observações concretas. A análise começou com a investigação de textos selecionados, priorizando aqueles que abordam a solidariedade sob a ótica tributária brasileira. A partir dessas leituras, foi possível construir uma base sólida sobre o entendimento dos autores acerca do tema, identificando seus principais argumentos e pontos de divergência.

Paralelamente, adotou-se uma metodologia qualitativa para aprofundar a compreensão dos conceitos jurídicos apresentados e das nuances teóricas que envolvem a solidariedade no âmbito tributário. Utilizando técnicas de interpretação de texto e análise de conteúdo, foi possível realizar uma interpretação detalhada dos materiais, facilitando a identificação de divergências e convergências, e permitindo a elaboração de uma interpretação crítica.

Assim, o método indutivo possibilitou a generalização dos achados a partir de textos e materiais específicos, enquanto a abordagem qualitativa enriqueceu a análise, permitindo uma interpretação criteriosa dos pontos estudados, contribuindo significativamente para o entendimento aprofundado e crítico da solidariedade no Direito Tributário.

Esta revisão abrange uma gama de fontes, incluindo livros, legislação pertinente e artigos científicos, dando preferência para autores tributaristas brasileiros. O processo de pesquisa iniciou-se com uma análise detalhada da doutrina existente, identificando as principais discussões doutrinárias e os pontos de vista convergentes e divergentes sobre a solidariedade no Direito Tributário. Com base nessa identificação, foram selecionados os temas de debate mais relevantes para o estudo, buscando uma análise crítica e adotando técnicas de interpretação de texto e argumentação jurídica, permitindo uma avaliação aprofundada das diferentes perspectivas e teorias. O objetivo é conduzir uma interpretação rigorosa dos dados, visando formular conclusões bem fundamentadas, que possam contribuir para um entendimento mais claro e coeso sobre o papel da solidariedade social no contexto tributário brasileiro.

O presente estudo está estruturado em dois capítulos principais, além desta introdução e uma conclusão final. O primeiro capítulo aborda os fundamentos da solidariedade, sua

representação constitucional e influência na capacidade contributiva. O segundo capítulo se concentra nas discussões doutrinárias sobre solidariedade na interpretação da legalidade tributária e seus reflexos no planejamento tributário, culminando em uma análise crítica acerca da elusão e da evasão fiscal.

1 SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E DIREITO TRIBUTÁRIO

O universo da tributação transcende os limites meramente econômicos ou fiscais, adentrando o campo dos valores sociais, éticos e jurídicos que estruturam a sociedade. O Direito Tributário não pode se fechar em uma cápsula e se isolar de campos correlatos. Percebe-se que muitos valores foram inseridos nos ordenamentos jurídicos modernos, fazendo com que o jurista necessite de uma compreensão ampla de questões não somente jurídicas. É nesse cenário multifacetado que o presente capítulo se situa, com o objetivo de investigar um dos aspectos mais discutidos e polêmicos do Direito Tributário atual: a sua relação com o princípio da solidariedade social, em especial o modo como este se encontra na Constituição e a sua relação com a capacidade contributiva. Para abordar essa complexa interface, este capítulo será dividido em três tópicos distintos, todos pautados principalmente no olhar crítico e interpretativo da doutrina tributarista brasileira.

O primeiro tópico deste capítulo se debruçará sobre os fundamentos históricos e filosóficos da solidariedade social. Principalmente com o auxílio de textos doutrinários nacionais, será feita uma exploração aprofundada do surgimento e da evolução da noção de solidariedade, suas raízes filosóficas e como elas foram incorporadas ao pensamento tributarista brasileiro. Este tópico busca, portanto, lançar uma base conceitual e histórica sólida que permita ao leitor entender as particularidades do tratamento da solidariedade no Brasil atual.

No segundo tópico, o foco se volta para a Constituição Federal de 1988. Este segmento do capítulo pretende, também prioritariamente com base na doutrina tributária brasileira, encontrar a solidariedade social no texto constitucional. Para isso, serão analisados tanto aspectos literais como os mais abstratos, considerando como a solidariedade é contextualizada em relação a outros princípios e objetivos constitucionais, como *liberdade e justiça*.

O terceiro e último tópico irá explorar a relação entre a solidariedade social e o princípio da capacidade contributiva. Serão examinadas as diversas perspectivas doutrinárias sobre como esses dois conceitos interagem ou se complementam. O objetivo é fornecer uma visão ampla e equilibrada sobre essa relação, analisando suas implicações para a configuração do sistema tributário brasileiro e para a efetividade dos direitos e garantias fundamentais.

Com esse percurso, este capítulo se propõe a compreender a origem e desenvolvimento da solidariedade em nosso ordenamento, comparando e encontrando diferenças e semelhanças entre doutrinadores tributários brasileiros, inclusive buscando pontos de convergência entre

aqueles que defendem pensamentos que são hoje vistos como antagônicos. Pensamos que somente diante de uma análise profunda e global é que se torna possível deixar de lado conceitos formados com base em questões ideológicas.

Desta maneira, este capítulo inicial nos apresentará os fundamentos mais abstratos e as implicações que isso gera no pensamento dos autores, estabelecendo, assim, o cenário para debates e análises críticas que caracterizarão o capítulo subsequente, em que serão abordadas as relações da solidariedade com a legalidade e seus reflexos no planejamento tributário.

1.1 FUNDAMENTOS HISTÓRICOS E FILOSÓFICOS DA SOLIDARIEDADE

1.1.1 Origens e significados da solidariedade

Embora o termo *solidariedade* seja frequentemente utilizado, sua definição não é facilmente delimitada ou explicada. Ele engloba uma ampla gama de interpretações e significados.²

Neste cenário, empreendemos um estudo aprofundado para buscar o ou os possíveis significados do termo *solidariedade* dentro do contexto do nosso ordenamento jurídico. Tal investigação requer inicialmente uma incursão em seus fundamentos históricos e filosóficos, com o objetivo de entender a evolução do conceito de solidariedade e sua manifestação no modelo contemporâneo do Estado.

Para alcançar este objetivo, primeiramente é necessário que se faça uma análise etimológica da palavra *solidariedade*. Assim, encontramos que a raiz do vocábulo pode ser traçada a partir do termo latino *solidarium*, derivado de *solidum* ou *soldum*. O que remete a uma definição ligada a um sentimento de compartilhamento de responsabilidade³, representando uma união ou ligação entre as partes, estando ainda associada a uma ideia de justiça social.⁴

Segundo o dicionário, o termo *solidariedade* pode ser interpretado de diversas formas, incluindo oito definições distintas: i) caracteriza-se como uma qualidade inerente ao indivíduo

² GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 142.

³ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 130.

⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 142.

solidário; ii) pode ser compreendido como um laço ou vínculo recíproco entre entidades ou indivíduos autônomos; iii) refere-se à adesão ou apoio a uma determinada causa; iv) envolve um senso moral que interliga o indivíduo aos interesses e responsabilidades de um grupo social específico, de uma nação ou até mesmo da humanidade como um todo; v) abarca a relação de responsabilidade mútua entre membros de um grupo unidos por interesses comuns, gerando uma obrigação moral de apoio mútuo; vi) pode ser considerado como o sentimento experienciado por aqueles que são solidários; vii) sugere uma dependência recíproca; e viii) configura-se como o vínculo jurídico que liga credores de uma mesma obrigação.⁵

Com base nas definições apresentadas, é possível afirmar que essas interpretações lexicográficas ecoam a origem etimológica e na língua portuguesa atual do termo *solidariedade*, visto que todas convergem para a noção de interdependência e de pertencimento a um grupo ou sistema mais amplo. Esta ideia de pertencimento manifesta-se de diversas formas: seja através do laço ou vínculo recíproco que une indivíduos, da adesão ou apoio a uma causa que suscita um senso de comunidade, ou até do vínculo jurídico que interliga credores e devedores de uma mesma obrigação. Em todas essas facetas, o elemento unificador é a concepção de que um indivíduo ou entidade integra um conjunto maior e, por consequência, possui responsabilidades e expectativas em relação a esse coletivo.

Portanto, a *solidariedade* parte de um conceito de ajuda mútua, pressupondo o sacrifício de um interesse individual em favor de um interesse coletivo sem que se espere uma contrapartida específica.⁶ Neste sentido de ajuda mútua, o termo teria um aspecto objetivo, associado ao senso de pertencimento e à responsabilidade compartilhada que conecta cada indivíduo aos outros membros da coletividade e, também, um aspecto subjetivo, vinculado ao sentimento de pertença a essa mesma sociedade, ou seja, o senso de pertencimento e o sentimento que este pertencimento gera.⁷

Deste pertencimento individual a um grupo maior, pode ser extraído um de seus sentidos filosóficos na máxima “Amarás ao teu próximo como a ti mesmo”. E disso depreende-se que maior será a *solidariedade* quanto mais próximos forem os indivíduos dentro de um grupo específico.⁸

⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio**: O dicionário da língua portuguesa–Século XXI. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1879.

⁶ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e (in)eficácia. São Paulo: IBDT, 2023, p. 76.

⁷ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e *solidariedade*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 131.

⁸ YAMASHITA, Douglas. Princípio da *Solidariedade* em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 59.

Em matéria tributária, a solidariedade estaria intrinsecamente vinculada à justiça fiscal, constituindo sua principal finalidade e servindo como guia para a justiça distributiva, legitimadora do ordenamento jurídico tributário e atuando em favor da igualdade, assim promovendo uma tributação justa.⁹

Com maior clareza quanto à origem e ao significado da palavra *solidariedade*, cumpre agora uma busca de seus fundamentos históricos, compreendendo sua evolução e relevância ao longo do tempo.

Como visto acima, um dos significados é o compartilhamento de responsabilidade por uma obrigação. Marciano Buffon aponta que esta poderia ser a origem da solidariedade, presente no velho Código Justiniano, foi retomado pelas universidades medievais.¹⁰

O autor aponta ainda diversas alterações deste princípio ao longo dos anos, passando de um conceito de solidariedade dos antigos, sendo este conceito mais próximo de família, até o que chama de “solidariedade dos modernos”, quando se denota uma ideia de ajuda mútua e objetivo de gerar riqueza em comum.¹¹

Contudo, mesmo que esta abordagem possa demonstrar uma codificação que confira um sentido jurídico ao termo, é importante ressaltar que não há consenso quanto à sua origem precisa. Todavia, é possível identificar conexões anteriores ao citado Código Justiniano, com o cristianismo primitivo e o estoicismo. Neste ponto, segue-se a ideia que vincula a sociedade a um ideal de solidariedade, sendo esta uma forma de união em benefício de um bem coletivo. Tal união promoveria a ajuda mútua entre seres humanos e, frequentemente, seria fundamentada ou até derivada de um conceito de irmandade.¹²

Neste contexto, pode-se observar já nos escritos de Platão a ideia de que o modelo de Estado deveria aspirar à realização dos objetivos coletivos. Isso implicaria a solidariedade dos cidadãos quanto às dores e prazeres alheios, estabelecendo entre eles uma relação quase familiar, pautada pelo respeito intrínseco a esse modelo fraterno.¹³ Neste período, o conceito de

⁹ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva: conteúdo e (in)eficácia**. São Paulo: IBDT, 2023, p. 76-80.

¹⁰ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 118. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

¹¹ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 118. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

¹² CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 129. No mesmo sentido: CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 158.

¹³ PLATÃO. **A República**. Tradução de Ciro Mioranza. São Paulo: Lafonte, 2017, p. 177-178.

solidariedade, nos moldes do significado que estamos buscando ao termo, poderia estar intrinsecamente relacionado à própria noção de justiça retributiva e se justificaria pela distribuição proporcional de encargos com base na capacidade individual, dividindo de maneira equitativa os ônus e os bônus sociais, aproximando-se, de fato, de um conceito de capacidade contributiva.¹⁴

É importante sublinhar que, naquela época, em locais da Grécia antiga, o conceito de cidadão era restrito e a estrutura social era sustentada em grande medida pela escravidão, que era a base da produção em larga escala, e dos serviços domésticos. Para os poucos que detinham o status de cidadão, a tributação pessoal era praticamente inexistente, exceto em períodos de tirania. Isso se devia à prevalência de um forte senso de liberdade individual na sociedade. Assim, nestes locais, o serviço militar era obrigatório e os gastos públicos relativamente baixos. Por isso, a arrecadação de recursos provinha essencialmente de meios voluntários, impostos aduaneiros e de mercado e taxas judiciais ou associadas ao uso de bens comuns. Já nestes tempos se observa um elemento de solidariedade na organização social. No âmbito tributário, especificamente, a coleta de impostos era direcionada para o bem comum.¹⁵

Mantendo-se presente na sociedade, após os apontamentos sobre a Grécia, a solidariedade se manteve firme, perpetuando-se pelo cristianismo ao longo do período medieval, mas o ser humano se afastava do centro e dava lugar a uma forte presença da religião. Neste contexto, o conceito de solidariedade passou a ser atrelado à religiosidade, instigando um dever moral perante a sociedade, que era vinculado à prática de atos similares aos de Cristo.¹⁶ A abordagem oferecia pouco espaço para subjetividades, concebendo a sociedade como um ente coeso e homogêneo, a partir do qual emergiria uma forma de solidariedade cultural.¹⁷

Este sistema era primordialmente focado na produção agrícola dos camponeses nas terras dos grandes senhores feudais. No entanto, com o advento de políticas de centralização do poder e melhoramento das terras, que se iniciou na Inglaterra, observou-se um aumento na produtividade agrícola, o que, por sua vez, reduziu a necessidade de mão de obra rural. Esse fato catalisou um movimento populacional do campo para as grandes cidades, marcando o

¹⁴ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 130

¹⁵ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 48-52.

¹⁶ MENESES, Avelino de Freitas de. Sobre história da solidariedade. **ARQUIPÉLAGO – Revista da Universidade dos Açores**, 2. Série, VII, p. 305-312, 2003, p. 307. Disponível em: <https://repositorio.uac.pt/handle/10400.3/393>. Acesso em: 25 nov. 2023.

¹⁷ ALMEIDA, João Carlos. Antropologia da solidariedade. **Notandum**, Ano X, n. 14, p. 67-71, 2007, p. 67. Disponível em: <http://www.hottopos.com/notand14/>. Acesso em: 17 dez. 2023.

início de um novo paradigma de produção industrial, com destaque inicial para o setor têxtil¹⁸. Começa aí um novo formato de organização social.

1.1.2 Solidariedade e Estado de Direito

Seguindo a análise, com o crescimento dos centros urbanos, a prevalência do individualismo e a ruptura do paradigma medieval, houve um reposicionamento do ser humano no centro do discurso filosófico, ocorreu aí uma transformação significativa na perspectiva sobre responsabilidades e obrigações. Neste novo contexto, o próprio indivíduo passou a ser visto como responsável pelos seus resultados, ocupando simultaneamente as posições de credor e devedor no âmbito dos direitos e deveres sociais¹⁹. Baseando-se em ideais jusnaturalistas e contratualistas articulados por pensadores como Locke e Rousseau, houve uma ênfase particular na liberdade individual em relação ao Estado e no direito à propriedade. Esta ênfase se materializou em documentos fundamentais do século XVIII, como a Declaração de Virgínia de 1776 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.²⁰

Observa-se que, apesar da enfática valorização da proteção individual frente ao Estado e da garantia da propriedade privada e da legalidade, os pensadores contratualistas, como Locke e Rousseau, também ancoram suas teorias em preceitos solidários. O Contrato Social, tal como delineado por esses filósofos, implica um grau de renúncia individual em favor do bem comum, evidenciando que cada indivíduo cede certos direitos ou prerrogativas em benefício da coletividade²¹.

Emergiu daí a necessidade de fundamentar uma tributação baseada na universalidade, com a ideia era que todos deveriam contribuir, eliminando privilégios anteriormente concedidos a grupos específicos, como a igreja. O objetivo central era alcançar uma arrecadação equitativa

¹⁸ WOOD, Ellen Meiksins. As origens agrárias do capitalismo. **Revista Crítica Marxista**, v. 1, n. 10, 2000. Disponível em: https://www.ifch.unicamp.br/criticamarxista/arquivos_biblioteca/artigo6612_merged.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 41.

²⁰ FERRAZ, Gustavo Dantas. Aspectos dos direitos fundamentais de solidariedade. **Revista Jurídica do Ministério Público de Mato Grosso**, p. 41-57 2008, p. 44.

²¹ PEIXOTO, Alberto de Almeida Oliveira; SANTOS, Hárrisson Fernandes dos; BORGES, Alexandre Walmott. Solidariedade como princípio norteador do ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Argumentum**, v. 14, p. 255-278, 2019, p. 261. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/987>. Acesso em: 16 nov. 2023.

e adequada, que acabou sendo fundamentada pelo retorno proporcionado pelo Estado ao cidadão²².

Este período marcou um outro momento paradigmático na história do pensamento humano. O deslocamento do foco que saiu da religião e partiu para o indivíduo fez emergir uma tendência científica que questionava dogmas estabelecidos e buscava fundamentação no método científico. A matemática e a física tornaram-se pilares da compreensão da realidade, adotando-se uma visão mecanicista do mundo. A abordagem reducionista ganhou destaque, visando entender componentes isolados para, posteriormente, compreender sistemas mais complexos, constituindo o chamado método cartesiano²³.

A mudança de paradigma é de grande importância, uma vez que a revolução científica, com seu enfoque na exatidão e simplificação, reflete também sobre a abordagem do Direito e sobre o princípio da solidariedade social nele inserido. Portanto, a interpretação desses elementos deveria, com base neste modo de pensamento, ser conduzida de forma científica e objetiva, visando alcançar um grau de certeza²⁴.

Observa-se que a abordagem reducionista das ciências exatas tentou ser igualmente aplicada ao campo jurídico, especialmente em contextos em que a sociedade estava claramente estratificada em termos de classes sociais com funções definidas. No entanto, na sociedade que se estruturou a partir de então, caracterizada pela confluência de múltiplos interesses e posições, essa abordagem simplificada torna-se inadequada, pois demanda certeza. A complexidade e interconexão dos elementos sociais introduzem um grau inerente de incerteza, tornando a simplificação um método insuficiente para a compreensão da dinâmica social atual²⁵.

Neste sentido, no caso brasileiro, apesar de boa parte da doutrina perceber que a concepção de solidariedade social, tal como presente na Constituição de 1988, deriva dos ideais iluministas popularizados durante a Revolução Francesa: "*liberté, égalité, fraternité*"²⁶, percebe-se que a concepção e sua interpretação como deveria se dar naquela época não seria adequada para tratar do tema no cenário complexo da sociedade moderna que nos é apresentada

²² CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 61-68.

²³ CAPRA, Fritjof. **O ponto de mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura Emergente**. São Paulo: Editora Cultrix, 2012, p. 49.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 66-67.

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 45-47.

²⁶ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOL, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 53.

atualmente²⁷. Naquele momento, embora presente ao lado da igualdade e da liberdade, a fraternidade teria sido apagada por conta da prevalência dos ideais de liberdade vigentes²⁸, este período sinalizaria uma diminuição na importância atribuída à solidariedade, uma vez que ela perde sua conexão tradicional com a religião e, simultaneamente, a ênfase cultural se desloca em direção ao individualismo, o que contribui para o declínio desse valor na sociedade.

Neste período, emergia o que passou a ser conhecido como Estado de Direito, marcado por uma forte ênfase na liberdade individual. A burguesia, almejando proteção e limitação do poder estatal, posicionou-se como uma força contrária ao domínio absolutista que prevalecia até então²⁹.

No período subsequente à Revolução Francesa, assistiu-se à evolução de um Estado mais maleável e fluido, configurado em uma sociedade de múltiplas classes sociais. Esse desenvolvimento introduziu uma dose de incerteza não apenas em relação a questões sociais, mas também na interpretação de fatos e leis, um contraste com a rigidez anteriormente experimentada. Neste ambiente mais complexo e frente à adaptabilidade e à criatividade da sociedade, as lacunas legais tornaram-se mais frequentes. Assim, a compreensão dos objetivos subjacentes às normas e dos objetivos pretendidos em sua instituição ganha relevância crescente³⁰.

Com o declínio do Estado absolutista, ocorreu uma profunda transformação na organização social, refletida também na justificativa para a tributação. Agora, a imposição de tributos não se baseava mais unicamente no poder autoritário do governante, mas sim em limites estritamente relacionados à proteção da propriedade privada e sujeitos à aprovação da maioria, o que traria uma ideia de respeito à legalidade³¹. É importante salientar que, embora algum conceito de legalidade já fosse conhecido antes das Revoluções Americana e Francesa, como exemplificado pela Magna Carta de 1215, foi nas constituições subsequentes a esses movimentos revolucionários que tomou maior corpo.³²

²⁷ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 56.

²⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 158.

²⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 72-74.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 43-53.

³¹ LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. São Paulo: Martins Fontes, 2020, p. 512.

³² PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. **Revista PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 165-194, jan./jun. 2011, p. 169. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2023.

Este ponto é fundamental e será aprofundado após a análise histórica agora apresentada. Contudo, cumpre destacar que, ao longo da história, especialmente quando se passou a demandar uma representação para a tributação, a exação tributária começou a ser justificada não apenas pelo poder do Estado, mas também por um dever de solidariedade.³³

No período subsequente à Revolução Francesa, observou-se uma predominância do valor da liberdade. Foi nesse contexto que se desenvolveu um conjunto normativo jurídico voltado à proteção da liberdade individual, relegando a um segundo plano o valor da igualdade e da fraternidade.³⁴

A predominância dos ideais de liberdade, com ênfase na resistência ao controle absolutista e na afirmação da autonomia da sociedade civil pautada por uma constituição forte³⁵, estabeleceu-se como um objetivo dos estados europeus pós-revolução francesa. No entanto, essa aspiração não se traduziu em uma predominância incontestável em todas as esferas sociais ou geográficas. Na prática, a realização desses princípios libertários enfrentou oposição e foi muitas vezes sobreposta por regimes autoritários e por conflitos que marcaram a Europa.

Neste cenário, nos locais onde se teve o desenvolvimento das cidades e dos homens que se tornaram livres frente ao poder absolutista do monarca que arrecadava por um vínculo obrigacional de seus súditos, o objetivo da tributação passou a ser a garantia da propriedade privada, em sintonia com os objetivos sociais vigentes. Ao transitar do estado de natureza para uma estrutura comunitária, o indivíduo usufrui dos benefícios da vida em sociedade, mas também assume obrigações cívicas. Por uma ótica do contrato social, onde o cidadão renuncia a uma parcela de sua liberdade e propriedade para garantir o cumprimento dos objetivos da sociedade, o tributo passa a ser entendido como a contribuição individual para atingir metas coletivas, e o Estado tem a responsabilidade de arrecadar apenas o que é necessário, aplicando os recursos nas finalidades determinadas pela sociedade. Esta transformação teve grande impacto no campo tributário, sinalizando o advento do Estado Fiscal. Neste novo modelo, a tributação se tornou a principal fonte de receita estatal. Mais do que isso, alterou a dinâmica do

³³ ANTONINI, Di Luca. La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo. **Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo**, n. 30, pp. 27-39, 2022, p. 33. Disponível em: <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013>. Acesso em: 20 nov. 2023.

³⁴ BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade. **Scientia Iuris**. Londrina, v. 9, p. 51-74, 2005, p. 62. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4041>. Acesso em: 13 dez. 2023.

³⁵ PINHEIRO, Régis Gonçalves. A teoria da justiça de John Rawls e a constitucionalidade das ações afirmativas no Brasil. **Revista CEJ**. Brasília, p. 2157-2181, 2014, p. 2163. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2014/03/2014_03_02157_02181.pdf. Acesso em: 05 fev. 2024.

contribuinte: de um papel passivo de simples submissão ao monarca, o cidadão passa a ter uma participação ativa. Cumprindo seus deveres cívicos, ele contribui para a realização dos objetivos sociais que ele mesmo valoriza.³⁶

Assim, a solidariedade social serviria como fundamento ético para a aplicação da legislação tributária, o que conferiria maior justiça ao sistema. Este fundamento ético seria representado pelo princípio da capacidade contributiva. Mas ainda assim, a solidariedade social só poderia ser efetivamente o alicerce do sistema tributário quando as limitações ao poder de tributar também fossem devidamente respeitadas.³⁷

Inserindo o debate no território brasileiro, Marco Aurélio Greco identifica que, com isso, desenvolve-se um estado pautado no liberalismo. Ainda que se conceba o dever de contribuir para o todo, parte-se de uma concepção que era vigente até então, em que o tributo é uma agressão ao patrimônio particular. Desta maneira, o Direito Tributário, nada mais seria do que uma proteção do contribuinte frente à agressão estatal. Fundamentando sua conclusão o autor aponta para a Constituição do Império de 1824, onde a capacidade política era condicionada à capacidade econômica, assim, quem definiria a legislação tributária seria aquele que por ela seria agredido, sendo necessário seu consentimento.³⁸ Tal situação, neste momento, manteve em segundo plano a solidariedade social.

A adoção do liberalismo foi uma resposta lógica à época, dado que a sociedade buscava libertar-se de um passado recente de opressão que ainda pairava como uma ameaça. Por essa razão, havia um receio latente quanto ao retorno dessa opressão, o que levou a sociedade a adotar medidas rigorosas para limitar o alcance do poder estatal.³⁹

1.1.3 Solidariedade e Estado Social

Contudo, o modelo de Estado liberal revelou-se insuficiente para assegurar o bem-estar social de maneira ampla, o que se tornou uma demanda social. Essa lacuna alimentou uma

³⁶ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 76-77.

³⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes. O descortinamento do dever fundamental de recolher tributos pela doutrina de Casalta Nabais. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 213-227, p. 222-223.

³⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 143-144.

³⁹ FALCÃO, Maurin Almeida. Os efeitos da mudança social sobre o binômio tributação e democracia na sociedade pós-Revolução Industrial. **Revista Direito, Estado e Sociedade**. Rio de Janeiro, v. 43, p. 93-117, 2013, p. 103. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/370>. Acesso em: 28 nov. 2023.

disputa ideológica entre, de um lado, uma minoria organizada empenhada em preservar os princípios liberais e, de outro, uma maioria que almejava uma maior mobilidade social, fundamentada em conceitos de justiça e a valorização do princípio da solidariedade social.⁴⁰

Neste contexto, a reafirmação dos princípios de solidariedade ocorreu em resposta à crise experimentada pelo Estado liberal no século XX, que deu origem a sérios problemas sociais e econômicos, decorrentes de uma prevalência da liberdade frente aos demais princípios envolvidos. Diante de tal cenário, tornou-se necessária uma atuação mais solidária do Estado, buscando equilibrar a igualdade material com a liberdade amplamente vivenciada.⁴¹

Devido às limitações do modelo liberal de Estado, emergiram concepções fundamentadas na solidariedade⁴². Esse princípio ganhou destaque nos discursos de pensadores como León Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch, contribuindo para o declínio do Estado liberal e impulsionando o surgimento dos chamados Estados Sociais ou Estados de Bem-Estar.⁴³

Nesta mudança de modelos, segundo a qual o liberalismo exacerbado seria abandonado em favor dos novos Estados Sociais, em que o Estado se estruturaria com base na igualdade material e não somente na igualdade diante da lei, tendo como núcleo o ser humano consciente de sua dignidade. Mantendo-se no centro de todo este processo, a solidariedade social se apresenta como matriz que deve servir de direção a toda a sociedade.⁴⁴

Esta mudança de paradigma está intrinsecamente relacionada aos desafios surgidos, após a primeira guerra e a crise de 1929 e, principalmente, após a Segunda Guerra Mundial, período em que muitas nações enfrentaram a necessidade urgente de reconstrução. Nesse contexto, a mera abstenção do Estado, característica marcante do modelo de Estado Liberal, mostrou-se insuficiente. O novo cenário exigiu uma intervenção positiva e ativa do Estado, que

⁴⁰ FALCÃO, Maurin Almeida. Os efeitos da mudança social sobre o binômio tributação e democracia na sociedade pós-Revolução Industrial. **Revista Direito, Estado e Sociedade**. Rio de Janeiro, v. 43, p. 93-117, 2013, p. 102-103. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/370>. Acesso em: 28 nov. 2023.

⁴¹ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 56. Isso também é percebido por: GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167., p. 143.

⁴² CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 140-142.

⁴³ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 145.

⁴⁴ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 162-182.

passou a assumir o papel de regulador da vida social e econômica, gerando oportunidades e atuando efetivamente na redistribuição de riquezas.⁴⁵

Esta significativa mudança foi influenciada, em grande parte, pelas ideias propostas por John Maynard Keynes. Ele revolucionou o pensamento econômico ao defender uma intervenção do Estado, argumentando que o mercado, por si, não seria capaz de se autoajustar em tempos de crise. Com essa perspectiva, houve um aumento nos investimentos públicos e maior implementação de políticas voltadas para a redistribuição de renda, de forma que a tributação adquiriu um papel central neste novo modelo, tanto por gerar recursos quanto pela possibilidade de utilizar o tributo com finalidade extrafiscal.⁴⁶ o autor aponta a importância da utilização de tributos com finalidades extrafiscais, que devem ser avaliados por um critério de mérito, incentivando ou inibindo comportamentos, de acordo com os objetivos sociais almejados.⁴⁷

Assim se estabelecem as fundações do Estado Social, que, como explicado, ganha especial relevo após a Segunda Guerra e leva novamente ao centro do pensamento da época o bem comum, afastando-se novamente do ideal individualista. Sua marca distintiva é a proteção abrangente a todos os cidadãos, assentada nos ideais de solidariedade. Para garantir os direitos sociais e individuais a toda a população, são necessários recursos substanciais, e como ainda estamos falando em um Estado Fiscal, a tributação é a principal fonte de obtenção desses meios.⁴⁸ Assim, para possibilitar estes gastos, houve um aumento da carga tributária incidente e da participação estatal na economia.⁴⁹

Todavia, o modelo intervencionista também não se manteve firme, sofrendo uma crise no período pós-guerra — vale ressaltar que, apesar de seus méritos, o modelo não estava isento

⁴⁵ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. 247 fls. 2006. Tese (Doutorado). Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2006, p. 15-18. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4015>. Acesso em: 18 nov. 2023.

⁴⁶ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 91-96.

⁴⁷ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 60-63.

⁴⁸ RODRIGUES, Hugo Thami; SCHMIDT, Marguid. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. Curitiba, v. 4, n. 45, p. 145-179, 2016, p. 161-162. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1786>. Acesso em: 02 fev. 2024.

⁴⁹ FERRARO, Carolina Cantarelle. **Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro**. 177 fls. 2018. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2018, p. 17. Disponível em: <https://www.bdt.uerj.br:8443/handle/1/17563>. Acesso em: 26 nov. 2023.

de falhas e enfrentou seus próprios desafios — e diante de uma crise econômica internacional na década de 1970, houve uma significativa modificação desse cenário. Este contexto resultou em uma forte retomada dos valores liberais, que se centraram na redução da intervenção do Estado e no saneamento compulsório do setor público, buscando soluções para os problemas que o modelo intervencionista não havia conseguido superar.⁵⁰

Além de enfrentar uma crise econômica, o modelo de Estado de Bem-Estar enfrentou uma crise conceitual. O princípio de solidariedade foi progressivamente desmantelado, dando espaço a um individualismo marcante e resultando na formação de "indivíduos-clientes". Foi essa erosão do conceito de solidariedade que pavimentou o caminho para o surgimento do neoliberalismo. Neste novo contexto, a atuação estatal deveria ser mínima, centrada principalmente na gestão orçamentária. Esta abordagem, combinada com a globalização e a inatividade estatal, levou a um aumento nas desigualdades, tanto entre diferentes nações quanto internamente entre os cidadãos.⁵¹

Em paralelo ao agravamento da crise econômica, assistiu-se a um crescimento exponencial da tecnologia. Novas maneiras de realizar atividades tradicionais emergiam constantemente, muitas delas ainda não completamente assimiladas pela população. Ulrich Beck conceituou este momento e passou a denominar esta nova fase como sociedade de risco, caracterizada pela imprevisibilidade de seus perigos.⁵² Diante deste panorama, a estrutura social também sofreu rápidas mudanças, impulsionadas pelas novas tecnologias, o que também exige uma adaptação igualmente ágil do Direito.

1.1.4 Solidariedade como fundamento para a tributação e Estado Democrático de Direito

Diante do cenário apresentado acima, a solidariedade passa a se fazer necessária novamente para a superação do momento de crise vivenciado deste momento, figurando como

⁵⁰ FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo. *Revista Argumentum*, v. 13, p. 57-75, 2019, p. 73. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1085>. Acesso em: 15 dez. 2023.

⁵¹ BUFFON, Marciano. *A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana*. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 41-66. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

⁵² BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo global*. España: Siglo Veintiuno, 2002, p. 113-114.

elemento estrutural da sociedade e demandando uma alteração do formato estatal, para que o indivíduo possa novamente se sentir parte do todo.⁵³

Diante destes desafios incalculáveis, a solidariedade assume uma relevância ainda maior. Nesta conjuntura, a segurança jurídica não pode ancorar-se unicamente na estrita legalidade. A solidariedade, assim, deve trabalhar em conjunto com outros princípios, estabelecendo a base para a garantia social indispensável neste cenário⁵⁴. Ela deve orientar a atuação do Estado, que, ao representar os interesses coletivos, tem o dever de proteger os cidadãos dos perigos inerentes ao mercado e ao individualismo exacerbado. Para isso, o Estado deve agir com eficiência, assegurando a plena efetivação dos preceitos constitucionais, de modo a garantir o mais elevado grau de liberdade e justiça possível.⁵⁵

Nesta emergente sociedade de risco, a categorização de objetos ou eventos se torna mais complexa, com muitos se encaixando em múltiplas categorias. Esse cenário ressalta a necessidade de uma fundamentação sólida para o ordenamento jurídico e para a relação entre sociedade e Estado, figurando neste contexto a solidariedade social⁵⁶.

Houve então uma rearticulação entre ética e Direito, após o retorno do liberalismo, sendo que esta reaproximação pode ser marcada como a “virada kantiana”⁵⁷, momento em que a solidariedade foi resgatada como um princípio importante. Assim, a solidariedade transcenderia a simples ética e assumiria o status de uma obrigação moral ou mesmo de um dever jurídico. Este princípio estaria intrinsecamente ligado a outros valores-chave, como liberdade, igualdade e justiça.⁵⁸

Diante das crises citadas, abre-se espaço para o modelo atual, conhecido como Estado Democrático de Direito⁵⁹, podendo ser concebido como uma síntese entre o Estado de Direito

⁵³ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 75-95. Disponível em: <http://www.dominipublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 175-176.

⁵⁵ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, n. 3, p. 31-48, 2008. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/51>. Acesso em: 24 nov. 2023.

⁵⁶ ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010, p. 546. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1657>. Acesso em: 27 nov. 2023.

⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 54-55.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural de Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207, p. 198-199.

⁵⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 47-123.

e o Estado Social. Neste novo modelo, o maior desafio seria justamente a ponderação de seus princípios, pois deveria equilibrar a manutenção do sistema econômico com a oferta de direitos sociais para a população em geral.⁶⁰

Assim, a solidariedade estaria intrinsecamente ligada à estrutura do Estado e ao contrato social. Nesta visão, a obrigatoriedade do tributo não nasce isoladamente, mas é antecedida pelo compromisso solidário que fundamenta o contrato social.⁶¹

Após uma análise histórica final, pode-se concluir que a solidariedade é uma força atemporal que sempre se manifestou desde as bases da sociedade. Ela não apenas fornece os alicerces sobre os quais as comunidades foram construídas, mas também orienta o curso da evolução social visando o bem comum.

Ao longo dos tempos, observou-se um movimento oscilatório entre a prevalência do individualismo e da solidariedade social, com períodos em que o primeiro pareceu prevalecer sobre o último. Contudo, a solidariedade sempre encontrou seu caminho de volta, atuando e certificando-se de que a coesão social permanecesse intacta, movimentando a sociedade para o cumprimento dos objetivos que ela própria almejava em cada um dos momentos.

Consequentemente, ao refletir sobre a evolução histórica da solidariedade, é possível discernir a dinâmica de sua manifestação e compreender como seus significados foram sendo moldados e redefinidos. Dessa forma, estamos agora melhor preparados para mergulhar em uma análise mais profunda de como a solidariedade é percebida e justificada na sociedade contemporânea.

Um marco significativo no contexto apresentado da solidariedade é sua relação com a cobrança de tributos. Como vimos, historicamente, os tributos eram justificados quase que exclusivamente pelo poder soberano do Estado. No entanto, com o passar do tempo, a justificativa para tal cobrança passou por uma transformação significativa. Agora, a imposição tributária não é vista apenas como um reflexo do poder estatal, mas também como uma manifestação da solidariedade. Em matéria tributária, esta é evidenciada pela ideia de que cada cidadão contribui, através dos tributos, para o bem-estar coletivo, evidenciando uma participação de cada indivíduo na construção e manutenção do todo social.

Primeiramente, cumpre ressaltar a importante mudança de paradigma citada. Esta mudança permite que a obrigação de pagar tributos seja justificada não apenas pelo poder

⁶⁰ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 139-140.

⁶¹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 23.

coercitivo do Estado, mas também por um dever de solidariedade que cada cidadão carrega, contribuindo assim para as despesas públicas e para o cumprimento dos objetivos sociais. Nesse contexto, em um Estado Democrático de Direito, a fundamentação para a exigência de tributos precisa incorporar também um dever de solidariedade.⁶²

Ao considerar o dever de pagar tributos simplesmente vinculado ao poder de cobrança do Estado, trazer recursos para os cofres públicos se torna tanto o meio quanto o fim da atividade tributária. A perspectiva muda quando se percebe o dever de contribuir quando fundamentado pela solidariedade. Neste caso, a solidariedade qualifica o referido dever, tornando-o mais próximo da sociedade do que do Estado.⁶³

Pode-se questionar se, neste contexto, seria justificável exigir, por meio de lei e sob ameaça de sanção, um dever de solidariedade, uma vez que se presume que a solidariedade deveria surgir de uma iniciativa voluntária. Todavia, Habermas argumenta que a imposição legal não muda a essência da solidariedade. Mesmo quando revestida por coerção legal, sua natureza voluntária permanece. De fato, a coerção legal baseada na solidariedade dos cidadãos é vista como fundamental para a existência política de um estado de direito democrático. De outro lado, em regimes autocráticos, não há necessidade desta fundamentação solidária, pois o próprio poder justifica as imposições à sociedade.⁶⁴

A mudança de paradigma é relevante para compreender o sistema tributário contemporâneo. O Estado, que anteriormente ocupava uma posição central na relação tributária, passa a ceder espaço para a sociedade. Esta não é apenas vista como sujeito passivo da obrigação, mas como protagonista na definição de seus propósitos e valores, solidificados na Constituição que ela mesma desenvolveu.⁶⁵

Dentro desta nova ótica, o poder estatal não é eliminado, mas sim recontextualizado. O foco se desloca da simples capacidade do Estado de impor e cobrar tributos para uma visão

⁶² CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 146.

⁶³ ANTONINI, Di Luca. La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo. **Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo**, n. 30, pp. 27-39, 2022, p. 29. Disponível em: <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013>. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁶⁴ ANTONINI, Di Luca. La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo. **Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo**, n. 30, pp. 27-39, 2022, p. 30-31. Disponível em: <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013>. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁶⁵ ANTONINI, Di Luca. La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo. **Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo**, n. 30, pp. 27-39, 2022, p. 32. Disponível em: <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013>. Acesso em: 20 nov. 2023.

mais abrangente e integrada, segundo a qual a arrecadação se fundamenta nos objetivos da sociedade, que deverão ser cumpridos pela existência de um dever de solidariedade. Em vez de uma relação meramente vertical, em que o Estado imporia a cobrança ao cidadão, surge uma relação horizontal, marcada pela coesão e pela cooperação entre os membros da comunidade, alinhados a um bem comum que por eles mesmos foi definido.⁶⁶

A importância do raciocínio aqui apresentado reside no deslocamento da lógica da tributação da esfera do poder estatal para o âmbito de um dever moral e social de solidariedade. Conforme discutido, a solidariedade exige a renúncia de interesses individuais em prol de um bem coletivo. Neste contexto, o dever de solidariedade fundamenta a necessidade de tributação, especialmente considerando que vivemos sob um modelo de Estado Fiscal, no qual as receitas provêm majoritariamente de arrecadação tributária. Dessa forma, os tributos pagos por cada cidadão tornam-se cruciais para que o Estado, em conformidade com os preceitos constitucionais e representando os interesses coletivos, possa cumprir os objetivos a ele atribuídos.

Quanto ao financiamento público, há autores que pensam diferentemente: Martha Leão, por exemplo, apesar de concordar que a solidariedade ganhou relevância significativa, especialmente no período pós-Segunda Guerra Mundial, e passou a constituir um fundamento para a tributação, levando a sociedade para atuar nos direitos e deveres gerais⁶⁷, aponta que esta não é a única forma de materializar o ideal de solidariedade. Ela observa que, embora a tributação esteja alinhada com os princípios de bem comum e cooperação social, o Estado também possui outras fontes de receita para alcançar seus objetivos, como a exploração direta de atividades econômicas.⁶⁸

A preocupação da autora reside em compreender a solidariedade social e rejeitar qualquer interpretação que sugira que a solidariedade possa ser usada como critério para justificar a maior carga tributária possível sobre qualquer manifestação de capacidade contributiva.⁶⁹

⁶⁶ ANTONINI, Di Luca. La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo. **Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo**, n. 30, pp. 27-39, 2022, p. 33. Disponível em: <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013>. Acesso em: 20 nov. 2023.

⁶⁷ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 133.

⁶⁸ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 136.

⁶⁹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 135.

Quanto à possibilidade de participação de outras receitas públicas no cumprimento dos objetivos estatais, concordamos com o pensamento da autora, especialmente, pois demonstra, por meio de dados, que se trata de parcela considerável da receita estatal. Todavia, o que há de ser visto é que o Estado, nos moldes em que foi estabelecido pela Constituição de 1988, tem o direito de atuar na economia somente em casos atípicos, como se extrai do mandamento do artigo 173, que prevê ser a exploração direta de atividade econômica pelo Estado somente permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou mesmo quando existente relevante interesse coletivo, ainda, para tanto, estes devendo ser definidos em lei.⁷⁰ Assim, a principal fonte de receita não deve, ou não deveria, de fato, se dar por meio da atuação direta na economia. Ao contrário, a tributação se mostra como uma figura importante no desenvolvimento dos objetivos sociais, concretizando com isso o nosso modelo de Estado Fiscal e sendo a atuação do Estado na economia movida por outros interesses que não somente arrecadatórios, ainda que possam gerar arrecadação e contribuir para os objetivos gerais.

Aponta, ainda, a autora que a arrecadação de tributos não seria a única maneira de concretizar a solidariedade social e gerar melhorias sociais, pois o mesmo também poderia ser feito quando os recursos são mantidos na iniciativa privada, gerando empregos e fazendo circular a economia, demonstrando isso para comprovar que, para o cumprimento da solidariedade social, não é necessário que se tenha a maior incidência tributária possível.⁷¹

Percebe-se, do raciocínio explanado, que o desenvolvimento do conceito de solidariedade social proporciona uma expansão da sociedade, alterando a fundamentação da exação, que deixa de ser simplesmente pelo poder do Estado e passa a colocar o cidadão como foco, de forma que, como vimos, a própria sociedade deve contribuir para seus próprios objetivos constitucionalmente colocados, passando a ser um “instrumento de promoção de valores fundamentais da pessoa humana e da sociedade”.⁷²

Nos parece adequada a posição, em especial por também compreender que, no atual modelo de Estado Democrático de Direito, a responsabilidade dos fins do Estado é também compartilhada pela sociedade. Neste sentido, o próprio preâmbulo da Constituição Federal já

⁷⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

⁷¹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 137-139.

⁷² POUBEL, Daniel Lannes. Legitimação da Cláusula geral antielisiva e eleição de critérios de atuação da autoridade administrativa no combate ao planejamento tributário abusivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 141-162, p. 141-144.

aponta que, instituído pelos representantes do povo, o Estado tem o objetivo de “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça”.⁷³

Uma vez que o objetivo é assegurar, resta claro que a própria sociedade também tem o dever de participar destes objetivos, não cumprindo somente ao Estado prover os direitos citados.

Neste contexto, torna-se claro que a reorientação do fundamento da tributação para a solidariedade social não deve implicar, por si, em uma maior carga tributária, conforme sugere a autora. Ao contrário, essa mudança de paradigma amplia o escopo de participação da sociedade nos objetivos sociais, permitindo contribuições não apenas por meio da arrecadação tributária, mas também através de outras atividades. Assim, a Constituição Federal já estabelece as limitações ao poder de tributar. Essas limitações, mais do que meros obstáculos formais, devem orientar os objetivos constitucionais em uma abordagem que inclua diversas formas de contribuição à coletividade, privilegiando valores inseridos pela sociedade no texto constitucional.⁷⁴ O respeito ao princípio da solidariedade social não implica necessariamente um aumento da carga tributária, podendo até mesmo levar à sua redução.⁷⁵ Isso pode ser feito, por exemplo, utilizando o tributo como “ferramenta de estímulo ou desestímulo de determinadas condutas”⁷⁶, assim atuando com a extrafiscalidade.

Seguindo com o raciocínio, uma atuação da sociedade pautada pela solidariedade poderia efetivamente ampliar a autonomia e o escopo da sociedade civil. Isto possibilitaria uma participação mais ativa e significativa nos assuntos comunitários e sociais, fortalecendo o engajamento civil para além da contribuição tributária.⁷⁷ Longe de representar uma autorização para que o Estado viole garantias individuais em favor de uma maior ou máxima tributação, a

⁷³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

⁷⁴ FOLLONI, André; RICCI, Henrique Cavalheiro. Tributação ambiental e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Argumentum**, v. 15, p. 269-290, 2015, p. 273. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/30>. Acesso em: 13 nov. 2023.

⁷⁵ GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 297fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 194. Disponível em: https://bib.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf. Acesso em: 18 nov. 2023.

⁷⁶ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 188-189. Disponível em: <http://www.dominipublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

⁷⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 146.

solidariedade social seria invocada justamente para afastar a noção autoritária do “Direito Tributário como *direito de império*”.⁷⁸ Tal ideário não significaria uma autorização para qualquer abuso ou ilegalidade.⁷⁹

A mudança de paradigma que altera a fundamentação da tributação e traz a solidariedade social para o debate é importante para que a sociedade se compreenda como parte do todo, aceitando sua participação e garantindo maior aceitação pelo contribuinte, o que também mitigaria a evasão, já que este não veria o Estado simplesmente como um adversário.⁸⁰

A tributação fundamentada na solidariedade social não apenas legitima a essência da contribuição como mecanismo de realização dos direitos sociais, mas também estabelece balizas para a atuação estatal. Isso significa que, sob a ótica da solidariedade, o Estado não pode impor tributos que comprometam um patamar básico de bem-estar a que todo cidadão tem direito. Desta forma, a solidariedade social que justifica a tributação também atua como garantidora do mínimo existencial.⁸¹ Ainda a ausência de participação ativa do contribuinte nas decisões políticas poderia comprometer parte dessa legitimidade, pois estaria vinculada aos objetivos sociais.⁸² Se o contribuinte não consegue participar, também não conseguiria apresentar os objetivos almejados.

Esta visão contrasta com a ideologia libertarista, que vinha predominando em especial no direito tributário, área em que haveria um conflito de objetivos entre um Estado consumidor de recursos e um contribuinte necessitado de proteção. Um Estado pautado pela solidariedade teria objetivos mais alinhados com os da sociedade, tornando a arrecadação tributária uma atividade fundamental para atingir as metas sociais, ainda que esta responsabilidade seja compartilhada com a sociedade civil.⁸³ Assim, sua função transcende a de mero escudo do

⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 159.

⁷⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 23. No mesmo sentido: BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das Razões de Estado e o Poder de Tributar: Violação ao Estado Democrático de Direito. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 19, p. 192-220, 2005. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1710>. Acesso em: 19 jan. 2024.

⁸⁰ CARDOSO, Alessandro Mendes. O descortinamento do dever fundamental de recolher tributos pela doutrina de Casalta Nabais. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 213-227, p. 222.

⁸¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. Mínimo Existencial – Imposto de Renda – Pensão – STF. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, 2022, p. 441-442. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2274>. Acesso em: 19 jan. 2024.

⁸² CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 82-83.

⁸³ GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar**

contribuinte. Continua a oferecer proteção contra arbítrios, mas visa assegurar uma tributação justa, guiada pelos limites constitucionalmente estabelecidos e pela viabilização do atendimento aos objetivos sociais.

Neste modelo de Estado, onde a tributação é fundamentada pelo princípio da solidariedade social, emerge um dever fundamental de pagamento de tributos. Tal dever estaria intrinsecamente vinculado aos direitos fundamentais, incluindo os de liberdade. Esta liberdade, por sua vez, também serviria como um mecanismo limitador do próprio poder de tributar do Estado. Sob esta ótica, o tributo, fundamentado pelo princípio da solidariedade, ocuparia um papel central como “o preço da liberdade”.⁸⁴

É indiscutível que tanto a liberdade quanto a solidariedade devem ser valorizadas, sem que uma prevaleça automaticamente sobre a outra, já que ambas estão presentes em nosso texto constitucional. Neste cenário, o princípio da proporcionalidade funcionaria como o instrumento adequado para estabelecer o equilíbrio entre a garantia de direitos fundamentais, a arrecadação tributária e a liberdade individual em cada contexto específico.⁸⁵

Dessa forma, preserva-se o direito à auto-organização, evitando-se o uso abusivo do formalismo jurídico com a mera finalidade de elidir obrigações tributárias.⁸⁶ A falta de pagamento pela sonegação fiscal seria inclusive uma violação da solidariedade, podendo gerar problemas concorrenciais.⁸⁷ Neste caso, a proporcionalidade se mantém como critério para resolver eventuais conflitos, ponto que será aprofundado quando tratarmos da solidariedade e o planejamento tributário.

Daniel Serra Lima reconhece a existência do dever de solidariedade. Contudo, ele fundamenta essa percepção com base na teoria do benefício. Segundo a perspectiva do autor, o benefício derivado da garantia do adequado funcionamento do mercado justificaria a tributação. No entanto, tal teoria não especifica o montante a ser recolhido.⁸⁸ Lima ressalta que, sob

impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 185-211, p. 199-207.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 178-179.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 232-233.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário:** valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 266.

⁸⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação.** V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 397-436, p. 406.

⁸⁸ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva:** conteúdo e (in)eficácia. São Paulo: IBDT, 2023, p. 60-61.

nenhuma circunstância, as limitações ao poder de tributar deveriam ser transgredidas em nome da solidariedade social.⁸⁹

De fato, o bom funcionamento do mercado é uma meta essencial para a sociedade moderna, justificando a cobrança de tributos com base na solidariedade social. Contudo, o papel do Estado vai muito além de apenas manter o mercado. A atuação estatal abrange áreas diversas, como saúde, educação e infraestrutura. Portanto, a justificativa para a exação se estende a todas essas áreas.

Hugo de Brito Machado Segundo defende que a solidariedade não apenas justificaria a existência do Estado, mas também atuaria como alicerce da tributação. No entanto, ele salienta que a concretização da solidariedade está mais atrelada à forma como o Estado emprega os recursos arrecadados do que aos métodos de arrecadação em si.⁹⁰ Em contrapartida, Leonardo Varella Gianetti argumenta que, mesmo diante de uma gestão ineficaz dos recursos, isso não diminui o caráter fundamental do dever de pagar impostos. Para Gianetti, independentemente da gestão, a solidariedade se manifesta no próprio ato de arrecadação⁹¹, devendo ser considerada na interpretação de outros dispositivos constitucionais, atuando como limitador, moldando o conteúdo dos direitos de propriedade e das liberdades individuais.⁹²

Gianetti defende que a solidariedade não se restringiria à destinação dos recursos arrecadados, mas está intrinsicamente ligada ao próprio ato de arrecadação. Isso valida o princípio da capacidade contributiva e a posiciona como elemento que simultaneamente delimita e guia o poder de tributar.

Concordamos com Gianetti nesse aspecto: como princípio, a solidariedade não deve ser vista ou aplicada de maneira isolada, mas integrada a um conjunto de valores que fundamentam a estrutura estatal.

⁸⁹ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e (in)eficácia. São Paulo: IBDT, 2023, p. 201-202.

⁹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 397-436, p. 406.

⁹¹ GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 297fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 94. Disponível em: https://bib.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf. Acesso em: 18 nov. 2023.

⁹² GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 297fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011, p. 135. Disponível em: https://bib.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf. Acesso em: 18 nov. 2023.

Toda essa mudança não é meramente teórica. A interpretação da solidariedade, aliada a outros valores consagrados na Constituição, promove uma transformação prática no âmbito tributário.

O foco na solidariedade faz com que não se pudesse mais manter uma visão tão formalista, como ocorreu no século XX, que teria agora uma percepção substancialista; a importância do conteúdo pretendido pelo agente ao realizar determinado negócio jurídico, assim todos têm o dever de contribuir, mas também mantêm o direito de se planejar para uma menor incidência tributária, desde que por meios lícitos. Veja que no raciocínio apontado não se tem a quebra da legalidade, mas sua percepção diante de uma nova perspectiva, não sendo bastante a mera qualificação formal de um fato⁹³. Daí surge o debate sobre as possibilidades de desconsideração das operações apresentadas, que será aprofundado no próximo capítulo desta dissertação.

Esta dificuldade também é captada por Ricardo Lobo Torres. Ele percebe que o refinamento do conceito de solidariedade, decorrente da aproximação entre ética e direito, tem sido um fenômeno nas últimas décadas. Assim, em um ambiente de predominância liberal, esse valor foi moldado e interpretado à luz da legalidade. No entanto, Torres ressalta que, apesar de abstrata, a solidariedade se concretiza como um dever jurídico, influenciando e vinculando outros princípios, como liberdade, justiça e igualdade.⁹⁴

Diante da insuficiência da doutrina tributária clássica, que partiria de um formalismo exacerbado que não teria condições de acompanhar as mudanças que são latentes na sociedade moderna, faz-se necessária uma compreensão global. Estando a tributação intimamente relacionada à possibilidade de o Estado arcar com os direitos constituídos, já que é dessa fonte que vêm os seus recursos. Daniel Giotti demonstra que a atuação meramente formal, de onde se podem encontrar brechas e possibilidades de fugir ou postergar o pagamento de tributos, vai contra o princípio de solidariedade, incentivando o não pagamento e gerando até mesmo problemas concorrenciais, já que o não pagamento do tributo acaba por se tornar mais vantajoso para o contribuinte que busca aumentar seus lucros individuais. Assim, para o autor, a solidariedade estaria intimamente ligada à eficiência da administração, pois de nada adianta instituir tributos se a cobrança não se dá de maneira adequada, e para ilustrar isso o autor

⁹³ BILHIM, Renata da Silveira. Planejamento fiscal do estado e seus limites: um convite à reflexão. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 419-462, p. 423-427.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e justiça fiscal**. Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 299-300.

demonstra a fraqueza das execuções fiscais, que muitas vezes servem de estímulo para que o contribuinte se esquive do recolhimento do tributo, na certeza de que terá impunidade.⁹⁵

A partir disso, observa-se um raciocínio que destaca a relevância da solidariedade não apenas na criação, mas também na interpretação e na execução da legislação tributária. Tal solidariedade é pilar estrutural da sociedade, integrando todos em prol dos objetivos comuns e permeando todas as esferas de atuação.

Diante de todo o exposto, percebe-se que a solidariedade, ao longo da história, tem sido um dos pilares fundamentais no desenvolvimento da sociedade e na formação dos Estados modernos. Historicamente, o sentido de coletividade e colaboração mútua permitiu que as comunidades enfrentassem desafios e prosperassem em períodos adversos. Com o passar do tempo, esse conceito evoluiu e foi incorporado nas bases jurídicas e filosóficas que moldam as sociedades contemporâneas. No contexto do Estado Democrático de Direito, a solidariedade adquire uma dimensão ainda mais significativa, uma vez que representa o compromisso coletivo de busca pelo bem comum e materializa a própria essência da democracia. Em sua configuração atual, a solidariedade é reflexo da participação de cada indivíduo no todo, contribuindo ativamente para o cumprimento dos objetivos gerais da sociedade. Representando um valor moral, assim como também um princípio jurídico e político, consolidando a democracia existente e garantindo que todos tenham voz ativa na determinação do destino coletivo.

Vimos que a solidariedade desempenhou um papel crucial na justificação da tributação. Historicamente, a cobrança de tributos se fundamentava primordialmente na autoridade e no poder do Estado. Era um ato unilateral, muitas vezes percebido como mero exercício de poder, sem um vínculo profundo com os anseios e necessidades da população. No entanto, com o passar do tempo e a evolução do pensamento jurídico e social, a solidariedade passou a ser reconhecida como um pilar essencial na justificação da exação tributária.

Este novo entendimento posicionou a solidariedade como o elo que conecta o cidadão ao Estado, evidenciando que a cobrança de tributos não é apenas uma questão de poder, mas um mecanismo para alcançar objetivos coletivos e promover o bem-estar comum. Esta mudança reforça a noção de que os tributos são instrumentos de realização da justiça social, redistribuição de riqueza, concretização dos direitos fundamentais e concretização dos objetivos sociais, o que

⁹⁵ GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus. (Org.). **Tributação e justiça fiscal**. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

fortaleceu a legitimidade do sistema tributário, aproximando o Estado dos cidadãos. Além disso, solidificou a ideia de que a tributação deve ser orientada por princípios democráticos, garantindo que os contribuintes não sejam apenas sujeitos passivos, mas atores ativos na construção e no desenvolvimento da sociedade.

Por isso, é imprescindível que o princípio da solidariedade esteja alinhado a uma administração eficiente e justa dos recursos arrecadados, assegurando que todos os contribuintes sejam tratados com justiça e conforme determina a Constituição. A observância e o respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar são essenciais, uma vez que, assim como os demais objetivos, estas foram inseridas no texto constitucional como expressão da vontade coletiva, buscando garantir a proteção dos direitos dos contribuintes e a justa repartição dos encargos tributários. Além disso, é fundamental que exista uma participação ativa dos contribuintes nas decisões políticas, fortalecendo o sentimento de pertença a um todo e ampliando a solidariedade existente e que reflita os interesses e necessidades da coletividade, fortalecendo, assim, o bem-estar comum.

Em suma, embora seja um princípio fundamental, a solidariedade não pode ser analisada de maneira isolada. Deve ser interpretada em conjunto com os demais princípios constitucionais, estabelecendo uma harmonia que assegure a máxima eficácia da Constituição, pois é ela que representa a máxima expressão da vontade coletiva, sendo o reflexo das aspirações, valores e objetivos da sociedade. Portanto, é crucial que a solidariedade, como princípio norteador, atue em consonância com este contexto, sem ser usada como ferramenta de poder ou justificativa para arbitrariedades. O respeito ao contribuinte e a observância de seus direitos são inerentes ao espírito solidário, e qualquer desvio dessa perspectiva compromete a essência democrática que o princípio carrega.

Dando continuidade à nossa análise, no próximo tópico, adentraremos na Constituição Federal de 1988. Nosso objetivo é explorar a forma como o Constituinte abordou a solidariedade, buscando entender sua localização e configuração na Carta, e de que maneira este princípio se manifesta nos dispositivos constitucionais, evidenciando a visão e o propósito do legislador originário.

Sem esgotar a questão, vale consignar que a solidariedade está enraizada na Constituição Federal como um todo, não apenas no Preâmbulo e no artigo 3º. Concretiza-se de

maneira especial na garantia dos direitos sociais, estando presente nos artigos 6º e 7º, assim como no Título VIII, que trata da Ordem Social.⁹⁶

1.2 SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988: OBJETIVO FUNDAMENTAL E PRINCÍPIO

1.2.1 A Solidariedade na estrutura geral da Constituição de 1988

Dando sequência, é importante aprofundar o nosso olhar para a Constituição Federal de 1988, que estabelece as regras básicas de funcionamento do Estado e da sociedade, refletindo valores, princípios e objetivos coletivos que a norteiam e que por ela foram inseridos. Entre estes princípios, a solidariedade ocupa um lugar de destaque na estrutura constitucional.

Neste novo tópico, nosso objetivo é explorar a forma como a solidariedade é encontrada na Constituição de 1988. Além disso, buscaremos entender como esse princípio se manifesta em seus diversos dispositivos, desde os que tratam diretamente da tributação até aqueles que delineiam direitos e deveres fundamentais.

Ao fazer isso, pretendemos elucidar como a solidariedade, como elemento constitucional, contribui para a interpretação e a aplicação de todo o sistema jurídico-tributário. Afinal, a Constituição não é um conjunto isolado de normas, mas um sistema integrado onde cada elemento deve ser interpretado em harmonia com os demais. Assim, entender a solidariedade dentro deste contexto é crucial para qualquer análise que busque compreender a legitimidade e a eficácia do sistema tributário brasileiro.

Confirmando o caráter democrático no Estado que é instituído pela Constituição Federal de 1988, já no preâmbulo percebemos que se trata de mais do que uma introdução ao texto constitucional; ele é uma declaração de valores que devem orientar a interpretação e a aplicação de todo o ordenamento jurídico brasileiro.⁹⁷

Neste sentido, é notável a presença de elementos que apontam para o caráter solidário da Constituição de 1988. A menção à sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada

⁹⁶ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 53-58.

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 84.

na harmonia social reflete uma diretriz interpretativa que deve permear todas as relações jurídicas, inclusive as tributárias.

Marco Aurélio Greco destaca que valores fundamentais como liberdade, segurança, igualdade e justiça funcionam como instrumentos na busca pela sociedade fraterna que o constituinte prevê.⁹⁸ No entanto, nossa análise sugere que esse raciocínio não pode ser diretamente extraído do texto constitucional em questão. Não se tratando de meros instrumentos, o que se observa é que o Estado tem como objetivo assegurar direitos e identifica certos valores como pilares para a construção da sociedade fraterna que pretende estabelecer, entre eles a segurança, a igualdade e a justiça.

A palavra "fraterna" no preâmbulo é especialmente significativa. Ela evoca o princípio da solidariedade, sugerindo que os membros da sociedade brasileira devem agir como integrantes de uma mesma comunidade, compartilhando responsabilidades e benefícios. Este entendimento é fundamental para entender a natureza do sistema tributário, que, como vimos, não é apenas um mecanismo de arrecadação, mas também um instrumento de garantia dos objetivos que a sociedade almeja.

Sendo membros de uma mesma comunidade, compartilham objetivos e desafios, dependendo da coletividade para o cumprimento de seus fins. Esta dependência mútua reflete a sociedade solidária planejada pelo constituinte, que, conforme Eurico Bittencourt Neto, pode ser refletida em três vertentes: i) solidariedade entre os membros da sociedade; ii) solidariedade entre gerações; e, iii) solidariedade transnacional⁹⁹, sendo o cumprimento de todas elas de responsabilidade compartilhada entre Estado e sociedade.

Além disso, é crucial destacar que o preâmbulo afirma que são os “representantes do povo brasileiro” que instituem o Estado Democrático. Este aspecto reforça a ideia de que a Constituição, e por extensão o sistema tributário, não é um simples produto de poder ou de uma elite desconectada, mas sim uma expressão da vontade coletiva, o que implica que o sistema tributário deve ser estruturado de forma a refletir os interesses e as necessidades de toda a sociedade.

Já em seu artigo primeiro, a Constituição Federal estabelece os fundamentos deste novo modelo de Estado Democrático de Direito. Ele aponta para a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa como pilares do Estado. Além disso, é

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 174.

⁹⁹ BITENCOURT NETO, Eurico. **O direito ao mínimo para uma existência digna**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 112.

fundamental o parágrafo único que indica que todo o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes eleitos.

Percebe-se a solidariedade também neste dispositivo. A dignidade da pessoa humana deve orientar todas as ações estatais e sociais. Ela é complementada pelos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, que reconhecem a importância da participação ativa dos indivíduos na vida econômica como meio de realização pessoal e como contribuição para o bem-estar coletivo.

A partir da promulgação da Constituição de 1988, com sua nova visão de solidariedade e dignidade humana, houve uma alteração na estrutura social. As empresas, alinhando-se aos objetivos constitucionais, passam a desempenhar um papel fundamental na promoção do bem-estar social. A função social e solidária das empresas, portanto, é fundamental para garantir um equilíbrio entre os interesses econômicos e a promoção dos direitos humanos.¹⁰⁰ Ainda que já houvesse uma busca pelo cumprimento de objetivos sociais diversos do lucro, agora este objetivo se alinha ao texto constitucional.

Neste contexto, é fundamental destacar que a iniciativa econômica não se restringe à esfera privada, mas é compartilhada com outras formas de organização, como a iniciativa cooperativa e pública, conforme estabelecido pelos artigos 5º, XVIII, 174, §§ 3º e 4º, 173 e 177 da Constituição Federal.¹⁰¹ Esta pluralidade de formas de iniciativa econômica demonstra a necessidade de uma atuação conjunta entre o setor privado e o Estado para o alcance do desenvolvimento econômico e social almejado. Neste modelo de Estado Fiscal, a atividade privada assume um papel duplamente importante, pois, além de impulsionar o desenvolvimento econômico e social por meio da geração de empregos e riquezas, também contribui para o cumprimento dos objetivos constitucionais com o recolhimento de tributos, que deverão ser revertidos em políticas públicas e serviços essenciais para a sociedade.

No coração desta pluralidade de iniciativas econômicas está o reconhecimento de que a verdadeira força de um Estado reside na participação ativa de seus cidadãos. Portanto, a prosperidade econômica fomentada pelo setor privado e regulada pelo Estado não é um fim em

¹⁰⁰ SILINGARDI, Bruno Modesto; SANTIAGO, Mariana Ribeiro. A livre iniciativa na pós-modernidade: o fenômeno do crowdfunding sob a perspectiva da solidariedade social. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 3, n. 2, p. 40-60, 2017, p. 41. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/2306>. Acesso em: 29 nov. 2023.

¹⁰¹ SILINGARDI, Bruno Modesto; SANTIAGO, Mariana Ribeiro. A livre iniciativa na pós-modernidade: o fenômeno do crowdfunding sob a perspectiva da solidariedade social. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 3, n. 2, p. 40-60, 2017, p. 44. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/2306>. Acesso em: 29 nov. 2023.

si mesma, mas um meio de fortalecer a estrutura democrática onde cada contribuição individual amplifica a voz coletiva e a solidariedade social.

O fato de que todo o poder emana do povo reforça esta visão solidária, legitimando o sistema democrático e enfatizando que o exercício do poder deve refletir os objetivos e aspirações da coletividade. Isto é fundamental, pois reforça a solidariedade ao implicar uma responsabilidade mútua entre governantes e governados, demandando a participação popular nas decisões políticas e implementação de políticas públicas para concretizar os objetivos sociais.

Assim, o modelo de Estado Democrático de Direito, como previsto pelo artigo 1º, estaria garantindo valores protetivos, típicos do Estado de Direito, mas buscando modificar a realidade, o que seria típico de um Estado Social¹⁰². Esta fusão emergiu de um contexto brasileiro focado em resolver questões internas, especialmente o legado do regime autoritário de 1964.¹⁰³

Justamente desta fusão entre proteção e modificação é que surge, em sequência, a previsão do artigo 3º, Inciso I, que define como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária¹⁰⁴, sendo que, neste caso, a justiça será encontrada justamente do balanceamento entre liberdade e solidariedade.¹⁰⁵

Conforme o objetivo citado, a sociedade brasileira estabelece um direito de solidariedade dos cidadãos perante o Estado, em vez de uma obrigação entre indivíduos. A solidariedade deve, portanto, ser concretizada por meio de legislação, fazendo da legalidade um mecanismo essencial para sua realização na sociedade.¹⁰⁶

Este modelo constitucional atribui aos cidadãos tanto deveres quanto direitos, todos alinhados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária,¹⁰⁷ estando em conformidade

¹⁰² CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 139-140.

¹⁰³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221.

¹⁰⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 169.

¹⁰⁶ HADDAD NETO, Nicolau Abrahão. Aspectos da Norma “Antielisão” no Sistema Tributário Brasileiro: A Correspondente Alteração no Código Tributário Nacional e Algumas de suas Implicações. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 18, p. 308-334, 2004. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1740>. Acesso em: 18 jan. 2024.

¹⁰⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 144.

com os objetivos delineados pela da Constituição. Assim, a solidariedade, a justiça e a liberdade se implicam mutuamente, criando um laço de interdependência entre os membros da comunidade¹⁰⁸, reforçando o caráter solidário da Constituição.

A exigência de um dever de solidariedade deve ser materializada com base em normas jurídicas específicas. Isso significa que não existe um dever de solidariedade que atue isoladamente; ele deve ser interpretado e aplicado em equilíbrio com os demais valores constitucionais.¹⁰⁹

Tratando do inciso II do mesmo artigo, que focaria na garantia do desenvolvimento nacional, este também deve ser norteado pelo princípio da solidariedade social, competindo a todos o alcance deste objetivo por meio da cooperação.¹¹⁰ Assim, participam tanto a iniciativa privada quanto o Estado, que deverá atuar principalmente com o resultado da arrecadação dos tributos.

Sobre este aspecto, é importante ressaltar que o conceito de desenvolvimento deve ser entendido em suas três dimensões: como um sobreprincípio de desenvolvimento humano, como desenvolvimento sustentável e como desenvolvimento nacional¹¹¹, sendo todos eles objetivos e responsabilidade da sociedade e do Estado em conjunto, marcando presença no texto constitucional.

O inciso III visaria “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais”, relacionando-se com a solidariedade social ao enfatizar que a responsabilidade de atingir este objetivo seria coletiva, envolvendo tanto o Estado quanto cada cidadão, pois o Estado precisaria de prestações positivas e a comunidade deveria cumprir com os seus deveres de colaboração.¹¹²

Por fim, o inciso IV almejaria “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”: aqui está presente uma forma de solidariedade centrada no respeito mútuo e no reconhecimento da dignidade humana, enxergando si próprio no outro e assim respeitando as diferenças.¹¹³

¹⁰⁸ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 246.

¹⁰⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento Tributário, este incompreendido**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NArt.26-2018.pdf>. Acesso em: 22 de janeiro de 2024.

¹¹⁰ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 247.

¹¹¹ DIB, Natália Brasil. **O desenvolvimento na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 4.

¹¹² CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 248

¹¹³ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 248-249

Assim, a solidariedade está inserida no texto constitucional, sendo encontrada especialmente no preâmbulo e no artigo 3º, como citados até aqui.¹¹⁴ Estes dispositivos estabelecem, entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, mas a solidariedade não se esgota nesse ponto.

No artigo 4º, também se faz presente ao sedimentar o modo como devem ser tratadas as relações internacionais. Temos a previsão da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade e a busca pela integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, com o objetivo de formar uma comunidade latino-americana de nações.¹¹⁵

O Título II trata amplamente de diversos direitos fundamentais, tanto os de liberdade quanto os sociais, concedendo-lhes aplicabilidade imediata e garantindo inclusive que não poderão ser abolidos nem mesmo por emenda constitucional.¹¹⁶

É importante destacar que o capítulo I do título II da Constituição Federal, onde se encontra o artigo 5º, são abordados não apenas os direitos, mas também os deveres individuais e coletivos. Esta disposição reflete a ideia de que há um compromisso mútuo entre os cidadãos e o Estado na busca pela concretização dos objetivos estatais, dentre os quais se inclui a garantia dos direitos fundamentais. Ou seja, os direitos são de responsabilidade de toda a sociedade, que constituiu o Estado para assegurar seu cumprimento. Ainda que não sejam exigíveis de todos diretamente, cada direito corresponde a um dever de cumprimento geral.

O artigo 5º aborda temas da mais alta relevância, como a legalidade, o direito de propriedade, condicionado à sua função social, a liberdade de associação ou o cooperativismo.¹¹⁷ Estes dispositivos refletem a vontade do povo e, por isso, são alicerces para a construção de uma sociedade justa e solidária. A legalidade, como princípio basilar, é intrinsecamente ligada à solidariedade, pois ambas se implicam mutuamente. Não há como se exigir um dever qualquer, entre eles o de solidariedade, sem que este esteja legalmente previsto.

Logo em seguida, o artigo 6º elenca os direitos sociais garantidos, como educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, entre outros. Esses direitos são essenciais para a

¹¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 142.

¹¹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹¹⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

concretização da dignidade da pessoa humana, valor supremo consagrado pela Constituição Federal.¹¹⁸

Assim, tanto o artigo 5º quanto o artigo 6º refletem o ideal de construção de uma sociedade solidária, na qual todos têm direitos e deveres recíprocos e complementares. Os direitos elencados por esses dispositivos são todos fundamentais, tanto direitos sociais quanto de liberdade, e com aplicabilidade imediata.¹¹⁹

O art. 60, § 4º da Constituição Federal destaca a inalterabilidade¹²⁰ dos direitos e das garantias individuais, reforçando seu caráter fundamental. Apesar de haver quem defenda o contrário¹²¹, além dos direitos de liberdade, os direitos sociais são igualmente protegidos¹²², refletindo o compromisso do Estado brasileiro com a solidariedade e o bem-estar de seus cidadãos.

Podemos interpretar estas normas sob dois aspectos distintos: o primeiro é a perspectiva subjetiva, que foca no indivíduo protegido por esses direitos, atribuindo-lhe uma série de benefícios e vantagens. O segundo é a perspectiva objetiva, que se concentra no objeto de proteção da própria norma, estabelecendo uma série de obrigações e deveres por parte do Estado para garantir a efetividade desses direitos fundamentais.¹²³

Os direitos citados refletem valores compartilhados pela coletividade e, por isso, requerem uma atuação proativa do Estado para garantir sua efetivação. Isso implica uma relação de reciprocidade entre o indivíduo e a sociedade, em que ambos têm responsabilidades mútuas na proteção e promoção desses direitos, visando o bem comum e a harmonia social.¹²⁴

¹¹⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹¹⁹ HACHEM, Daniel Wunder. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária**. 614fls. 2014. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014, p. 85-86. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/35104>. Acesso em: 29 nov. 2023.

¹²⁰ Aqui tratada inalterabilidade como a proibição de abolir os referidos direitos.

¹²¹ MARCONDES, Rafael Marchetti. Análise do caso *Carlão*: exploração da imagem por pessoa jurídica e a necessidade de propósito negocial. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 325-348, 2018, p. 334. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/435>. Acesso em: 17 nov. 2023.

¹²² HACHEM, Daniel Wunder. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária**. 614fls. 2014. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014, p. 81. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/35104>. Acesso em: 29 nov. 2023.

¹²³ HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, jul./dez. 2013, p. 627. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/505>. Acesso em: 18 jan. 2024.

¹²⁴ HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, jul./dez. 2013, p. 641. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/505>. Acesso em: 18 jan. 2024.

A concretização dos direitos fundamentais exige do Estado uma atuação em diferentes frentes, as quais podem ser categorizadas em três funções principais: a função de proteção, a função de organização e a função de prestação. A função de proteção impõe ao Estado o dever de salvaguardar os direitos fundamentais, protegendo-os contra ações de terceiros que possam ameaçar ou violar esses direitos. Já a função de organização requer que o Estado crie estruturas organizacionais e procedimentos que facilitem a promoção e a proteção dos direitos fundamentais, garantindo que eles sejam efetivamente exercidos pela população. Por fim, a função de prestação envolve a realização de ações positivas e a provisão dos meios fáticos e jurídicos necessários.¹²⁵

Assim, podem ser vários os caminhos para assegurar os objetivos constitucionais. Tais caminhos podem ser concretizados por meio de políticas públicas, coordenadas e executadas por meio de programas governamentais¹²⁶, sendo o direito tributário essencial neste processo, atuando principalmente na arrecadação de recursos necessários para o cumprimento dos objetivos e possibilitando a faceta prestacional, sendo que, para os direitos sociais, esta seria a faceta mais importante.¹²⁷

De outro turno, o Estado pode atuar, ainda por meio do direito tributário, na regulação de atividades econômicas com o uso da extrafiscalidade. Esta, quando bem estruturada e implementada como política pública, torna-se uma ferramenta eficaz para incentivar comportamentos desejados ou desencorajar práticas indesejadas, contribuindo para a construção de uma sociedade mais justa e solidária.¹²⁸

Assim, tanto a tributação fiscal quanto a extrafiscal são manifestações de solidariedade, mas, quando se tem a solidariedade pela desoneração, pode-se dizer que houve a aplicação da “solidariedade social de forma inversa”.¹²⁹

¹²⁵ HACHEM, Daniel Wunder. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária**. 614fls. 2014. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014, p. 131-132. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/35104>. Acesso em: 29 nov. 2023.

¹²⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-14.

¹²⁷ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra Editora, 2010, p. 42.

¹²⁸ SARAIVA, Flávia Carvalho Mendes; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. A Extrafiscalidade como Política Pública garantidora dos Direitos Fundamentais. **Conhecer: debate entre o público e o privado**, v. 6, n. 16, p. 90-119, 2016, p. 99-112. Disponível em: <https://revistas.uece.br/index.php/revistaconhecer/article/view/633>. Acesso em: 5 nov. 2023.

¹²⁹ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. **Revista Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC**. v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, p. 23. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/51049>. Acesso em: 20 nov. 2023.

É possível, ainda, observar que a sociedade, por sua própria iniciativa, pode efetivar os direitos garantidos pela Constituição, seja atuando diretamente na economia, por meio da geração de emprego e renda, seja complementando a ação estatal em atividades incentivadas.

Diante deste cenário, percebemos que a responsabilidade pela concretização dos direitos fundamentais não recai exclusivamente sobre o Estado. A solidariedade social, preconizada pelo texto constitucional, instaura um dever compartilhado entre Estado e sociedade para a realização desses objetivos. Seja mediante as estruturas estatais ou pela atuação direta dos indivíduos, ambas as vias são legítimas e fundamentais para a construção de uma sociedade verdadeiramente justa e solidária.

Concebidos, portanto, como fundamentais e de responsabilidade conjunta, os direitos sociais convergem com a promoção de uma igualdade não somente formal, mas efetiva e material entre aqueles que compõem a sociedade.¹³⁰ Dessa forma, estabelecem-se os laços de solidariedade e responsabilidade conjunta pelo cumprimento dos objetivos.

No Capítulo III - "Da Nacionalidade" da Constituição Federal, os artigos 12 e 13 moldam a identidade nacional brasileira.¹³¹ Enquanto o artigo 12 estabelece critérios de nacionalidade, determinando quem é considerado brasileiro, nato ou naturalizado, o artigo 13 reconhece a língua portuguesa como idioma oficial e destaca os símbolos representativos da nação. Estas disposições fortalecem os laços de solidariedade, promovendo uma comunidade unida por valores, cultura e história compartilhados. Este sentimento de cidadania está também diretamente ligado à solidariedade social.¹³²

Percebemos ainda que a Constituição de 1988 representa um marco na democratização do Brasil, enfatizando a solidariedade como um pilar essencial da ordem política e social. No Capítulo IV, a soberania popular é celebrada, destacando-se o voto universal e obrigatório no art. 14¹³³, instrumento que garante a cada cidadão a capacidade de participar, mesmo que indiretamente, das decisões públicas, em especial com a previsão de mecanismos como plebiscitos, referendos e iniciativas populares.

¹³⁰ HACHEM, Daniel Wunder. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 13, n. 13, p. 340-399, jan./jun. 2013, p. 360. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/417>. Acesso em: 27 nov. 2023.

¹³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹³² OLIVEIRA, Edmundo Alves de. Uma proposta de estudo da nacionalidade brasileira. **Cadernos de Campo: Revista de Ciências Sociais**, n. 4, p. 9-30, 1999. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/cadernos/article/view/10137>. Acesso em: 16 nov. 2023.

¹³³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

O Capítulo V estende esta visão, ao reconhecer a importância dos partidos políticos. Eles representam vozes plurais da sociedade e fortalecem a democracia ao defender causas e interesses diversos. A possível reorganização federativa, delineada no artigo 18, §§ 3º e 4º, também é um testemunho desse espírito participativo, assegurando que a sociedade tem um papel ativo na organização estrutural do país.¹³⁴

Além disso, o art. 37, §3º é uma clara indicação da busca por transparência e responsabilidade. Ele permite à sociedade a avaliação e o monitoramento, podendo questionar o governo quanto a seus serviços prestados, tornando-o mais responsável e transparente.¹³⁵

Na seara legislativa, a estrutura bicameral, com a Câmara, conforme o art. 45, e o Senado, segundo o art. 46, busca equilibrar as aspirações populares com os interesses regionais. A Câmara, casa do povo, reflete as vontades da população, enquanto o Senado considera as particularidades de cada estado, fortalecendo assim a solidariedade social e promovendo um equilíbrio democrático.¹³⁶

O Tribunal de Contas da União, conforme o art. 74, § 2º, amplia essa participação, permitindo a denúncia de irregularidades por qualquer cidadão ou entidade. O artigo 165, por sua vez, demonstra que as decisões sobre recursos públicos são uma parceria entre o Executivo e o Legislativo, garantindo que as escolhas econômicas reflitam as aspirações coletivas. E o compromisso com uma política agrícola inclusiva é evidente no artigo 187, que valoriza a colaboração de todos os setores envolvidos, inclusive a participação social.¹³⁷

A Constituição demonstra um claro intento de envolver a sociedade na tomada de decisões. Efetivamente, a partir da década de 1990, o Brasil consolidou-se como uma das nações com mais práticas participativas. Essa tendência foi formalizada com a promulgação da Constituição, que, além dos pontos já mencionados, contém cerca de 30 artigos que fomentam princípios voltados ao desenvolvimento de instâncias participativas.¹³⁸

¹³⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹³⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹³⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹³⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹³⁸ TEIXEIRA, Luiza Reis; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. Arquitetura da participação social no Brasil: Um espaço em construção. **Revista Iberoamericana de Estudios Municipales**, n. 20, p. 33-57, 2019, p. 37-38. Disponível em: https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-17902019000200033. Acesso em: 14 jan. 2024.

A inclusão ativa da sociedade civil na gestão dos rumos do Estado reforça a democratização e o modelo adotado pelo Brasil. A recuperação do vínculo entre o Estado e a sociedade amplia a cidadania política e social, aspectos fundamentais para a promoção da solidariedade social.¹³⁹

A solidariedade ainda pode ser encontrada no art. 40, que determina ser a previdência dos servidores de cargos efetivos financiada de forma contributiva e solidária por entidades federativas, servidores ativos, aposentados e pensionistas¹⁴⁰, visando manter a estabilidade financeira e atuarial do sistema, ressaltando o caráter de união e pertencimento à classe, em que todos contribuem com os objetivos do grupo, o que foi chamado por Regina Helena Costa de “Solidariedade contributiva”.¹⁴¹

O art. 43 também destaca o compromisso do Brasil com a solidariedade social. Ao promover o desenvolvimento de regiões mais carentes e buscar a redução de desigualdades, o texto evidencia o dever do coletivo em apoiar áreas com menores condições. Esse dispositivo reflete a responsabilidade de toda a nação em contribuir para a elevação e bem-estar das partes menos favorecidas, consolidando, assim, o princípio da solidariedade.¹⁴²

O art. 127 aponta o Ministério Público como instituição essencial à função jurisdicional do Estado, tendo a primordial incumbência de defender a ordem jurídica, o regime democrático, bem como os interesses sociais e individuais indisponíveis.¹⁴³ Cabe a ele promover a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos. Desta maneira, torna-se uma instituição solidária ao defender os interesses gerais da sociedade.

Nesta perspectiva, "Ministério Público significa precisamente Ministério do Povo"; sua função essencial é defender os interesses da população, assegurando a máxima aplicação

¹³⁹ COHN, Amélia. **Participação social e conselhos de políticas públicas**. Textos para Discussão CEPAL-IPEA, 29. Brasília, DF: CEPAL. Escritório no Brasil/IPEA, 2011, p. 10-11. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1421>. Acesso em: 14 dez. 2023.

¹⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁴¹ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC*. v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, p. 26. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/51049>. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁴³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

dos preceitos constitucionais. Afinal, são esses mandamentos que refletem, em última análise, a vontade soberana do povo.¹⁴⁴

O art. 143, ao estipular a obrigatoriedade do serviço militar, reflete uma perspectiva de solidariedade social intrínseca à defesa da nação.¹⁴⁵ Tal norma, ao convocar todos os cidadãos aptos para a defesa nacional, concretiza a noção de que a proteção e segurança do território e do povo brasileiro são responsabilidades compartilhadas.

1.2.2 A expressão da solidariedade no Direito Tributário e Financeiro Constitucional

Seguindo, o título VI trata especificamente do campo tributário na Constituição, demonstrando com clareza a solidariedade social que, como vimos, fundamenta o Estado Democrático de Direito. A extensa gama de hipóteses de incidência tributária reforça a capacidade do Estado de arrecadar e financiar projetos coletivos. De outro lado, a delimitação das competências tributárias e as rígidas limitações ao poder de tributar atestam o compromisso do Estado em preservar os direitos do contribuinte, garantindo previsibilidade e segurança jurídica essenciais para permitir que ele se organize financeiramente, contribua de forma justa e, ao mesmo tempo, tenha autonomia para direcionar recursos e esforços que estejam alinhados com os objetivos constitucionais.¹⁴⁶

A solidariedade se manifestaria como fundamento para uma tributação que respeite a capacidade econômica. Esse princípio é corroborado por várias disposições constitucionais, como o artigo 153, §4º, que regula o Imposto Territorial Rural (ITR), e o artigo 182, §4º, que estabelece uma cobrança progressiva de IPTU como instrumento de política urbana. A solidariedade também é prestigiada no artigo 146, III, c, ao conferir tratamento tributário adequado ao ato cooperativo. Além disso, as imunidades constitucionais concedidas às entidades de assistência social e educação, previstas nos artigos 150, IV, c §4º e 195, §7º, são outras manifestações deste princípio.¹⁴⁷

¹⁴⁴ COMPARATO, Fábio Konder. O Ministério Público na defesa dos direitos econômicos, sociais e culturais. **Revista da Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais**. Belo Horizonte, v. 40, p. 67-89, 2001, p. 86. Disponível em <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1214>. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁴⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁴⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁴⁷ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 163-165. Sobre a participação de entidades do terceiro setor e sua relação com a solidariedade social, ver: GIRELLI, Giovanni. Il

Vale lembrar que a solidariedade se encontra presente neste ponto não somente quando implica uma tributação que deverá gerar recolhimento aos cofres públicos, mas também, por exemplo, quando se observa uma imunidade constitucional, sendo que elas refletem valores protegidos pela sociedade positivados na Constituição que não poderão ser obstados pelo Estado por meio de tributação. Em especial, podemos citar as imunidades presentes no artigo 150, VI, chamadas de imunidades genéricas. Destaca-se a imunidade concedida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, para as quais seria aplicada a referida solidariedade de forma inversa, já que estas entidades estão realizando os objetivos socialmente estabelecidos, os quais foram determinados como sendo de responsabilidade estatal¹⁴⁸.

O artigo 170 estabelece os princípios da ordem econômica. Enquanto protege a propriedade privada, ele assegura que esta não é um direito absoluto, mas que deve ser exercido em consonância com sua função social, o que estaria vinculado ao princípio da solidariedade¹⁴⁹, indicando que a riqueza e os recursos devem ser utilizados de forma a beneficiar a coletividade e não apenas interesses individuais, protegendo o consumidor, a livre concorrência e o meio ambiente. Ademais, ao destacar a necessidade de redução das desigualdades regionais e sociais, a Constituição indica que o desenvolvimento econômico deve ser inclusivo.

O artigo 173 da Constituição Federal destaca que a intervenção direta do Estado na economia é uma exceção, limitando-se a casos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo¹⁵⁰. Isto reforça o papel do Estado como regulador, fiscalizador e incentivador, nos moldes em que foi previsto no artigo 174, e não como agente econômico direto. Portanto, a importância do sistema tributário é incontestável: é através dele que o Estado deveria arrecadar recursos para promover o bem-estar coletivo. Isso, contudo, não exclui a capacidade da sociedade de atingir estes fins por conta própria, seja por meio de incentivos fiscais ou mesmo sem eles, atuando diretamente na economia e promovendo, por si, as três espécies de desenvolvimento mencionadas. Tal dinâmica reforça o comprometimento com a solidariedade e a justiça social.

regime fiscale del Terzo settore. In: GORGONI, Marilena (Coord.). **II Codice del Terzo Settore**. Pisa: Pacini Editore. p. 393-422.

¹⁴⁸ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC*. v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, p. 27. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/51049>. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁴⁹ REIS, Jorge Renato dos; ZIEMANN, Aneline dos Santos. O instituto da função social como instrumento de efetivação do princípio constitucional da solidariedade no direito de autor. *Revista de Propriedade Intelectual – Direito Contemporâneo*, n. 6, p. 10-22, 2014, p. 21. Disponível em: <https://ri.ufs.br/handle/riufs/9303?mode=full>. Acesso em: 27 nov. 2023.

¹⁵⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

O artigo 192 trata do sistema financeiro nacional, determinando que sua estrutura deve promover um desenvolvimento equilibrado do Brasil e atender aos interesses coletivos.¹⁵¹

Referindo-se ao campo Da Ordem Social, no “Título VIII”, destacam-se os artigos 194 e 195, que tratam da integração de ações do Poder Público e da sociedade para assegurar os direitos de seguridade social, trazendo objetivos como universalidade, equidade e gestão democrática, e determinando que o financiamento da seguridade é responsabilidade de toda a sociedade, tratando-se da aplicação do mencionado princípio da “solidariedade contributiva”.¹⁵²

Assim, a solidariedade, nos moldes em que prevista na Constituição, vincularia as contribuições sociais, pois, sem a solidariedade, seria “inconstitucional a cobrança da contribuição social, exceto naqueles casos previstos na própria Constituição”.¹⁵³ Neste caso, a própria solidariedade, que se vincula e fundamenta a capacidade contributiva, é que justificaria a criação constitucional das contribuições exóticas hoje ainda existentes sobre o faturamento e o lucro.¹⁵⁴

Sem esgotar a questão, no mesmo título, objetivos como saúde, previdência social, assistência social, educação, cultura, esporte, ciência, meio ambiente etc., são minuciosamente detalhados, muitas vezes inclusive com previsão para suas fontes de custeio e destinação obrigatória de orçamento para seu cumprimento, sendo que se tratam de direitos de todos.¹⁵⁵

Por fim, percebe-se que houve uma significativa alteração com a Constituição de 1988. Até esta data, tínhamos uma Constituição centrada no Estado; a mudança ocorreu com o enfoque na sociedade civil e seus objetivos, priorizando uma ação coordenada que busca unir esforços em direção ao bem comum.¹⁵⁶

A mudança de paradigma também afeta a forma como a tributação é justificada, alterando o campo tributário. Se anteriormente o foco estava nas limitações ao poder de tributar, agora a ênfase se desloca para uma justificação do dever do Estado em tributar. Agora, o Estado se torna uma criação da sociedade civil destinada a cumprir seus próprios objetivos e, assim, a

¹⁵¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁵² COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC*. v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, 26. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/51049>. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e justiça fiscal**. Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 304.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 602.

¹⁵⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

¹⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 171-172.

justificativa para a imposição fiscal repousa na solidariedade social, representando o dever de cada um contribuir de acordo com sua capacidade contributiva¹⁵⁷.

Este dever vem acompanhado de uma vinculação quanto à destinação dos recursos arrecadados e submete o orçamento a um controle de adequação em conformidade com a sociedade solidária estabelecida pela Constituição¹⁵⁸. Assim, os recursos não podem ser utilizados de maneira contrária aos objetivos constitucionais, e as consequências das escolhas também devem ser consideradas na análise da constitucionalidade de um dispositivo tributário¹⁵⁹.

Com as alterações trazidas pelo texto constitucional, percebe-se um deslocamento do formalismo jurídico para um engajamento mais político. A Constituição não delimita um modelo de Estado rígido, mas estabelece valores que a administração pública deve buscar concretizar. Valores que, por sua vez, são moldados pelas pressões sociais¹⁶⁰.

A concretização desses objetivos constitucionais agora também repousa nas mãos da sociedade civil. O problema reside justamente no sopesamento entre estes valores, para evitar que os objetivos sociais se tornem instrumentos de dominação, comprometendo tanto o Estado de Direito quanto o Estado Social.¹⁶¹ Agora, o cidadão passa a ter um papel fundamental na efetivação de seus próprios direitos, que não poderão mais restar delegados somente aos órgãos estatais.¹⁶²

Em suma, a Constituição de 1988 reconfigura a estrutura estatal e fomenta a cidadania ativa, consolidando o Estado Democrático de Direito e conferindo à sociedade um papel ativo

¹⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

¹⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 184.

¹⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 176-179.

¹⁶⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221, p. 213. E, no mesmo sentido: POUBEL, Daniel Lannes. Legitimação da Cláusula geral antielisiva e eleição de critérios de atuação da autoridade administrativa no combate ao planejamento tributário abusivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 141-162, p. 141-144.

¹⁶¹ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221, p. 214-215.

¹⁶² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221, p. 221.

no processo de mudança social e política. Ela demarca um espaço no qual a participação social é incentivada – e até mesmo exigida – para o avanço democrático.

Além disso, os diversos objetivos traçados pela Constituição, como garantir direitos sociais, erradicar a pobreza, minimizar as desigualdades e promover a saúde e a educação, são responsabilidades do Estado, mas igualmente podem ser cumpridos por parte da sociedade. A Constituição estabelece mecanismos de incentivo, como as imunidades tributárias para instituições educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, reconhecendo que áreas de interesse público merecem apoio estatal. Todavia, os objetivos constitucionais também podem ser cumpridos diretamente por meio da iniciativa privada na economia, assegurada pelas garantias de segurança também previstas no texto constitucional.

Portanto, à luz do que foi exposto, alcançamos uma visão mais abrangente da norma de solidariedade delineada pela Constituição. Neste sentido, a norma é construída com base em valores e fatos historicamente apresentados.¹⁶³ Ela vai além de dispositivos isolados, mas é o significado destes.¹⁶⁴ No caso da solidariedade, sublinha a essencial integração e a participação social nos direitos e obrigações comuns, sendo importante frisar que essa participação não se restringe apenas à esfera tributária.

Por fim, a capacidade contributiva, que foi brevemente citada, expressamente prevista no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, representa um pilar da solidariedade social no âmbito tributário. A relevância deste princípio demanda uma exploração específica, o que desenvolveremos no tópico subsequente.

1.3 SOLIDARIEDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.3.1 Justiça fiscal – Capacidade contributiva e teorias do sacrifício e benefício

Com o objetivo de tratar agora da capacidade contributiva, que é um dos mais importantes princípios para o Direito Tributário em um Estado Democrático de Direito, e sua relação com a solidariedade social, percebe-se que a solidariedade social, anteriormente explorada em seus múltiplos contornos e manifestações constitucionais, agora servirá de base para compreendermos a interpretação e a aplicação da capacidade contributiva como parte da

¹⁶³ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 65.

¹⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 54.

expressão de justiça fiscal. Para tanto, será necessária, primeiramente, uma incursão nos princípios do benefício e do sacrifício, para que melhor seja compreendida a justiça fiscal e a justificação da exação tributária.

A equitativa distribuição da carga tributária é uma questão que tem engajado juristas e economistas ao longo dos séculos.¹⁶⁵ A busca por um sistema tributário justo, pautado no princípio da capacidade contributiva, tem sido fundamentada por várias teorias, incluindo as de benefício, sacrifício e, da solidariedade social. Esta última seria explicitada através do princípio da igualdade. Quando vinculada à noção de solidariedade, a capacidade contributiva assumiria um papel duplo: fundamentando a tributação e servindo como um limite material ao poder de tributar.¹⁶⁶

Compreendendo o princípio do sacrifício, podemos nos basear nas teorias de John Stuart Mill e Seligman. Assim, a aplicação do princípio da capacidade contributiva deve ser sensível à realidade de que o mesmo tributo pode representar um sacrifício desigual entre contribuintes de distintas condições financeiras. Enquanto para alguns o tributo significa abdicar de luxos, para outros pode significar a renúncia às necessidades básicas.¹⁶⁷

De acordo com a teoria do sacrifício, pautada pelos ideais utilitaristas, a ideia central é que a contribuição tributária de cada indivíduo deve refletir o nível de sacrifício que o pagamento desse tributo implica para ele.¹⁶⁸

Isso significa que para pessoas com menor capacidade econômica, o pagamento de tributos representa um maior sacrifício, pois implica na renúncia de uma parcela de seus recursos que seriam destinados a necessidades básicas e essenciais. Por outro lado, para os indivíduos mais abastados, um valor maior de tributo poderia representar apenas a perda de luxos ou conveniências, que têm impacto marginal ou quase nulo em sua qualidade de vida e bem-estar geral.

¹⁶⁵ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 16. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁶⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 156-157.

¹⁶⁷ SANTOS, Fernando Rangel Alvarez dos; ROCHA, Raphael Vieira da Fonseca. Princípio da igualdade: uma análise da capacidade contributiva no Brasil como critério de justiça tributária. **Notes on Law and Public Policy**, v. 3, n. 2, 2021, p. 6. Disponível em: <https://seer.unirio.br/cdpp/article/view/11443/11512>. Acesso em: 11 nov. 2023.

¹⁶⁸ LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 188-205, 2012, p. 194. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em: 10 dez. 2023.

Ao aprofundar-se na teoria do sacrifício, podemos distinguir três interpretações distintas, baseadas nas seguintes premissas: primeiramente, reconhece-se que a utilidade marginal da renda diminui conforme a renda aumenta. Em segundo lugar, a renda abaixo de um certo nível de subsistência não possui utilidade significativa. Ainda, deve-se reconhecer a existência de necessidades financeiras do Estado. As rendas são auferidas antes da tributação. E, por fim, os critérios fundamentais para um sistema tributário justo devem incluir os princípios da capacidade contributiva, generalidade e progressividade.¹⁶⁹

Com base nesses critérios, as três mencionadas interpretações da teoria do sacrifício são: i) Sacrifício Absoluto Igual, requerendo que todos os contribuintes percam a mesma quantidade absoluta de utilidade; ii) Sacrifício Proporcional Igual, implicando que os contribuintes com maior renda incorram em uma perda maior de utilidade em termos absolutos; e iii) Sacrifício Marginal Igual ou Sacrifício Global Mínimo, defendendo que quem tem mais deve pagar mais impostos, de modo a reduzir a quantidade absoluta de lucros.¹⁷⁰

A teoria pode ser questionável em alguns aspectos: primeiramente, ao tentar quantificar a satisfação pessoal em termos monetários, esbarra na dificuldade de medir sentimentos subjetivos e variáveis. Além disso, presume que a utilidade do capital diminui de maneira uniforme à medida que aumenta a renda dos contribuintes, sem considerar que tal redução de utilidade pode não ocorrer entre indivíduos de alta renda. Por fim, assume que a perda de utilidade marginal é igual para todos os cidadãos, uma generalização que ignora as diferenças individuais e torna problemáticas as comparações entre as situações econômicas de diferentes pessoas.¹⁷¹

O principal problema associado a este raciocínio reside na complexidade de quantificar o sacrifício individual. A ausência de um critério objetivo e seguro para tal mensuração torna difícil sua aplicação prática, que em última análise, levaria à isenção tributária para os mais

¹⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 18. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 18. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁷¹ SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 33, p. 327-358, 2015, p. 335-337. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1743>. Acesso em: 29 nov. 2023.

pobres e a uma tributação elevada para os mais ricos, buscando um equilíbrio em que ambos os grupos demonstrem um nível de sacrifício comparável.¹⁷²

Diante das limitações apresentadas, percebe-se que a teoria do sacrifício se torna inadequada para justificar a tributação e avaliar critérios de justiça fiscal através de comparações interpessoais.¹⁷³

Por sua vez, o princípio da equivalência, proveniente do jusnaturalismo¹⁷⁴, ressalta a necessidade de um alinhamento entre a tributação e os benefícios oferecidos ao contribuinte, ou os custos gerados pela atuação estatal. Essencialmente, busca-se uma correspondência entre o que é pago e o que é recebido, assegurando que a tributação reflita o benefício concreto auferido pelo contribuinte ou cubra os custos do serviço prestado pelo Estado, fundamentando-se na isonomia.¹⁷⁵

A teoria do benefício ou da equivalência, associa-se à ideia de dividir os custos inerentes à vida em sociedade, propondo que os tributos devem refletir os benefícios recebidos pelo contribuinte, enquanto a teoria do sacrifício concentra-se na justiça individual, considerando o impacto que o pagamento do tributo tem sobre a situação financeira e o bem-estar individual.¹⁷⁶

Tradicionalmente, os tributos eram vistos como um pagamento da sociedade pelas vantagens concedidas pelo Estado, criando assim uma relação sinalagmática onde o tributo seria uma remuneração pela atividade estatal que beneficia diretamente cada um dos indivíduos integrantes de uma sociedade.¹⁷⁷

¹⁷² LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 188-205, 2012, p. 194. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em: 10 dez. 2023.

¹⁷³ SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 33, p. 327-358, 2015, p. 337. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1743>. Acesso em: 29 nov. 2023.

¹⁷⁴ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 8. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁷⁵ BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, n. 2, pp. 126-139, 2014, p. 131. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/observatorio/article/view/993>. Acesso em: 11 nov. 2023.

¹⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 18. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁷⁷ LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 188-205, 2012, p. 193. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em: 10 dez. 2023.

A adoção do princípio da equivalência introduziu a generalidade como um aspecto ético na tributação, eliminando os privilégios anteriormente concedidos a classes como o clero e a nobreza. Com isso, o tributo transcendeu a noção de uma mera obrigação imposta aos súditos, passando a ser justificado pela contrapartida dos benefícios proporcionados pelo Estado.¹⁷⁸

Justificando a teoria da equivalência, seria necessário demonstrar que, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, aquele que tem maiores condições econômicas contribui mais e, por conseguinte, também deveria receber uma maior contraprestação por parte do Estado. Martha Leão, seguida por Ramon Tomazela apontam, no entanto, que o raciocínio não se comprova verdadeiro, pois presumem que o que se observa é o contrário: quanto menor a renda, maior a necessidade de serviços estatais.¹⁷⁹

Não é possível concordar imediatamente com o raciocínio dos autores. A avaliação dos benefícios recebidos do Estado não deve se limitar apenas aos serviços diretamente prestados. A reciprocidade proposta só seria aplicável aos serviços que são efetivamente fornecidos a indivíduos específicos, podendo ser claramente destacados e identificados. Entretanto, é impraticável calcular o benefício individual derivado dos serviços gerais oferecidos à sociedade como um todo, tais como segurança pública, serviços de limpeza e até mesmo saúde pública geral. Mesmo que alguém não se beneficie diretamente de um serviço, indiretamente se beneficiará pelo bem-estar da comunidade. Além disso, poder-se-ia argumentar o oposto: indivíduos com maior patrimônio podem se beneficiar mais das funções de segurança e proteção providas pelo Estado, assim como da saúde e até mesmo dos benefícios sociais que são concedidos aos menos favorecidos, por resultarem em uma harmonia social que possibilita a manutenção de seu status e desenvolvimento de suas atividades.

¹⁷⁸ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 8. Disponível em: https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁷⁹ LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 188-205, 2012, p. 194. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em: 10 dez. 2023. No mesmo sentido: SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 33, p. 327-358, 2015, p. 335. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1743>. Acesso em: 29 nov. 2023.

Portanto, ao considerar a teoria do benefício ou da equivalência, percebe-se que o cálculo da vantagem obtida pelo contribuinte é de extrema complexidade, o que compromete a aplicabilidade prática dessa teoria.¹⁸⁰

As teorias do sacrifício e da equivalência, embora fundamentais no desenvolvimento histórico da tributação, nos parecem insuficientes no contexto contemporâneo, no qual a sociedade é pautada pela solidariedade social. O paradigma atual transcende a expectativa de contraprestações diretas e a mensuração do tributo pelo critério do sacrifício individual. Na sociedade moderna, orientada pela solidariedade social, a capacidade contributiva é concebida como um compromisso coletivo em prol do bem comum, e não somente como uma equação de custos e benefícios individuais. O foco recai sobre a função da tributação de possibilitar o cumprimento dos objetivos coletivos, de maneira indutora ou diretamente por meio da arrecadação, garantindo assim que todos possam contribuir de acordo com suas possibilidades.

Contudo, a insuficiência das teorias do sacrifício e do benefício não significa que elas devam ser completamente abandonadas. Ambas mantêm sua relevância e seguem exercendo influência sobre o sistema tributário. Especificamente, a teoria da equivalência se aplica de maneira eficaz aos tributos sinalagmáticos, tais como taxas e contribuições de melhorias, onde há uma correlação direta entre os benefícios arrecadados e as vantagens recebidas pelo contribuinte. Paralelamente, ambas as teorias continuam sendo válidas por fornecer parâmetros para avaliar a justiça tributária, conferindo maior legitimidade ao sistema e definindo a substância e a eficácia do princípio da capacidade contributiva. Afinal, o tributo não representa apenas um ônus financeiro; ele é um instrumento essencial para a distribuição equitativa das despesas públicas entre os membros da sociedade.¹⁸¹

1.3.2 Justiça fiscal – Capacidade contributiva e Solidariedade social

Mesmo que a capacidade contributiva possa ser justificada por teorias como a da equivalência ou do benefício, estas tornaram-se desatualizadas em um Estado cujo dever tributário está fundamentado na solidariedade e na cidadania fiscal. Isso se dá porque, em tal

¹⁸⁰ LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 188-205, 2012, p. 195. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em: 10 dez. 2023.

¹⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, p. 19-20. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

contexto, não se esperaria uma contraprestação direta pela arrecadação tributária, mas dela decorreria um ideal redistributivo¹⁸², promovendo assim os objetivos gerais da sociedade.

Diante da necessidade de financiar as despesas públicas de forma justa, o princípio da capacidade contributiva é diretamente influenciado pelo princípio da solidariedade, estabelecendo que todos devem contribuir para o financiamento do Estado, mas não de maneira igual. Em vez disso, a contribuição deve ser proporcional à situação econômica de cada um. Ou seja, aqueles com mais recursos devem contribuir mais para o financiamento das necessidades gerais. Isso pode ser resumido pela frase “quem pode mais, paga mais”.¹⁸³

A solidariedade seria, portanto, fundamento da capacidade contributiva, determinando uma menor incidência sobre os mais pobres e fazendo recair uma maior tributação sobre aqueles que detêm maior capacidade de contribuir com os objetivos do Estado¹⁸⁴, tornando-se um pilar e influenciando diretamente o referido princípio.¹⁸⁵

Percebe-se que este raciocínio é decorrente da alteração de paradigma que ocorreu justamente por conta da solidariedade social, deixando a tributação de se dar somente pelo poder do Estado e passando a se justificar pelo dever da sociedade em cumprir seus próprios objetivos. Assim, diante da reaproximação entre a ética e o direito, a solidariedade passou a fundamentar a capacidade contributiva, substituindo outros modelos anteriormente adotados¹⁸⁶.

Pautada pela solidariedade social, a capacidade contributiva se torna causa jurídica da tributação e, também, sua fundamentação ética¹⁸⁷. Isto abandonaria as fundamentações da capacidade contributiva como a igualdade de sacrifício, justamente diante da aproximação entre a ética e o direito, fato que ocorreu nas últimas décadas e é chamado de “virada kantiana” por

¹⁸² CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 186.

¹⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, p. 59-60.

¹⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural de Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207, p. 200.

¹⁸⁵ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 211.

¹⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural de Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207, p. 200.

¹⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural de Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207, p. 200.

Ricardo Lobo Torres¹⁸⁸. Ainda, para o autor, a solidariedade seria um valor moral e legitimador, mas não uma regra ética que possa ser juridicamente eficaz¹⁸⁹.

A solidariedade social se torna um fundamento essencial para a capacidade contributiva, mas deve harmonizar-se com os princípios e as garantias que protegem o contribuinte. Assim, nem a capacidade contributiva nem a solidariedade poderiam ser invocadas para justificar uma tributação que desrespeite os direitos fundamentais, a segurança jurídica ou os princípios de legalidade¹⁹⁰.

Seria, desta maneira, problemática a afirmação de que o dever de pagar tributos decorreria da solidariedade social ou da capacidade contributiva, pois, por si, isso não justificaria uma tributação sem que houvesse expressa previsão legal. Somente da lei decorreria a obrigação jurídica capaz de fundamentar a exigência do pagamento de tributo¹⁹¹.

Ainda que fundamentem o dever de que todos contribuam para os custos da sociedade de acordo com suas capacidades econômicas, não podendo ser o fundamento isolado da tributação, a capacidade contributiva e a solidariedade social atuam como um espelho dos princípios de justiça em âmbito tributário¹⁹². A solidariedade é um dos objetivos da República, como definido no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal. Esse princípio direciona o entendimento de que a forma mais justa de diferenciar os contribuintes é pelo quanto cada um pode contribuir para o bem comum. Este é o cerne de um país que valoriza a solidariedade entre seus cidadãos.

No âmbito do sistema tributário nacional, essa noção de solidariedade seria explicitada através do Princípio da Capacidade Contributiva, conforme estabelecido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal. Portanto, deveriam partir do poder legislativo as normas que permitam diferenciar entre aqueles que possuem e os que não possuem capacidade contributiva, identificando e mensurando a possibilidade de sua contribuição.¹⁹³

Ocorre que há ineficiência na efetivação da capacidade contributiva. Apesar de expressamente prevista no texto constitucional, sua colocação se deu de maneira ambígua ao

¹⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e justiça fiscal**. Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 303.

¹⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 313.

¹⁹⁰ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva: conteúdo e (in)eficácia**. São Paulo: IBDT, 2023, p. 77-78.

¹⁹¹ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 476-499, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1478>. Acesso em: 18 nov. 2023.

¹⁹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 224-233.

¹⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 379-380.

prever “sempre que possível”; assim, nem mesmo no Imposto de Renda, que seria um ponto crucial de efetividade da capacidade contributiva se tem uma real e efetiva utilização. Percebe-se que, no Brasil, o foco tributário estaria na tributação indireta, gerando uma regressividade ainda maior e afastando ainda mais a capacidade contributiva, o que torna menos efetiva a solidariedade social em nosso contexto.¹⁹⁴

Conforme mencionado previamente, dentro do modelo de um Estado Democrático de Direito, a tributação pode desempenhar um papel duplo: ela tanto pode servir aos propósitos gerais da sociedade através da sua capacidade arrecadatória quanto orientar comportamentos, operando sob os regimes de fiscalidade e de extrafiscalidade, respectivamente. A capacidade contributiva serviria como justificativa para ambos, pois estes objetivos também fazem parte do bem comum e estão relacionados ao dever de solidariedade.¹⁹⁵

Pela fiscalidade, a solidariedade representa o dever de pagar tributos de acordo com a capacidade contributiva de cada um.¹⁹⁶ Para tanto, diante da ineficiência do § 1º do artigo 145 da Constituição de 1988, torna-se necessário que a capacidade contributiva seja interpretada como um todo, não bastando a sua fundamentação no referido dispositivo apontado. Assim, a capacidade contributiva “decorreria do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta Brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito)”.¹⁹⁷

A capacidade contributiva pode parecer, à primeira vista, alheia à tributação extrafiscal, mas ganha relevância ao examinarmos os contribuintes que são alvo da norma. A legislação tributária extrafiscal categoriza os contribuintes em destinatários, cujas ações pretende-se moldar, e não destinatários, que já adotam os comportamentos incentivados ou que não vão praticar as hipóteses previstas. A aplicabilidade da capacidade contributiva manifesta-se dentro do grupo dos destinatários, em que é fundamental para assegurar que a tributação atinja o propósito regulatório sem criar disparidades injustas. A capacidade econômica dos contribuintes destinatários deve ser considerada para que todos, independentemente de sua

¹⁹⁴ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167, p. 160-162.

¹⁹⁵ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 183-184.

¹⁹⁶ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 123. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

¹⁹⁷ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 225. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

riqueza, sejam igualmente motivados a seguir as diretrizes da norma, fortalecendo a eficácia e a justiça da tributação extrafiscal.¹⁹⁸

A existência e o dever de respeito à capacidade contributiva não significam que todas as manifestações de riqueza devem ser automaticamente tributadas. Apenas as manifestações de riqueza explicitamente definidas em lei deveriam ser objeto de tributação, sempre em conformidade com outros princípios e limitações constitucionais¹⁹⁹.

Este raciocínio é crucial e estabelece um marco decisivo para este estudo, uma vez que existem posições divergentes na doutrina tributarista brasileira. Uma crítica emerge da análise de André Mendes Moreira e Alice de Abreu Lima Jorge, quando interpretam o pensamento de Marco Aurélio Greco. Conforme identificado pelos autores, Greco indicaria que a solidariedade social por si seria suficiente para justificar a incidência tributária. Neste sentido, apontam o seguinte trecho extraído da obra do autor:

o princípio da capacidade contributiva é dotado de eficácia positiva (e não apenas negativa), tem como destinatários tanto o legislador quanto os aplicadores do Direito e impõe que a liberdade seja temperada na aplicação do Direito Tributário com a solidariedade social.²⁰⁰

Moreira e Jorge criticam uma suposta visão de Greco, segundo a qual a capacidade contributiva poderia ser aplicada independentemente da legalidade. No entanto, uma análise do texto de Greco mostra que ele de fato alinha a capacidade contributiva com o respeito à lei, argumentando que o princípio “ilumina o tipo previsto na lei” e 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”.²⁰¹ Assim, fica claro que os autores, apesar de parecerem discordar, estão na verdade enfatizando o mesmo ponto: a necessidade de vincular o princípio da solidariedade e da capacidade contributiva à legalidade.

¹⁹⁸ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014, p. 208-212. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/43565>. Acesso em: 17 nov. 2023.

¹⁹⁹ JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da Planning Theory of Law de SJ Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35, p. 13-30, 2016, p. 25. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/211>. Acesso em: 15 dez. 2023.

²⁰⁰ JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da Planning Theory of Law de SJ Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35, p. 13-30, 2016, p. 24. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/211>. Acesso em: 15 dez. 2023.

²⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 350.

Para Greco, tendo a solidariedade como fundamento da tributação, a própria ideia de igualdade teria sido revista; enquanto na Constituição anterior seria violada quando se tinha uma tributação discricionária sobre alguém, após 1988 também passaria a violar a igualdade quando um tributo não é exigido de alguém que demonstra capacidade contributiva contemplada na lei.²⁰² Vale frisar novamente a importância da previsão legal, já que o autor destaca que a capacidade contributiva deve ser aquela prevista pela legislação.

Assim, como vimos no tópico anterior, a Constituição de 1988 teria representado uma significativa mudança de paradigma, ao deixar de ser focada no Estado para se voltar à sociedade. Este marco também teria resgatado a capacidade contributiva como princípio geral da tributação. Isto implica que limites concretos deveriam ser impostos ao Estado no que se refere à tributação, exigindo que o fato gerador de tributo seja uma manifestação de capacidade contributiva real, atual e própria. Ressalta-se que, por atual, devem ser consideradas as manifestações que são previstas em lei no momento do acontecimento dos fatos.²⁰³

Percebe-se que do raciocínio do autor não decorre qualquer dever de imposição tributária sem fundamento em lei, já que ele trata de manifestação de capacidade contributiva “contemplada na lei”, tampouco se identifica que a tributação deveria ser a maior possível, mas que a capacidade contributiva também seria um princípio no sentido de um valor positivo.²⁰⁴ Interpretando o raciocínio do autor, ser um princípio não significa diretamente excluir qualquer outro, mas aponta que também deveria ser ponderado com os demais princípios existentes no Direito Tributário.

Para Greco, a tributação não deveria ser vista apenas como uma agressão ao patrimônio individual; ela também vincular-se-ia ao princípio da solidariedade social. Em vez de ser apenas um encargo imposto por lei, a tributação tornar-se-ia um “instrumento de compatibilização social” e a capacidade contributiva determina a habilidade do cidadão de participar na divisão das despesas públicas, visando concretizar o ideal de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme previsto no artigo 3º da Constituição Federal.²⁰⁵

²⁰² GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 9-18, jan./jun. 2011, p. 15. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2023.

²⁰³ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 179-181.

²⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 9-18, jan./jun. 2011, p. 15. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2023.

²⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 219.

Dando continuidade, Greco argumenta que a capacidade contributiva estaria intrinsecamente ligada aos princípios de liberdade e solidariedade. De acordo com o autor, seria no equilíbrio entre esses dois últimos princípios que a justiça restaria manifestada, conforme também previsto no artigo 3º da Constituição Federal. Ele conclui que, mesmo quando um fato demonstra capacidade contributiva e é fruto da liberdade individual, esse fato deve estar alinhado também com o princípio da solidariedade. Isso ocorre porque a solidariedade pode ser comprometida por um exercício abusivo da liberdade de auto-organização.²⁰⁶ Vale destacar que o autor entende que somente os atos abusivos é que não poderão ser oponíveis ao Fisco²⁰⁷, preservando a possibilidade de organização real. O conceito de ato abusivo é ponto importante e que gera também discordância, razão pela qual será mais profundamente abordado em tópico posterior deste trabalho.

O posicionamento é reforçado quando Greco aponta que não se poderia “ler a Constituição Federal pela metade, como se o objetivo fosse construir apenas uma sociedade livre”, mas que esta liberdade deveria também ser temperada com a solidariedade²⁰⁸, o que demonstra que deveria ser lida por inteiro, e não privilegiando um ou outro princípio.

Vale ressaltar que, para Grego, a capacidade contributiva, enquanto princípio geral de tributação, deve ser compreendida dentro do arcabouço legal existente. Isso contraria apontamentos, como o citado acima, indicando que o autor defenderia uma tributação máxima baseada na capacidade contributiva. Em verdade, ele insiste que tal princípio deve ser balanceado com outros princípios do Direito Tributário e respeitar limites legais concretos.

Martha Leão também identifica que a capacidade contributiva está atrelada à solidariedade, pois direcionaria a distribuição equitativa dos gastos Públicos.²⁰⁹ Na mesma esteira, percebe que pode ser tanto um princípio ordenador quanto um critério do princípio da igualdade²¹⁰, mas para a autora serve sempre como limitadora do poder de tributar. Daí a crítica a autores que a relacionam, de uma maneira diferente, ao princípio da solidariedade, como cita diretamente Marco Aurélio Greco apontando que segundo o autor, “o princípio norteia não apenas a produção, mas também a interpretação e aplicação da lei tributária”.²¹¹

²⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 234.

²⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 216.

²⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 599.

²⁰⁹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 150.

²¹⁰ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 154.

²¹¹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 157

Nos parece evidente que a capacidade contributiva, sendo um princípio constitucional, deve orientar todo o ordenamento jurídico. Ela não serve apenas para limitar a tributação, mas também para guiar a interpretação e assegurar uma aplicação completa e justa dos princípios constitucionais, assim como deve também orientar a criação de normas tributárias, que deverão estar alinhadas ao cumprimento do princípio. Greco, em sua análise, defende que a máxima eficácia deve ser dada à Constituição como um todo, e não a princípios isolados. Assim, não se pode inferir de seu texto que a solidariedade social, atrelada à capacidade contributiva, implicaria uma tributação máxima sobre qualquer forma de riqueza.²¹² Além disso, o texto constitucional apresenta limitações tanto na forma de princípios, que devem ser ponderados com outros, quanto na forma de regras, que devem ser respeitadas e implementadas, aplicando a norma constitucional como preconiza Robert Alexy.²¹³

Convergindo com o pensamento de Greco neste sentido, Ricardo Lodi Ribeiro percebe que a tributação é vista como um fenômeno complexo, interligado por diversos princípios constitucionais que não poderiam ser analisados de forma isolada. O autor atribui grande importância ao princípio da capacidade contributiva, mas não somente como uma limitação ao poder de tributar. Em vez disso, Ribeiro também considera um contexto mais amplo de justiça fiscal e da repartição equitativa dos encargos sociais. Em seu raciocínio, a isonomia e a capacidade contributiva coexistiriam e dialogariam com outros princípios, como a legalidade, em um ambiente de pluralismo político, o que possibilitaria uma visão mais abrangente e equilibrada do sistema tributário.²¹⁴

Também neste sentido, Fabiana Carsoni e Ramon Tomazela Santos, apontam que o princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, e a noção de solidariedade, indicada como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, seriam dois elementos que deveriam ser considerados em conjunto. Ambos seriam orientados pelos valores e princípios de igualdade, justiça e solidariedade. Mas sempre com respeito à legalidade, que é necessária para equilibrar liberdade e igualdade no campo tributário. Assim, a tributação só alcançaria eventos “de capacidade contributiva efetivamente revelada, e

²¹² GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 184-189.

²¹³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 105.

²¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 360-377, 2022, p. 365. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2127>. Acesso em: 26 nov. 2023.

o fato gerador apenas ocorre se a hipótese fática se subsumir ao desenho normativo do tributo”.²¹⁵

A capacidade contributiva é fundamental para a concretização da justiça fiscal, pois promove um tratamento tributário que distingue os iguais dos desiguais, em consonância com o princípio da igualdade, estando diretamente atrelada ao objetivo geral de mitigar desigualdades econômicas e sociais.²¹⁶ Ao ser interpretada em harmonia com outros princípios constitucionais, ela deve evitar criar distorções competitivas ou desigualdades entre contribuintes sujeitos à mesma legislação tributária.²¹⁷ Dessa forma, a capacidade contributiva é um dos vários critérios que são essenciais para assegurar a igualdade, conforme estabelecido pela Constituição.

A solidariedade não reduziria a tributação a uma expressão da capacidade econômica do contribuinte. Mesmo que haja manifestação de riqueza, a capacidade contributiva é apenas um fator, e não o único, a determinar a tributação, cuja incidência somente poderia ser definida pela lei.²¹⁸

Portanto, ao reconhecer a influência da capacidade contributiva na tributação, devemos igualmente considerar que um sistema tributário justo, fundamentado na solidariedade, deve respeitar tanto a capacidade individual quanto os princípios gerais que regulam a arrecadação. Assim, o dever tributário, fundado na solidariedade, implica, pela capacidade contributiva, dois limites essenciais: o primeiro, global, refere-se à totalidade do montante arrecadado, assegurando que a carga tributária geral seja adequada aos objetivos; o segundo, individual, diz respeito à capacidade de cada contribuinte. Em paralelo, há os princípios que limitam o poder de tributar, assim garantindo que cada um contribua de maneira justa.²¹⁹

²¹⁵ FERNANDES, Fabiana Carsoni, SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: a relação entre legalidade, solidariedade, moralidade e capacidade contributiva. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Direitos fundamentais dos contribuintes**: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes. São Paulo: Almedina, 2021.

²¹⁶ BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 229-231. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

²¹⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164, p. 155.

²¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 82.

²¹⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 175-177.

Diante da existência de um dever coletivo de colaborar para o funcionamento do Estado de acordo com a condição de cada um, a capacidade contributiva se aplica a todos os membros desta sociedade, inclusive àqueles que não têm capacidade econômica. Contudo, para estes últimos, o princípio se inverte: a responsabilidade tributária, decorrente da capacidade econômica, torna-se uma limitação ao poder de tributar, de forma que a tributação não pode comprometer o mínimo existencial do cidadão.²²⁰

Pode ser ainda feita outra diferenciação: de acordo com a proximidade dos membros de um todo. Assim, a solidariedade pode ser genérica ou de grupo, de forma que, sendo genérica, a capacidade contributiva é uma forma direta de concretização do princípio. Por sua vez, quando se trata de um grupo homogêneo, o benefício para o grupo deve ser considerado para que se realize o princípio.²²¹

A solidariedade e o direito fundamental à propriedade convergiriam para fundamentar a capacidade contributiva como o critério viável para determinar a carga tributária que deveria incidir sobre os particulares. Essa capacidade seria avaliada por meio de indicadores como renda acumulada ou gasta, estabelecendo uma escala de arrecadação que favorece os menos afortunados e indica uma maior incidência aos mais ricos. Este enfoque atenderia aos princípios de justiça distributiva e estaria em conformidade com o direito fundamental à igualdade. Portanto, a capacidade contributiva e a solidariedade atuariam como dois lados da mesma moeda: enquanto a primeira serviria como um parâmetro para a implementação de uma tributação justa, a segunda estabeleceria essa justiça como um critério fundamental para a divisão do dever de contribuir para as despesas públicas²²².

Nos parece que a solidariedade deve ampliar a compreensão da justiça da tributação. Desse modo, pode modificar a tradição da doutrina tributária que se apoia no binômio igualdade-capacidade contributiva. Visando uma tributação que alcance igualmente os contribuintes de uma mesma categoria econômica, pode ser possível que tal abordagem faça a

²²⁰ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67. p. 60. No mesmo sentido: CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 293. Ainda: BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 371fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007, p. 235. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

²²¹ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67, p. 59-65.

²²² LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva: conteúdo e (in)eficácia**. São Paulo: IBDT, 2023, p. 77-78.

tributação atingir a todos de maneira igual e, igualmente injusta²²³. A solidariedade nos impõe a consideração dos objetivos coletivos que a sociedade como um todo persegue, visando uma justiça tributária mais alinhada com as necessidades e os desafios globais, que não necessariamente deve vir por meio da maior arrecadação.

Parece-nos que a consonância com a solidariedade social amplifica a legitimidade da exação, na medida em que direciona o dever de recolher tributos conforme a capacidade contributiva individual, em direção ao direito coletivo e ao cumprimento de objetivos gerais, devendo ser validada pela ponderação com outros dispositivos constitucionais.

Considerando que a obrigação fiscal se justificaria pela solidariedade social, a capacidade contributiva se torna um meio de realizar essa solidariedade de forma justa e equitativa, permitindo uma tributação progressiva baseada no nível de riqueza do contribuinte²²⁴.

Podendo ser concebida como regra ou princípio²²⁵, a progressividade é uma técnica que, no âmbito fiscal, aumenta as alíquotas de imposto conforme a base de cálculo cresce, alinhando-se ao princípio da capacidade contributiva. No contexto extrafiscal, seu uso se destina a alcançar metas que transcendem a arrecadação de receitas²²⁶, aumentando alíquotas quando se está diante de uma conduta não desejada, e vice-versa.

Esta técnica é reconhecida como um mecanismo essencial na promoção da solidariedade e da redistribuição social no Brasil. Thomas Piketty, em sua obra “O Capital no Século XXI”, destaca seu papel no avanço do Estado social e na mudança da estrutura de desigualdade no século XX em países avançados. Tratando do ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal de 1988 prevê a progressividade para impostos sobre renda e patrimônio, mas o conjunto do texto sugere que deve haver uma progressividade sistêmica. Isso significa que a carga tributária total deve ser progressiva, assegurando que o sistema tributário como um todo esteja alinhado com os objetivos gerais de promoção de uma sociedade justa, livre e solidária. Este raciocínio decorre da compreensão da progressividade não como regra, mas

²²³ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014, p. 202-203. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/43565>. Acesso em: 17 nov. 2023.

²²⁴ CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 61-68.

²²⁵ COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, p. 100-121, 2018, p. 103-104. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36117>. Acesso em: 28 nov. 2023.

²²⁶ COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. **Revista Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC**. v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019, p. 24-25. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/51049>. Acesso em: 20 nov. 2023.

como princípio, ainda que não expressamente apontado pelo texto constitucional, percebe-se que o sistema deve ser progressivo para estar adequado aos valores que a orientam.²²⁷

A tributação progressiva, quando bem calibrada, poderia servir como um mecanismo eficaz para alcançar a justiça fiscal.²²⁸ Assim, através da progressividade em matéria fiscal, o sistema tributário poderia alcançar com mais agressivamente maiores riquezas por meio de um aumento de alíquota que acompanhasse o aumento da base de cálculo, garantindo uma distribuição mais justa do ônus fiscal e promovendo redução das desigualdades econômicas e sociais, como preconiza o artigo 3º da Constituição Federal. Esta progressividade buscaria atingir uma maior arrecadação ao mesmo tempo em que representaria uma menor perda em relação ao mínimo vital dos contribuintes envolvidos.²²⁹ Assim, aqueles com melhores condições financeiras deveriam contribuir mais significativamente para o todo.²³⁰

Por sua vez, também respeitando a capacidade contributiva, a seletividade tributária baseada na essencialidade dos produtos é um critério que busca ajustar a carga tributária conforme a importância de um bem para a subsistência humana. Esse mecanismo estabelece que produtos considerados básicos e necessários para a vida cotidiana devem ser tributados com alíquotas menores. Em contrapartida, à medida que a essencialidade de um produto diminui — isto é, quanto mais supérfluo ou relacionado ao luxo ele for — maiores devem ser as alíquotas aplicadas. Assim, o sistema tributário se torna progressivo, não apenas em termos diretos de capacidade contributiva do contribuinte, mas também na distinção entre o essencial e o supérfluo, promovendo uma tributação que reflita o grau de necessidade dos produtos para a sociedade e por isso reflita também a capacidade econômica de quem consome os itens supérfluos, mas aqui diretamente ligado ao item e não ao sujeito.²³¹

Vale ressaltar que a capacidade contributiva pode se apresentar como métrica para o dever de contribuição individual, mas sempre respeitando os direitos e as garantias dos contribuintes, ou seja, a tributação somente poderá incidir quando a ato praticado pelo

²²⁷ COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, p. 100-121, 2018, p. 103-104 e p. 110-111. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36117>. Acesso em: 28 nov. 2023.

²²⁸ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva: conteúdo e (in)eficácia**. São Paulo: IBDT, 2023, p. 77-78

²²⁹ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010, p. 297-301.

²³⁰ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 184-185.

²³¹ HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**. Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, 2014, p. 90. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/revista-sjrj/artigo/principio-da-capacidade-contributiva-limites-e-criterios-para-o-tributo-ability>. Acesso em: 27 nov. 2023.

contribuinte se configurar em hipótese de incidência de tributo. Somente após este ponto é que a capacidade contributiva apontará qual o montante de contribuição do indivíduo.²³²

Em conclusão, a intersecção entre solidariedade social e capacidade contributiva se apresenta como um pilar para a construção de um sistema tributário justo no Brasil. A solidariedade, como um valor importante para a sociedade, fundamenta a aplicação da capacidade contributiva, estabelecendo uma tributação que varia conforme as possibilidades econômicas de cada indivíduo. Este princípio promove a justiça tributária e confere legitimidade ética à obrigação fiscal, assegurando que a carga tributária respeite as disparidades econômicas e sustente o bem-estar coletivo.

O texto constitucional brasileiro, notadamente a partir da Constituição de 1988, sinaliza uma mudança paradigmática que reforça a capacidade contributiva como diretriz geral da tributação, transcendendo modelos obsoletos baseados exclusivamente no benefício ou no sacrifício individual. A solidariedade, com a capacidade contributiva, orienta a graduação dos tributos e impõe limites ao poder estatal de tributar, garantindo que a tributação não viole direitos fundamentais nem comprometa o mínimo existencial dos cidadãos.

No entanto, a efetiva implementação da capacidade contributiva enfrenta desafios, particularmente na prevalência da tributação indireta, que tende a ser regressiva e a distanciar-se dos ideais de solidariedade social.²³³ O princípio da capacidade contributiva deve ser interpretado de forma adequada, como uma limitação ao poder de tributar, e como um vetor orientador para a legislação tributária, que deve se alinhar com a promoção da justiça fiscal e a repartição equitativa dos encargos sociais.

Assim, ao ponderar a solidariedade e a capacidade contributiva com outros princípios constitucionais, como a legalidade e a isonomia, o sistema tributário nacional deve buscar refletir uma sociedade que, embora livre, não é alheia às responsabilidades coletivas. A tributação progressiva, ao aumentar a alíquota de quem tem maiores condições econômicas e a seletividade, ao distinguir entre o essencial e o supérfluo, exemplificam técnicas que, ao serem aplicadas de maneira adequada, podem promover uma redistribuição social mais eficaz e

²³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562, p. 465.

²³³ Embora a tributação regressiva não implique necessariamente um afastamento dos ideais de solidariedade, ela tende a promover tal distanciamento. É concebível que, com uma arrecadação eficiente e a alocação apropriada de recursos, os objetivos gerais sejam atingidos.

mitigar as desigualdades econômicas, cumprindo assim os objetivos de uma sociedade justa e solidária.

Ao concluirmos este primeiro capítulo, percebemos um panorama abrangente sobre o histórico da solidariedade social e como ela se apresenta na Constituição Federal de 1988, refletindo na sua aplicação no âmbito do Direito Tributário. Identificamos que este princípio se relaciona tanto nas relações interpessoais quanto na estruturação e funcionamento do Estado, sobretudo no que tange à tributação, já que este deve buscar concretizar os objetivos gerais.

A Constituição de 1988 revelou que a solidariedade não representa por si um dever de contribuir. Pelo contrário, emerge como uma responsabilidade recíproca entre o Estado e os cidadãos, em que a tributação se apresenta como meio de alcançar o bem comum, porém sempre respeitando a capacidade contributiva individual e as limitações ao poder de tributar.

A capacidade contributiva, fortalecida pela solidariedade, impõe que o sistema tributário deve promover a justiça fiscal, assegurando que os tributos sejam cobrados de acordo com a situação econômica de cada um. Destaca-se que a tributação não deve ser entendida como um fim em si mesma, mas como um instrumento de realização da justiça social e de cumprimento dos objetivos almejados pela sociedade.

Neste sentido, solidariedade social e capacidade contributiva são princípios importantíssimos ao sistema tributário brasileiro, sendo necessários para a promoção de uma sociedade mais justa. Contudo, para que sejam efetivados, é a legislação tributária que deve ser iluminada por estes valores constitucionais, tanto em sua criação pelo Poder Legislativo, quanto quando interpretada.

Ao avançarmos para o próximo capítulo, faremos uma análise dos reflexos da solidariedade social na interpretação da legalidade tributária. Buscaremos compreender como este princípio pode influenciar a aplicação das normas fiscais, orientando a atuação do Estado e dos contribuintes em uma perspectiva que concilie a necessidade de arrecadação com o respeito aos direitos fundamentais.

Após, serão objeto de análise os reflexos no planejamento tributário, identificando pontos específicos que podem gerar problemas e segregando quais planejamentos são lícitos e ilícitos

2 AS PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Agora, com base nos fundamentos históricos e filosóficos, tendo encontrado a solidariedade social na Constituição de 1988 e compreendido seus reflexos na capacidade contributiva, passaremos a tratar de suas principais consequências práticas: como sua influência na interpretação da legalidade e o modo como pode alterar estratégias de planejamento tributário.

Primeiramente, examinaremos a relação entre solidariedade social e legalidade no Direito Tributário. Nosso objetivo neste ponto é compreender como o princípio da solidariedade influencia a aplicação e a interpretação das normas tributárias, respeitando os limites da legalidade e o dever individual de contribuir para o todo. Investigaremos como este princípio pode orientar uma aplicação da legalidade tributária, promovendo maior justiça fiscal e garantindo a proteção por completo da vontade da sociedade materializada na Constituição de 1988.

A análise se concentrará em identificar situações em que a solidariedade social e a legalidade se entrelaçam, influenciando decisões e interpretações. A ênfase será na contribuição da solidariedade para uma adequada compreensão da legalidade tributária, equilibrando a obrigação fiscal com a responsabilidade coletiva. Será explorado o modo como este equilíbrio pode ser alcançado sem comprometer os princípios e garantias legais fundamentais.

Após, serão tratados os reflexos da solidariedade social no âmbito do planejamento tributário. Neste segmento, analisaremos como este princípio fundamental no contexto social e jurídico, influencia as estratégias e abordagens adotadas pelos contribuintes no planejamento tributário. A intenção é compreender a interação entre a solidariedade e a interpretação de estratégias de planejamento adotadas pelos contribuintes, e como isso afeta a legalidade e a oponibilidade dos planejamentos adotados.

Serão abordados tópicos como a legalidade dos planejamentos tributários e a distinção entre práticas legítimas e ilegítimas, caracterizando elisão e evasão fiscal. Serão também exploradas as formas como a solidariedade social pode influenciar a interpretação dos negócios jurídicos em termos tributários, particularmente no que se refere a simulações, dissimulações e vícios do negócio jurídico, e como isso se relaciona com a busca por economia e segurança jurídica.

2.1 SOLIDARIEDADE E PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE

No texto da Constituição Federal de 1988, identifica-se uma vasta gama de garantias destinadas a proteger o contribuinte contra atuações arbitrárias do Estado, garantindo transparência e segurança em suas ações. Essas proteções começam com a própria divisão de competências tributárias entre os entes federativos, estabelecendo limites claros para a construção das normas tributárias. Ao designar competências específicas a determinados entes, a Constituição, por consequência, restringe a atuação dos demais neste âmbito, criando um equilíbrio de poderes e responsabilidades tributárias.²³⁴

Outro exemplo de limitação são as normas de imunidade, tratando-se de normas que, privilegiando valores importantes para a sociedade, “proíbem tributar, ou seja, que vedam o exercício da competência tributária sobre determinados fatos, pessoas ou situações”²³⁵.

Além das imunidades constitucionais, que afastam a competência, também podem ser considerados limitações ao poder de tributar do Estado os princípios específicos do Direito Tributário, como legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, indicando o modo como esta competência deve ser exercida.²³⁶

Com isso, percebe-se uma forte preocupação em garantir que a tributação ocorra com a autorização da sociedade e de forma a evitar surpresas, consolidando os princípios da segurança jurídica e da liberdade. Isso reflete, igualmente, o ideal de solidariedade, sendo a sociedade corresponsável pelo cumprimento de seus objetivos coletivos.

2.1.1 Legalidade em Direito Tributário

A legalidade, que pode ter seus traços identificados há mais de mil anos²³⁷, e é agora objeto imediato de nossa atenção. Por este princípio, a sociedade, por meio de seus representantes eleitos, determina qual será a sua tributação, representando o sacrifício individual para o bem comum e caracterizando a ideia de autotributação.²³⁸

²³⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

²³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 442.

²³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

²³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 311-312.

²³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 318.

A legalidade pode se apresentar de distintas maneiras em diferentes ordenamentos jurídicos. Em nosso sistema constitucional, o referido princípio já se fazia presente desde o início da república, na Constituição de 1891.²³⁹

A legalidade pode ser ainda encontrada tanto genericamente no artigo 5º, com o texto de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”²⁴⁰, quanto especificamente ao tratar do direito tributário no artigo 150, inciso I, onde é indicado: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.²⁴¹

Ainda que possa parecer redundante, a diferente escrita nos distintos enunciados citados acima é fundamental e representa uma diferença significativa. Ao estabelecer que a sociedade não será obrigada a fazer ou deixar de fazer algo senão *em virtude de lei*, a Constituição também aborda o que a lei pode autorizar o poder executivo a fazer. Sendo mais específica no artigo 150, inciso I, ao declarar que não se pode cobrar tributo *sem lei que o estabeleça*, não resta espaço para delegação. É a própria lei que deve prever todos os aspectos importantes da tributação.²⁴²

Este também é o entendimento de Paulo Rosenblatt, quando aponta que cumpre ao poder executivo somente a função de estabelecer regras para proporcionar o simples cumprimento da lei, não podendo lhe completar os sentidos e termos. Assim, não resta ao Poder Executivo qualquer elemento de decisão que já não esteja contido no texto da lei.²⁴³

Assim, a legislação tributária é bastante restritiva, exigindo o que é denominado de "reserva absoluta de lei". Isso implica que a lei deve especificar "todos os elementos essenciais

²³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, p. 18-19.

²⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

²⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

²⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 321.

²⁴³ ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar no direito tributário brasileiro**: estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial. 224fls. 2005. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2005, p. 85-85. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4273>. Acesso em: 27 nov. 2023. No mesmo sentido: CUNHA, Carlos Renato. A moratória tributária e a peste: uma reflexão sobre a legalidade e as prorrogações de vencimento de tributos em tempos de pandemia. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. Porto Alegre, n. 49, 2022, p. 50. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/112325>. Acesso em: 24 fev. 2024.

para a decisão do caso concreto", eliminando, na medida do possível, o subjetivismo em sua aplicação.²⁴⁴

A Constituição ainda faculta ao Poder Executivo, conforme o artigo 153, § 1º, que, desde que atendidas as condições e limites que sejam estabelecidos por lei, possa alterar as alíquotas do Imposto de Importação, IOF e IPI. Posteriormente também surge a possibilidade de atuação direta na CIDE-combustíveis e ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, conforme artigo 177, § 4º, I e 155, § 4º, I.

A legalidade, no sistema jurídico brasileiro, manifesta-se de duas formas concomitantes: como regra e como princípio. Enquanto regra, estabelece que o Estado não pode exigir um tributo sem uma lei que especifique as condições para sua incidência. Já como princípio, impõe ao legislador a responsabilidade de detalhar, com a maior precisão possível, as circunstâncias que justificam a cobrança de tributos.²⁴⁵ Isso exige que, ao definir os aspectos da regra matriz de incidência tributária, sejam utilizados termos claramente determinados, sob risco de inconstitucionalidade por violação da legalidade material no âmbito tributário.²⁴⁶

Portanto, a norma se torna mais abrangente e eficaz: enquanto regra, é decisiva; e como princípio, é contributiva. Esse duplo papel fortalece a segurança do sistema jurídico e garante maior previsibilidade ao contribuinte.²⁴⁷

Há quem discorde do raciocínio exposto acima, como Marco Aurélio Greco, ao compreender que, assim como a anterioridade, a irretroatividade e a vedação ao confisco, a legalidade seria apontada pela Constituição Federal como uma limitação ao poder de tributar, mas não como um princípio. O raciocínio do autor se dá pelo fato de que as figuras apresentam um conteúdo negativo, em contraste com os princípios, que deveriam ter um conteúdo positivo, indicando caminhos a serem seguidos.²⁴⁸

Não há como concordar com o raciocínio do autor, pois a indicação de qual caminho não seguir já é também um direcionamento, ainda que negativo. Podem-se detalhar os caminhos a serem seguidos, apontando também aqueles que são proibidos.

²⁴⁴ ROCHA, Sérgio André. **Direito Financeiro e Tributário**: na Obra de Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Arraes Editores, 2020, p. 89

²⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021, p. 23-24.

²⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Legalidade Tributária Material**: conteúdo, critérios e medida do dever de Determinação. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 91.

²⁴⁷ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88, p. 70-71.

²⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 230.

Nas palavras de Roque Antônio Carraza, um princípio é “uma regra jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo um âmbito de validade mais amplo, orienta a atuação de outras regras”.²⁴⁹ A distinção entre regras e princípios também pode ser percebida no grau de generalidade: os princípios apresentam um grau maior de generalidade, enquanto as regras têm um grau menor.²⁵⁰ Portanto, as limitações ao poder de tributar podem ser consideradas verdadeiros princípios, pois orientam a atuação de outras regras e apresentam um elevado grau de generalidade.

Em sua forma de regra, a legalidade não comporta sequer ponderação, tem um grau de generalidade reduzido e deve ser simplesmente seguida. Isso demonstra a forte vontade da sociedade em proteger o contribuinte, significando também um objetivo do Estado: garantir que apenas aquilo previsto em lei constitua hipótese de incidência tributária.

Ponto importante e que se relaciona diretamente com a legalidade na sua forma de princípio é a questão da determinação dos termos utilizados pelo legislador, podendo também ser tratada como um princípio específico de segurança jurídica: a tipicidade²⁵¹, que no Brasil nasceu e se desenvolveu durante o regime militar.²⁵²

2.1.2 Tipicidade

Inicialmente, tipo refere-se ao que é típico, buscando descrever os dados de um objeto de acordo com critérios de semelhança, abstraindo-os da realidade. Caracteriza-se por ser mais aberto, podendo ser descrito, mas não precisamente definido e devendo ser caracterizado também pelos valores vigentes.²⁵³ Por sua vez, a tipicidade é a sua qualidade. Ou seja, “há tipicidade quando o tipo apresenta realmente as características necessárias à sua configuração lógica”.²⁵⁴

²⁴⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 53.

²⁵⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 87.

²⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 480.

²⁵² ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 399-430, 2022, p. 428. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2137>. Acesso em: 27 nov. 2023.

²⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 480.

²⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 480.

Outro termo importante a ser caracterizado é a tipificação, que se refere à atividade legislativa, consistindo em utilizar enunciados para caracterizar as hipóteses das normas, ou seja, para definir os tipos.²⁵⁵ A análise das hipóteses normativas constituem-se em tipos ou conceitos foge do escopo da presente pesquisa, mas deve aqui ser frisado que, em respeito ao princípio da legalidade, estes devem ser apresentados com o maior nível de determinação possível.

Seria desejável que o legislador conseguisse antecipar e abranger todas as situações da vida que pudessem ensejar a incidência de tributação. Contudo, mesmo com o máximo esforço, sempre haverá algum grau de indeterminação em certos casos. Além disso, é irrealista esperar que cada nova situação do cotidiano requeira uma nova manifestação legislativa²⁵⁶, o que inviabilizaria o funcionamento da sociedade.

Como discutido anteriormente, é responsabilidade do legislativo determinar as possíveis hipóteses de incidência tributária. Para evitar inconstitucionalidade formal, estas hipóteses devem ser definidas com a maior precisão possível, embora não seja necessário que sejam perfeitamente descritas em toda a sua extensão, apontando tanto atuais quanto futuras características. Além disso, o ordenamento jurídico, pautado por princípios e valores como a solidariedade social, influencia na interpretação dos tipos previstos. Isso pode levar a uma ampliação do significado destes, baseando-se em critérios que talvez não existissem no momento em que o legislador definiu o fato.

Agora que tipificamos as principais características dos tipos, vamos também elencar e caracterizar os conceitos, já que há quem entenda que ambos podem ser utilizados pelo legislador ao prever hipóteses de incidência de normas.

Os conceitos representam uma soma de elementos distintivos.²⁵⁷ O conceito classificatório é caracterizado por expressar propriedades que são necessárias e suficientes para sua aplicação. Uma propriedade pode ser considerada necessária quando, sem sua presença, o conceito não se aplica. É suficiente quando, com sua presença, o conceito se aplica automaticamente. A verificação da presença dessas propriedades em um conceito classificatório

²⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 492.

²⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 331.

²⁵⁷ ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipicidade e Simplicidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 502-521, 2022, p. 504. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2172>. Acesso em: 19 jan. 2024.

é feita por meio de um raciocínio disjuntivo e excludente, baseado em uma resposta que deverá ser sim ou não. Ou seja, um objeto ou se enquadra ou não se enquadra no conceito.²⁵⁸

Como vimos, entendo tanto que a norma de incidência tributária pode ser composta por tipos ou por conceitos, que figuram seu antecedente, formando a hipótese de incidência tributária. Cabe ao intérprete, diante das evidências concretas, determinar se existe uma adequação ao tipo previsto ou uma subsunção ao conceito estabelecido. É importante destacar que os fatos não são passíveis de interpretação; eles simplesmente ocorrem, e deve-se verificar se configuram uma hipótese de incidência tributária. Contudo, é possível a interpretação da hipótese prevista na lei, permitindo a caracterização de um tipo específico com base em suas características principais.²⁵⁹

A principal questão, e objeto da presente pesquisa, não é se devem ser tipos ou conceitos previstos na hipótese tributária, mas sim qual o nível de determinação que estes tipos e conceitos deverão ser capazes de exprimir. O nível aceito deverá ser observado com base na ponderação de valores constitucionais, verificando se haveria algum outro modo mais preciso de descrição sem que sejam prejudicados os objetivos que a lei busca atingir.²⁶⁰ Especialmente pois o significado das palavras é alterado ao longo do tempo, evoluindo²⁶¹ e possivelmente alcançando novas possibilidades e fatos que talvez nem existissem no momento da sua utilização inicial pelo legislador. Não seria cabível exigir que o legislador descrevesse todas as espécies de mercadoria para que fosse possível que sobre as suas vendas ocorresse a incidência tributária.

Mesmo que se considere tratar de conceitos, um conceito absolutamente fechado é muito difícil de ser encontrado. Todavia, deve-se tomar cuidado para que não sejam excessivamente abertos, ainda que, diante da sociedade de riscos em que vivemos, as alterações sejam constantes. Neste cenário, não se pode permitir que a indeterminação aumente ainda mais o grau de incerteza existente.²⁶²

²⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Indeterminação no Direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 82-84.

²⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 504-507.

²⁶⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 336-337.

²⁶¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 183-199, 2022, p. 191. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2148>. Acesso em: 27 nov. 2023.

²⁶² ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010, p. 555-556. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1657>. Acesso em: 27 nov. 2023.

Portanto, a textura aberta da legislação pode ser considerada um atributo positivo. Isso ocorre porque não apenas as palavras, mas também as variadas situações da vida podem assumir infinitas formas.²⁶³ Tal abertura permite que a legislação alcance seus objetivos sem a necessidade de constantes alterações, o que inviabilizaria o legislativo.

Ocorre que a legislação deverá indicar estas hipóteses por meio de linguagem, o que nem sempre é precisamente exato. Afinal, “A linguagem não é um *meio de transporte* da ideia, mas é um instrumento *fecundador* pelo qual o cérebro portador de uma ideia faz com que, no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma ideia análoga”, o que faz com que a linguagem seja instrumento insuficiente para transmitir a totalidade da ideia original.²⁶⁴ Isso não significa, no entanto, que o intérprete tenha liberdade para atribuir seu próprio significado às palavras. Ao contrário, o significado deve ser derivado do contexto e fundamentado com base em critérios tanto textuais quanto extratextuais.²⁶⁵

Desta maneira, considerando que a sociedade optou na constituição por privilegiar o desenvolvimento seguro da atividade econômica, prevendo com bastante intensidade a legalidade, aquele que buscar desenvolver sua atividade privada saberá que será tributado somente quando seus atos se enquadrarem em enunciados inseridos no ordenamento jurídico por meio de lei ou diploma com mesmo *status*, que serão as hipóteses de tributação possível.²⁶⁶

Todavia, a interpretação e a aplicação dos princípios tributários não é um processo isolado. É influenciada por um conjunto de outros princípios constitucionais, figurando entre eles também a solidariedade social. Portanto, devem ser as normas constitucionais aplicadas de maneira integral, refletindo as diretrizes estabelecidas pela sociedade na Constituição Federal de 1988.

2.1.3 A influência da solidariedade social

Trataremos, agora, de como a solidariedade social, em sua interação com a legalidade e a tipicidade, contribui para um sistema tributário mais justo e que respeite a vontade social.

²⁶³ ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipicidade e Simplicidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 502-521, 2022, p. 508. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2172>. Acesso em: 19 jan. 2024.

²⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 125.

²⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 183-199, 2022, p. 197-198. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2148>. Acesso em: 27 nov. 2023.

²⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 127.

Investigaremos como essa interação impacta a criação, a interpretação e a aplicação de normas tributárias, com o objetivo de promover uma distribuição de encargos fiscais que seja pautado pela legalidade e alinhado aos objetivos da nossa sociedade livre, justa e solidária.

Neste sentido, a legalidade e a segurança jurídica coexistem como pilares fundamentais que norteiam a aplicação dos princípios da solidariedade social e da capacidade contributiva na tributação. A legalidade se apresenta como um requisito formal, tornando-se uma garantia essencial que valida a tributação sob o prisma da solidariedade e da capacidade econômica. A segurança jurídica, por sua vez, atua como um mecanismo de equilíbrio, assegurando que os contribuintes possam ter previsibilidade e confiança no sistema. Assim, mesmo diante da necessidade de se alcançarem objetivos sociais por meio da tributação, qualquer interpretação ou ação deve estar em conformidade com a legalidade e não pode sacrificar a segurança jurídica em nome da solidariedade ou da capacidade contributiva.²⁶⁷

Embora conceitos como solidariedade social e capacidade contributiva sejam frequentemente evocados para justificar a tributação, eles não substituem a necessidade de uma base legal. Assim, o princípio da legalidade deve permanecer como um dos alicerces jurídicos que legitimam a imposição de qualquer tributo, reforçando que a ausência de lei específica torna insustentável a obrigatoriedade de qualquer pagamento.²⁶⁸

A questão da tributação deve ser rigorosamente guiada pelo princípio da legalidade. Quanto à solidariedade social e à capacidade contributiva, cabe ao legislador democraticamente eleito a tarefa de definir os critérios de incidência tributária que sejam representativos de capacidade econômica. A legalidade age como um filtro que assegura que apenas as fontes de riqueza devidamente previstas em lei possam ser objeto de tributação, mantendo o equilíbrio com outros princípios constitucionais.²⁶⁹

Para Marco Aurélio Greco, o Direito Tributário no Brasil passou por uma transformação significativa desde a primeira metade do século XX até a promulgação da Constituição de 1988. Antes, o foco era na proteção do patrimônio individual e a legalidade

²⁶⁷ LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva**: conteúdo e (in)eficácia. São Paulo: IBDT, 2023, p. 201-202.

²⁶⁸ FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 476-499, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1478>. Acesso em: 18 nov. 2023.

²⁶⁹ JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da Planning Theory of Law de SJ Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35, p. 13-30, 2016, p. 25. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/211>. Acesso em: 15 dez. 2023.

atuava principalmente como um freio ao poder estatal de tributar, sendo vista como uma proteção frente à vontade arrecadatória do Fisco.²⁷⁰

No entanto, segundo o autor, com a Constituição de 1988, houve uma mudança de paradigma. A nova Carta trouxe a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como um objetivo e fez da solidariedade um fundamento da tributação. A legalidade, então, deixou de ser uma barreira unilateral ao poder de tributar para se tornar um conceito a ser ponderado junto a outros princípios, como a capacidade contributiva.²⁷¹

A solidariedade gera uma mudança de paradigma na interpretação da legalidade, pois esta não pode ser somente formalista, como se apresenta na maioria da doutrina tributária, mas deve acompanhar a fluidez de um mundo globalizado e que se altera a todo momento, assegurando a concretude de princípios da eficiência, solidariedade e moralidade, o que se consegue não somente pelo Poder Legislativo, mas com a adequada interpretação das normas e efetiva execução da tributação incidente²⁷², sempre respeitando a vontade da sociedade demonstrada na Constituição Federal e por meio dos legisladores que por ela foram eleitos.

Diante da mudança de paradigma proporcionada pela solidariedade social, percebe-se que ela se torna um mecanismo de controle e equilíbrio no exercício da tributação. Ela atribui ao cidadão uma maior consciência de seus direitos, o que lhe permite identificar e contestar quaisquer desmandos ou arbitrariedades nas cobranças. Este entendimento reforça a íntima relação entre o dever tributário e o conjunto de princípios e direitos que definem o constitucionalismo moderno, sendo estes os limites do poder de tributar, podendo ser encontrados na Constituição Federal que estrutura o modelo de Estado Democrático de Direito e prevê os “direitos da cidadania fiscal”, constituído pelos princípios e limitações ao poder de tributar.²⁷³ Portanto, a solidariedade, ao ser compreendida dessa maneira, reforça a interpretação da legalidade, agindo como um contraponto aos possíveis abusos estatais, ao mesmo tempo em que legitima a obrigação de contribuir para o bem comum.²⁷⁴ E isso é feito

²⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 9-18, jan./jun. 2011, p. 14. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2023.

²⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 9-18, jan./jun. 2011, p. 15. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2023.

²⁷² GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus. (Org.). **Tributação e justiça fiscal**. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

²⁷³ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 157.

²⁷⁴ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021, p. 23.

de acordo com sua própria vontade, respeitando a autotributação estabelecida pelos seus representantes.

Como visto até aqui, a solidariedade social no âmbito do Direito Tributário não pode justificar um aumento indiscriminado da tributação. Pelo contrário, ela atua como um elemento integrador, inserindo o cidadão no esforço coletivo para alcançar os objetivos almejados pela sociedade. Esta abordagem reforça a noção de que cada indivíduo, ao contribuir conforme sua capacidade econômica, participa ativamente na construção e na manutenção do bem-estar coletivo. No entanto, este compromisso com a solidariedade social e a capacidade contributiva não deve ser obrigatório sem que se respeite o princípio da legalidade. Pelo contrário, a legalidade é fundamental e inerente ao modelo adotado pelo poder constituinte, que reflete as vontades sociais.

Cabe, portanto, ao Poder Legislativo democraticamente eleito, a tarefa de encontrar formas de cumprir os objetivos sociais respeitando as capacidades contributivas individuais. Este equilíbrio, como vimos, pode ser alcançado tanto por meio da arrecadação direta quanto pela limitação da interferência do Estado na atividade privada. Assim, permite-se que a esfera privada prospere e, por si, contribua para os objetivos sociais. Esta abordagem permite, por seu turno, que o cidadão se veja como parte de um todo, cumprindo seu papel não apenas por obrigação, mas como participante ativo na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

2.1.4 O aparente debate doutrinário

Percebe-se uma discussão na doutrina quanto a este ponto. Abordaremos agora visões que, apesar de aparentarem divergência, podem ser alinhadas dentro do respeito aos princípios constitucionais da legalidade e da solidariedade social.

Martha Leão afirma que o Direito Tributário está estreitamente relacionado aos direitos fundamentais, especialmente à liberdade e ao direito de propriedade dos contribuintes. Portanto, o Direito Tributário é marcado por uma forte presença dos princípios de legalidade e segurança jurídica, o que, segundo a autora, não daria espaço para uma interpretação favorável à solidariedade social quando diante de um conflito com estes.²⁷⁵ Neste sentido, compreende

²⁷⁵ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 46-47.

que alguns dos direitos fundamentais, como a legalidade e a irretroatividade, podem e devem se apresentar como regra e não como princípio.²⁷⁶

Justificando sua afirmação e criticando doutrina contrária, ela cita Marciano Seabra de Godoi e João Victor Araújo Dande, argumentando que, de acordo com os autores, as receitas tributárias são fundamentais para o custeio dos direitos sociais, portanto, seriam parte intrínseca dos direitos de propriedade e liberdade. A autora, entretanto, considera esses argumentos "não convincentes", descrevendo-os como vinculados a finalidades sociais, mas "incapazes de corroborar ou infirmar a tese de que o tributo restringe direitos fundamentais".

Justificando sua crítica, ela afirma que a justificativa da restrição da liberdade e a propriedade, baseada na solidariedade social "nada diz com relação à tese em debate".²⁷⁷

Tem razão o raciocínio da autora. Contudo, uma leitura cuidadosa do texto citado revela que a solidariedade social não é mencionada como justificativa para a tributação. O foco do texto é, na verdade, refutar visões libertárias que encaram o tributo como uma restrição inerentemente negativa aos direitos fundamentais, argumentando que os tributos são uma parte integrante dos direitos de propriedade e liberdade em um Estado fiscal²⁷⁸, como a própria autora havia inicialmente apontado, mas não se relaciona diretamente ao tema da solidariedade social.

Prosseguindo, a autora salienta que o modelo de tributação proposto por parte da doutrina, que liga a exação à noção de solidariedade, tem o potencial de restringir e influenciar a liberdade individual.²⁷⁹ Abordando ainda o conceito de liberdade, a autora identifica que houve uma transformação significativa no século XXI que afetou a percepção da solidariedade, particularmente no campo tributário. Segundo ela, o Estado já não é mais visto como o instrumento primordial para o exercício da liberdade coletiva, papel que agora é atribuído à sociedade em si e se reflete em uma maior liberdade empresarial.²⁸⁰

Após um estudo detalhado e profundo sobre a legalidade, entendida tanto como princípio quanto como regra conforme estabelecido na Constituição, a autora conclui que apenas a lei detém o poder de instituir ou aumentar tributos, reforçando a força da legalidade

²⁷⁶ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 207.

²⁷⁷ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 47.

²⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 305-324, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152>. Acesso em: 14 dez. 2023.

²⁷⁹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 87.

²⁸⁰ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 87-97.

em nosso ordenamento jurídico. Nesse contexto, ela argumenta que nem a solidariedade social nem a capacidade contributiva seriam capazes de desempenhar essa função.²⁸¹ Ocorre que em nenhum momento, ao longo desta pesquisa, encontramos autores que defendam a instituição ou majoração de tributos diretamente pautada pela solidariedade social ou pela capacidade contributiva sem que se respeite a legalidade tributária.

A autora ainda alerta que, frequentemente, a interpretação em prol da solidariedade ocorre de forma velada, aproveitando-se de uma margem de interpretação mais ampla. Segundo ela, tal prática não deveria ser permitida, em especial no âmbito do Direito Tributário, que exige um rigor formal e limitações interpretativas maiores.²⁸²

Citando especificamente um texto de Marco Aurélio Greco, a autora indica que parte da doutrina entende que a solidariedade teria “uma função eficaz bastante peculiar no Sistema Tributário Nacional: a função de um corretivo capaz de alcançar outras manifestações de capacidade econômica, além daquelas expressamente previstas pela legislação. Ela serviria de fundamento (direito ou indireto) para a própria incidência, a partir da busca pela sua “máxima eficácia possível”.²⁸³ A partir disso, a autora infere:

Para o autor a ideia de solidariedade social deveria direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o melhor sentido possível que pudesse ser extraído de cada dispositivo, especialmente dos princípios gerais de Direito Tributário, conforme a sua própria classificação. No contexto de sua doutrina, os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva não poderiam ser considerados como simples normas de bloqueio, mas, sim, como “previsão(ões) que aponta(m) uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação”.²⁸⁴

Prosseguindo, a autora cita também José Casalta Nabais. Assim, identificaria a autora que:

não se poderia encarar os impostos como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável à vida em sociedade. Tratar-se ia de verdadeiro “dever fundamental”, que excluiria, consequentemente, “qualquer pretenso” direito fundamental de não

²⁸¹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 84.

²⁸² LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 117-126.

²⁸³ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 146.

²⁸⁴ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 146.

pagar impostos”, diante do dever de todos contribuírem na medida de sua capacidade contributiva para as despesas a realizar com as tarefas do estado.²⁸⁵

Além dos pontos citados, especificamente tratando do texto de Marco Aurélio Greco, também decorre a autora que:

Aceitar esta doutrina acerca da aplicação da solidariedade e da capacidade contributiva sempre em busca do grau “ótimo” da tributação tem como consequência direta o fato de que a interpretação deverá sempre se pautar pela máxima carga tributária, em nome da maior arrecadação. Mais que isso, essa busca incessante pelo melhor resultado no caso concreto desconsidera o caráter inerente da generalidade como função da própria legalidade.²⁸⁶

Ocorre que dos raciocínios citados acima, a autora depreende que:

O problema é que esta corrente doutrinária tem como premissa a ideia de que solidariedade no Direito Tributário estaria necessariamente atrelada à noção de maior arrecadação possível.²⁸⁷

É importante destacar que, em uma análise criteriosa do texto de Marco Aurélio Greco, fica claro que o autor, ao falar em “máxima eficácia”, está se referindo à totalidade da Constituição e a todas as suas normas, incluindo as normas programáticas. Ele valoriza tanto a solidariedade social quanto outros princípios, como a liberdade e a legalidade, no processo de interpretação constitucional. Isso fica evidente quando Greco conclui:

Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, focando apenas na solidariedade social, pois estaríamos cometendo o mesmo erro daqueles que leem a Constituição pensando exclusivamente na liberdade individual. Precisamos considerar o conjunto, pois é pela conjugação dos valores que protegem a liberdade e que modificam a solidariedade que iremos construir uma tributação verdadeiramente justa.²⁸⁸

A proposição de Greco nos parece bem fundamentada. Ele não sugere que a solidariedade social seja utilizada como a justificativa para uma a maior tributação possível, como aponta Leão. Em vez disso, ele destaca a importância de uma interpretação da

²⁸⁵ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 147.

²⁸⁶ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 180.

²⁸⁷ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 147.

²⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189, p. 184-189.

Constituição por completo, na qual tanto princípios de solidariedade quanto de liberdade deverão são considerados. O autor enfatiza que a eficácia máxima deve ser atribuída à Constituição como um todo, em vez de a princípios isolados.

Dando seguimento ao raciocínio, analisando o livro publicado por Nabais em Portugal, algumas considerações devem ser pontuadas. Ele é um autor português e trata diretamente também da constituição portuguesa. Ele, de fato, identifica na Constituição portuguesa um dever fundamental de pagar impostos²⁸⁹, o que não significa que isto poderia gerar uma interpretação com base na solidariedade social que justificasse sempre a maior incidência tributária possível, nem mesmo diante das normas da Constituição portuguesa, ainda menos poderia chegar a esta conclusão diante de uma análise das normas constitucionais brasileiras, que são mais restritivas. O que se percebe é que o autor também aponta limitações ao poder de tributar, como a legalidade, que é ainda ligeiramente diferente no sistema constitucional português, pois:

a legalidade fiscal, independentemente da sua específica consagração constitucional ou da diversidade de formulações constitucionais de que é objeto, se traduz na exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais por lei (parlamentar), concretizando-se assim numa reserva material de lei formal que se analisa em dois aspectos ou (sub) princípios: 1) o princípio da reserva de lei formal (Gesetzsvorbehalt) que implica a intervenção do parlamento, ainda que este se limite a autorizar o governo a disciplinar determinada matéria fiscal nos termos do instituto das autorizações legislativas; 2) o princípio da reserva material ou contetudística de lei (Tatbestandstandmässigkeit), que impõe que esta contenha a disciplina completa da matéria reservada de modo a dela derivarem os critérios de decisão das situações concretas, ou seja, que dela decorra se há lugar a tributação, ou não e, em caso afirmativo, o quantum desta tributação.²⁹⁰

Conclui-se que nem mesmo na obra de Nabais, que, como citado, estuda e trata da Constituição portuguesa, pode-se extrair um poder de tributar baseado na solidariedade social sem respeitar os limites constitucionais, no caso, os limites impostos pela própria Constituição portuguesa.

Faz sentido o raciocínio da autora de que a solidariedade social torna a sociedade mais engajada com o cumprimento de seus próprios objetivos, o que pode sim refletir em maior liberdade. Mas daí entende-se se tratar de um enorme salto a compreensão de que das ideias dos autores citados se extrai que a solidariedade estaria necessariamente atrelada à noção de maior arrecadação possível, como conclui a autora.

²⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

²⁹⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 345.

Ainda ligado ao tema da legalidade, Leão cita a obra de Marco Aurélio Greco como um defensor da analogia em Direito Tributário. Isto significaria uma quebra na legalidade, já que a analogia seria a qualificação de um fato em uma norma que não o engloba, por ser este fato similar ao fato que seria sim abarcado pela previsão normativa, assim preenchendo uma lacuna. Para a analogia, é crucial que, antes de mais nada, inexistia dispositivo legal prevendo a hipótese do caso concreto.²⁹¹

Diante de uma leitura da obra citada pela autora, identifica-se uma situação um pouco diferente, Greco não defende explicitamente a analogia e nem mesmo uma interpretação econômica, defendendo, sim, o que chama de consideração econômica. Diferentemente do que seria necessário para uma analogia, no conceito do autor:

parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. [...] A natureza do que foi feito não é dada pela sua vontade isolada em abstrato que se manifesta através da conduta realizada. [...] Todas estas questões estão relacionadas com o tema da tipicidade. Na tipicidade e na proibição de analogia, a análise deve necessariamente estas questões, pois num exame apressado pode parecer que está havendo aplicação analógica da lei, quando não há. Com efeito, isto é fazer pura subsunção do fato à previsão típica.²⁹²

Deste modo, é possível compreender que o foco do autor no trecho citado não está na aplicação analógica da norma a um fato semelhante ao que a norma prevê. Na verdade, ele está examinando o fato em si, que, embora possa parecer algo diferente à primeira vista, é de fato o cenário que a norma já abrange. Complementa ainda o autor no sentido de afirmar que, nestes casos, o Fisco teria um duplo ônus da prova, precisaria provar que o negócio jurídico feito não é o que diz ser e ainda provar que é o que se amolda à norma apontada.²⁹³

2.1.5 Analogia no Direito Tributário

Para possibilitar a compreensão completa do pensamento supra exposto, é importante que seja compreendida a analogia com uma maior profundidade. Primeiramente, é um recurso bastante utilizado tanto para que se possa fazer uma explicação, utilizando-se de um exemplo

²⁹¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 72.

²⁹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 178-179.

²⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 180.

sem função prescritiva, quanto com função argumentativa, indicando que o caso é semelhante a outro e, portanto, deve ter a mesma conclusão, aí sim trazendo uma finalidade prescritiva. Todavia, deve se atentar ao utilizar de raciocínio analógico no direito, pois o ordenamento jurídico prevê limites para seu uso, determinando casos em que não pode, pode ou deve ser utilizada, buscando a um fato não tratado por uma norma, tratamento idêntico a outro que é previsto.²⁹⁴

O argumento analógico no Direito, fundamentado no princípio da igualdade, tem como objetivo essencial proporcionar um tratamento equitativo a situações que são semelhantes em sua natureza²⁹⁵. Assim, a analogia procura garantir a justiça e a igualdade no tratamento de diversos fatos, assegurando que aqueles que são essencialmente iguais recebam a mesma abordagem legal, enquanto os que se distinguem merecem um tratamento conforme suas particularidades.

Nem todo fato deve ser captado por alguma norma jurídica, daí que nem todo fato é jurídico.²⁹⁶ Ainda, em especial no direito tributário, a não existência de previsão legal como hipótese de incidência tributária faz com que o fato não seja hipótese de tributação, não cabendo daí qualquer tipo de interpretação analógica ou de compreensão econômica do fato para acobertá-lo por uma norma de incidência que preveja um fato distinto.

Faz-se necessária aqui uma diferenciação doutrinária. Alfredo Augusto Becker distingue entre analogia por compreensão e analogia por extensão. A primeira amplia a compreensão de um termo já existente na lei, buscando identificar seu significado atual. Já a segunda, considerada ilegal, aplica a norma a uma hipótese não prevista expressamente por ela, criando efetivamente uma nova norma. Isso é ilegal, pois extrapola a competência do intérprete, que não tem competência para inserir normas no ordenamento jurídico.²⁹⁷

Considere o seguinte exemplo para ilustrar o uso da analogia no Direito: uma norma proíbe explicitamente a entrada de pessoas mascaradas ou com capacetes em um banco, visando facilitar a identificação dos indivíduos. Esta é a situação F1 prevista pela norma. No entanto,

²⁹⁴ DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019, p. 211. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

²⁹⁵ DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019, p. 221. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

²⁹⁶ DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019, p. 215. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

²⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 140-142.

surge uma hipotética situação F2, na qual uma pessoa tenta entrar no banco com o rosto coberto por um creme, o que não é explicitamente mencionado na norma. Pela analogia, pode-se argumentar que a entrada dessa pessoa deveria ser proibida, já que isso também violaria o objetivo da norma, que é a clara identificação das pessoas.

Contudo, conforme o pensamento de Greco, esta questão não seria resolvida por um raciocínio analógico. Em vez disso, poderia ser argumentado que a situação F2 é, na realidade, uma variação de F1: a pessoa está usando uma máscara facial na forma de creme, que não deixaria de ser uma máscara por constar somente a palavra creme no rótulo. Por outro lado, uma interpretação estrita, como de Leão, poderia concluir que, como a norma menciona especificamente máscaras e capacetes, e o creme não se enquadra nessas categorias, a entrada do sujeito deveria ser permitida.

Temos acima a diferença apresentada entre analogia e interpretação extensiva. Na analogia, temos que fazer um esforço para integrar o fato a uma norma que prevê outra hipótese. Ao fazer a interpretação extensiva, estamos somente englobando um fato já previsto pela norma, mas se entende que o legislador disse menos do que pretendia. Assim, na interpretação extensiva, o intérprete não insere um novo fato na norma existente, mas amplia o alcance da norma já existente para englobar também o fato analisado, declarando seu verdadeiro sentido.²⁹⁸ Não altera, com isso, o fato ou o que ele representa, mas somente a norma e aquilo que ela pode comportar.

No processo de interpretação analógica, cria-se uma nova norma, com a mesma consequência da norma existente. A norma, como emanada pela autoridade competente, estabelece que o fato A produz a consequência 1. Ao analisar um caso concreto, o intérprete, que não possui competência para inserir novas normas jurídicas no sistema, interpreta o fato B. Ao compreender que B é um fato distinto, mas análogo a A, ele aplica a mesma consequência 1. Assim, enquanto a norma original prescreve que “se A, então consequência 1”, a interpretação analógica estende essa lógica para “se B (análogo a A), então também consequência 1”. Dessa forma, a analogia introduz no ordenamento jurídico uma nova norma, o que faz por meio de um agente não competente.

É importante destacar que, conforme observado, a legalidade é um alicerce robusto em defesa do contribuinte. Paralelamente, o princípio da igualdade assegura que indivíduos em

²⁹⁸ DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019, p. 216. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

condições semelhantes recebam tratamento equivalente. No âmbito do Direito Tributário, em matéria fiscal, a igualdade é avaliada pela capacidade contributiva de cada um²⁹⁹, o que também representa a medida do dever de solidariedade na contribuição para o bem comum. Portanto, embora seja imprescindível respeitar a legalidade, é igualmente crucial evitar tratamentos desiguais entre contribuintes que figuram na mesma situação. Ressalta-se que o termo é *mesma situação* e não situação análoga.

Neste contexto, a solidariedade social desempenha um papel iluminador. Ela enfatiza que a obrigação de contribuir, respeitando a capacidade individual, deve ser sempre baseada na lei, pois somente esta pode estabelecer obrigações tributárias. A solidariedade, então, auxilia na interpretação, não para introduzir interpretações analógicas, que são vedadas no Direito Tributário, quando resultam em criação ou aumento de tributo que não esteja previsto em lei, mas para identificar e coibir eventuais abusos por parte dos contribuintes, que podem simular situações não verdadeiras, valendo-se de um formalismo exacerbado que não mais pode ser comportado. Isso se faz respeitando a finalidade da legislação e captando a real natureza dos fatos, não se limitando apenas à nomenclatura que a eles foi atribuída.

A utilização da analogia no Direito Tributário pressupõe a existência de uma lacuna legal. Considera-se que um fato B, não abarcado por nenhuma hipótese de incidência tributária existente, supostamente deveria ser tributado por ser análogo ao fato A, que está sujeito à tributação. Contudo, como observado, este raciocínio implica a criação de uma nova norma que possibilite tributar o fato B, prática incompatível com os princípios do Direito Tributário. Tal procedimento viola a distribuição de competências tributárias estabelecida pela Constituição Federal.³⁰⁰

Em outro trecho, tratando das lacunas no ordenamento jurídico, Greco aponta que “a lacuna não leva necessariamente a uma norma geral exclusiva, pode levar a uma norma geral inclusiva, dependendo da disciplina que resultar do ordenamento como um todo”. O autor indica que a norma exclusiva seria a proteção ao patrimônio e a liberdade de se organizar, mas que existiria também uma norma inclusiva, que seria justamente o princípio da capacidade contributiva.³⁰¹

²⁹⁹ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014, p. 212. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/43565>. Acesso em: 17 nov. 2023.

³⁰⁰ DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019, p. 228. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

³⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 188.

Neste ponto, ao menos em matéria tributária, não há como concordar com o autor. Percebe-se que, quando delineou o sistema tributário, a sociedade, por meio da constituição, buscou limitar o poder de tributar. Em especial o fez por meio da exigência da legalidade, que, em matéria tributária, como vimos, aponta que não devemos fazer algo senão em virtude de lei, e que é a lei que deve estabelecer o tributo, configurando-se tanto como princípio quanto como regra.

Neste sentido, diferentemente de uma interpretação extensiva – em que não existe uma lacuna, não há como defender a aplicação de norma geral que faça incidir tributo simplesmente por conta da demonstração de capacidade contributiva, pois ainda que tenha sido prevista junto com a legalidade ou a liberdade, a Constituição foi incisiva e reforçou a ideia de que somente a lei poderia ser capaz de fazer surgir a obrigação tributária.

A lei não indicou em nenhum momento que somente a capacidade contributiva poderia ser utilizada para fazer surgir uma obrigação tributária. Observe-se que o raciocínio é bem diferente de utilizar do referido princípio para iluminar uma interpretação adequando um fato a uma norma já existente.

Reforçando este ponto, as competências para instituir tributos são atribuídas aos entes federativos de forma específica, permitindo, mas não obrigando, a criação de tributos por meio de lei. A aplicação da analogia exigiria a presença de uma lacuna normativa, o que não ocorre dentro do sistema de competências delineado pela Constituição, pois é facultado aos entes a tributação. Por esse motivo também previu a competência residual. Não haveria necessidade se a capacidade contributiva pudesse ampliar o alcance das competências já existentes. Além disso, a discricionariedade legislativa em não criar um tributo também reflete uma decisão do legislador eleito democraticamente.

Portanto, não é admissível que um intérprete não competente introduza posteriormente uma nova norma visando tributar o fato B, pois isso representaria uma usurpação da função legislativa³⁰², violando uma garantia fundamental para o contribuinte, o que violaria a vontade coletiva de somente ser tributado por meio de legislação, o que também pode ser representada pela solidariedade social.

Ainda sobre o tema da analogia, Leão aponta que o Greco reconhece a proibição da analogia, ainda que seja somente em caráter legal, mas que ele faria prevalecer uma “aplicação

³⁰² DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019, p. 228. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

direta ou indireta da solidariedade e da capacidade contributiva” e que conceituaria este momento como “liberdade, com capacidade contributiva”³⁰³, e que, no raciocínio do autor,

não bastaria aos contribuintes obedecer à lei, seria preciso também obedecer ao caráter informador da capacidade contributiva. Nesse aspecto, a tributação passa a ser vista como um instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado. E isso não apenas no sentido de ser um valor informativo ao legislador para que busque um sistema tributário justo e que seja capaz de trabalhar pela diminuição das desigualdades sociais, mas mais que isso: no sentido de permitir ao intérprete interessado – no caso, o Fisco – que interprete os dispositivos e aplique as regras de forma a permitir sua máxima eficácia, ainda que isso signifique a mínima ou nenhuma eficácia aos princípios da legalidade, da liberdade e da propriedade.³⁰⁴

Novamente, diante de uma leitura detalhada da obra apontada pela autora, percebe-se que, em verdade, o que o autor chama de *liberdade, com capacidade contributiva*, seria um momento futuro e hipotético, no qual existiria lei regulamentando o procedimento previsto pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN e, de fato, segundo o autor, neste momento existiria uma norma geral antielisão, o que não seria o caso no atual momento. Percebe-se que, no raciocínio do autor,

sem este procedimento e como estamos diante de situação em que não há ilicitude nem patologias, a capacidade contributiva resume-se à primeira função, qual seja, iluminar a incidência existente na lei, sem autorizar a desconsideração dos atos praticados.³⁰⁵

Neste sentido, a capacidade contributiva teria força somente para iluminar o ordenamento, de forma que somente existindo a regulamentação da norma antielisiva é que, segundo o autor, poder-se-ia pensar em uma ponderação entre a capacidade contributiva informadora do ordenamento e a liberdade. Ele afirma que, diante da ponderação, se houver empate, sua escolha seria pela prevalência da liberdade.³⁰⁶

Seguindo nos apontamentos, a autora sugere que Sérgio André Rocha teria proposto uma diferenciação entre autores formalistas ou aqueles chamados de substantivistas ou valorativos. Desta diferenciação, decorre a autora que

³⁰³ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 188.

³⁰⁴ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 189.

³⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 360.

³⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 360.

demonstra a consideração de que princípios como a legalidade e a segurança jurídica não teriam valor material ou, ao menos, teriam um valor menor que aquele destinado a outros princípios, como a solidariedade e a capacidade contributiva.³⁰⁷

Percebe-se do texto publicado por Rocha, que o que faz é diferenciar e categorizar o formalismo e diferenciar algumas espécies. Assim, para o autor, o formalismo pode ser categorizado por uma “crença na determinação das palavras”, “negação da possibilidade de não aplicação de normas claras” “crença na dedução silogística mecânica” “interpretação literal dos textos jurídicos” ou “isolamento do sistema jurídico”. Ainda, poderia ser a doutrina que adota uma preferência por certos princípios em detrimento de outros, no caso, o autor trata da legalidade e da segurança jurídica.³⁰⁸

Na realidade, a análise do texto não revela, como Leão sugere, que o autor tenha manifestado preferência por princípios como solidariedade social ou capacidade contributiva. De fato, não se observa no texto sequer um juízo de valor explícito sobre a doutrina formalista ou substantivista. Importante salientar que nem mesmo os termos “solidariedade” ou “capacidade contributiva” são empregados diretamente pelo autor em nenhum momento no texto citado.

Em suma, após os apontamentos, a autora conclui que:

Da perspectiva do Direito Tributário e do modo como parte da doutrina e da jurisprudência vem interpretando os textos legais e aplicando as normas tributárias se verifica, praticamente uma regra de “supremacia da solidariedade”, mas não qualquer solidariedade, e sim aquela especificamente vinculada a uma noção de maior recolhimento tributário possível.³⁰⁹

Todavia, não foi o que se constatou da leitura dos textos apontados, já que o que previam era justamente uma consideração global da Constituição, considerando sim a solidariedade, mas também a liberdade e a legalidade, tratando-os como verdadeiros princípios. Nesta mesma linha a autora conclui o capítulo, informando que

Todas estas considerações demonstram que a ideia de um *dever de pagar tributos* só pode ser correta se for entendida como um *dever de pagar tributos conforme a Constituição e com base na lei*, o que, no caso brasileiro, significa em plena conformidade com a estrutura normativa de previsibilidade determinada pelo

³⁰⁷ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 192.

³⁰⁸ ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 227, 2014.

³⁰⁹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 197.

constituente de 1988 e que acaba por gerar, ao mesmo tempo, verdadeiro *direito fundamental de economizar tributos*.³¹⁰

Apesar dos termos utilizados, percebe-se que tanto Leão quanto os autores por ela citados falam algo parecido, que a Constituição deve ser aplicada por inteiro, garantindo o direito de economizar tributos, quando atuando dentro da legalidade, e também apontando para a existência de um dever de contribuir, este baseado na solidariedade.

Assim, fica claro que a autora também vê a possibilidade de coexistência entre o dever fundamental de pagar impostos e o direito fundamental de economizar. A despeito da terminologia específica, a essência da argumentação sugere que tanto a solidariedade quanto a legalidade devem ser consideradas no caso concreto. Isso garante maior eficácia aos princípios constitucionais de maneira abrangente, e não a um ou outro isoladamente. Assim, apesar das críticas, parece que os autores estão, em última análise, discutindo questões semelhantes, cujas divergências podem surgir da interpretação atribuída aos termos e das figuras capazes de fazer incidir a tributação, como as figuras dos abusos, que serão tratados no próximo tópico.

Não restam dúvidas de que somente a lei pode criar ou aumentar tributo. A legalidade tributária, como vimos, é bastante incisiva e estabelece uma reserva de lei em matéria tributária. Contudo, poderíamos chamar isso de reserva absoluta? Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, reserva absoluta seria o termo utilizado pelo Direito Tributário com o objetivo de “expressar a possibilidade de pleno fechamento dos conceitos jurídicos e para restringir a competência da Administração no exercício do poder regulamentar”.³¹¹

Após uma análise aprofundada dos fundamentos da solidariedade social e sua influência na legalidade, observa-se que a Constituição Federal de 1988 instaura um novo paradigma na interpretação e aplicação do direito tributário brasileiro. A legalidade, como princípio e regra, estabelece que a tributação deve ser prevista em lei com a máxima precisão possível, garantindo a participação democrática na definição das obrigações tributárias e protegendo os contribuintes contra arbitrariedades estatais. Entretanto, essa legalidade não é um conceito estático e isolado; ela coexiste com e é influenciada por outros princípios constitucionais, particularmente a solidariedade social, mantendo sua força e devendo ser respeitada, mas não se fechando para as alterações da sociedade.

³¹⁰ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 201.

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 431.

A solidariedade social, como fundamento do Estado Democrático de Direito e objetivo da Constituição de 1988, impõe uma interpretação da legalidade tributária que considera não apenas a letra da lei ou a nomenclatura dada aos negócios praticados, mas também os valores e objetivos sociais subjacentes. Isso significa que, embora a criação ou majoração de tributos deva sempre se basear em lei, a aplicação e a interpretação dessas leis devem ser informadas por uma compreensão mais ampla, respeitando a vontade da sociedade expressada por meio do legislador, que nem sempre busca fechar todas as portas para possíveis interpretações.

Importante é notar que a solidariedade social, neste contexto, não justifica, de forma alguma, uma exação tributária indiscriminada ou desprovida de base legal. Pelo contrário, ela atua como um elemento integrador e iluminador, assegurando que as leis tributárias sejam aplicadas de maneira a promover justiça social e respeito à igualdade e à capacidade contributiva, sempre dentro dos limites da legalidade. A legislação tributária, portanto, deve ser suficientemente flexível para se adaptar às mudanças sociais e econômicas, mas sempre respeitando os limites constitucionais e legais estabelecidos.

Por fim, a solidariedade social, em harmonia com a legalidade, contribui para um sistema tributário mais justo e alinhado com os valores e objetivos de uma sociedade livre, justa e solidária. O desafio para os legisladores, juristas e aplicadores do direito é equilibrar esses princípios, garantindo que a tributação seja legal, justa e eficaz, refletindo as necessidades e os valores da sociedade brasileira, em especial as garantias constitucionais que representam as vontades do povo.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Adentraremos agora, com o objetivo de identificar possíveis reflexos da solidariedade social, em uma área de extrema relevância e complexidade no estudo do Direito Tributário: o planejamento tributário. Trataremos aqui da influência da solidariedade nos planejamentos e analisaremos como ela se relaciona com a capacidade contributiva e influencia a interpretação da legalidade, impactando as estratégias de planejamento tributário dos contribuintes.

Exploraremos questões capazes de deconstituir um planejamento tributário estruturado. Abordaremos tópicos como a exigência de um propósito negocial, simulação, dissimulação, além da identificação de vícios e abusos, incluindo o abuso de direito e de formas, a fim de verificar em quais situações e quais deles se apresentam como problemas para o planejamento. Estes elementos são cruciais, considerando que são práticas comuns,

particularmente em grandes empresas, e podem resultar em consequências econômicas significativas. Tais práticas têm o potencial de afetar a isonomia e a livre concorrência, o que faz com que tenham grande relevância jurídica e impacto direto na justiça do sistema tributário, representando também grande relevância política.³¹²

2.2.1 Introdução ao planejamento tributário

Refletindo a interseção entre as políticas fiscais e as práticas corporativas em um cenário globalizado, o planejamento tributário se torna um campo ainda mais complexo. Trata-se de um tema que engloba inúmeros conceitos, muitos dos quais ainda carecem de um significado claro e uniformemente aceito. A compreensão mais aprofundada desses aspectos é fundamental para entender como a solidariedade social, como princípio, deve permear e influenciar as estratégias tributárias dos contribuintes, desenhando um cenário desafiador para juristas, empresas e o Estado.

Mesmo diante de um princípio de solidariedade social que une a sociedade em favor do cumprimento de seus próprios objetivos, é natural que individualmente aqueles que fazem parte do todo busquem reduzir a sua participação no cumprimento destes, o que se reflete na busca da menor carga tributária possível para si mesmo.

Aliado a isso, é também natural que se busque a maior segurança possível, pois, diante do dever de contribuir para o todo, a evasão de cumprimento da sua participação individual faz com que o Estado possa, coercitivamente, buscar a sua colaboração diretamente no patrimônio individual.

Daí a importância de bem compreender os contornos do planejamento tributário, pois, quando bem adequado, poderá trazer o máximo de economia e segurança, respeitando os princípios constitucionais como a solidariedade social e aqueles de garantia, como a legalidade e a liberdade de se desenvolver como bem entender.

Na busca por economia e segurança, torna-se essencial discernir entre as formas de planejamento tributário legais e ilegais. Não é exigível que alguém realize atos que resultem em incidência tributária³¹³; a sociedade, por meio da Constituição Federal de 1988, escolheu assegurar a liberdade, o direito à propriedade, e proteger o cidadão contra o confisco tributário,

³¹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 29-34.

³¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562, p. 341.

como já mencionado. Portanto, é perfeitamente lícito buscar maneiras de economizar tributos, desde que não se desvie do dever legítimo de contribuir.

Para compreender a dinâmica do planejamento tributário, é essencial distinguir entre dois conceitos chave: elisão fiscal e evasão fiscal. Quanto à “elisão fiscal”, a parte verbal se origina do verbo *elidir*, com o significado técnico de esconder. Por outro lado, a elusão faz referência a um desvio da obrigação tributária, podendo ser também chamada de evasão fiscal e trata de um desvio ilícito da obrigação.³¹⁴

A elisão fiscal refere-se ao planejamento tributário realizado dentro dos limites da lei, buscando minimizar os encargos fiscais de maneira legítima e eficaz. Este tipo de planejamento ocorre antes da realização do fato gerador do tributo, aproveitando-se das oportunidades legais para reduzir a carga tributária. Por outro lado, a evasão fiscal envolve práticas ilícitas, ocorrendo após a ocorrência do fato jurídico tributário. Neste caso, o contribuinte busca ocultar ou distorcer o fato tributável para evitar ou reduzir indevidamente os tributos devidos.³¹⁵

Observamos ainda a figura da elisão imprópria. Esta se refere às disposições legais que explicitamente permitem a adoção de determinadas práticas com a finalidade de resultar em uma carga tributária reduzida. Essas práticas são comumente conhecidas como favores ou benefícios fiscais. Neste cenário, o contribuinte se vale de alternativas legalmente previstas para atenuar os encargos tributários, sem que haja a transgressão de normas fiscais.³¹⁶

Embora a evasão fiscal seja caracterizada por ações realizadas após a ocorrência do fato jurídico tributário, isso não exclui a possibilidade de ela afetar atos anteriores quando inválidos, resultando na materialização da obrigação tributária futura.³¹⁷

Quando se trata de elusão ou evasão fiscal, não estamos perante um planejamento tributário legítimo, mas sim de uma prática ilícita que deve ser desconstituída. O objetivo é

³¹⁴ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 256.

³¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562, p. 359. No mesmo sentido: MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, mar./abr. 2003, p. 13. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 27 nov. 2023.

³¹⁶ CUNHA, Carlos Renato; VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei Aparecido da. Notas sobre o abuso de forma e norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 44, p. 3-19, 2020, p. 6. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/94812>. Acesso em: 14 jan. 2024.

³¹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562, p. 359.

revelar o verdadeiro fato jurídico tributário praticado, que deverá então ser submetido à tributação adequada, respeitando a solidariedade social e a isonomia e assegurando que todos contribuam para o bem comum de acordo com sua capacidade contributiva, desde que esta esteja contemplada pela legislação vigente.

Por outro lado, quando um planejamento tributário é conduzido dentro dos parâmetros legais, ele deve ser validado e reconhecido como tal pelo Fisco, produzindo seus efeitos jurídicos pertinentes. Isso ocorre porque, nessas circunstâncias, o planejamento é efetivamente realizado e resulta em uma situação na qual o contribuinte não pratica e, por estar em conformidade com a legislação e o ordenamento jurídico, não pode ser obrigado a praticar o fato jurídico que acarretaria uma tributação maior, sob pena de violação ao princípio do não confisco.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira, o confisco tributário, vedado constitucionalmente, pode se manifestar de três formas distintas. Primeiramente, ele ocorre quando a legislação impõe ao contribuinte a necessidade de realizar ações ou manter condições que se enquadrem na hipótese de incidência de um tributo. Em segundo lugar, identifica-se o confisco na ampliação da base de cálculo do tributo por meio de lei, gerando uma obrigação tributária desproporcionalmente onerosa em relação ao que seria considerado razoável ou esperado. Por fim, o confisco se configura quando a legislação desencoraja a adoção de estratégias legais de elisão fiscal, estabelecendo normas que limitam o uso, a defesa ou a valorização do patrimônio do contribuinte, restringindo assim os direitos de planejamento fiscal legítimo.³¹⁸

Conforme estabelecido pela Constituição, as competências tributárias dos entes federados são claramente definidas, exigindo que qualquer criação – ou aumento de tributos – seja feita por meio de lei, respeitando assim a expressão da vontade social e consolidando a legalidade. Este princípio salvaguarda os contribuintes contra práticas de confisco. Em consonância com isso, não se pode obrigar o cidadão a realizar atos que o submetam a uma hipótese de incidência tributária, nem se pode coibir a adoção de medidas legais que visem à redução da sua carga tributária.

³¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562, p. 347.

Configura-se em nosso ordenamento um direito de economizar tributos, pautado na liberdade e na previsibilidade, garantido pelo sistema de distribuições de competências tributárias pela Constituição e pelos rígidos limites ao poder de tributar.³¹⁹

Além disso, a busca pela economia tributária vai além de ser somente um direito, pois se apresenta como um dever para os gestores de empresas, nos moldes dos artigos 153 e 154 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976, chamada Lei das Sociedades Anônimas. Os administradores têm a responsabilidade de atingir os objetivos sociais da empresa e, nesse contexto, devem exercer o máximo de diligência para evitar custos desnecessários. Isso inclui a implementação de estratégias legítimas de planejamento fiscal, visando a conformidade legal e a eficiência econômica da gestão empresarial³²⁰, respeitando a função social e o princípio da solidariedade social, que não impõe seja sempre justa a maior carga tributária possível, até mesmo pois não compete exclusivamente ao Estado a garantia dos direitos concedidos pela Constituição, tornando justa também a economia que fortaleça a solidariedade social e promova o desenvolvimento dos objetivos sociais também diretamente por meio dos particulares.

Exercendo sua liberdade, o contribuinte pode gerenciar suas atividades e consequentemente suas obrigações tributárias, devendo estar alinhado com o cumprimento de seu dever de solidariedade social. Isso implica que, em observância ao princípio da legalidade, isonomia e capacidade contributiva, o sujeito que realizar uma ação enquadrada na norma de incidência tributária é responsável por assumir o respectivo ônus fiscal. Assim, não deve recorrer a artifícios que visem ocultar a real natureza do ato praticado para evitar ou diminuir indevidamente sua carga tributária, sob pena de violar a norma de incidência e o princípio da solidariedade social, possibilitando a desconsideração do artifício utilizado para a ocultação e consequente tributação pelo ato oculto.

Leve-se em conta que os atos de planejamento devem ser realizados antes da ocorrência do fato jurídico tributário, respeitando a legalidade e estando em conformidade com a documentação que os respalda.

³¹⁹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 212-213.

³²⁰ MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, mar./abr. 2003, p. 17. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 27 nov. 2023.

2.2.2 Limites ao planejamento tributário: a figura da simulação

Parte-se agora para uma análise detalhada dos possíveis vícios que estes atos podem apresentar e as implicações desses vícios para o planejamento tributário.

Primeiramente, um aspecto capaz de descaracterizar um planejamento tributário e configurá-lo como evasão fiscal é a ocorrência de simulação, que se trata de uma “declaração falsa, enganosa, da vontade, visando aparentar negócio diverso do efetivamente desejado”.³²¹ Conforme estabelecido no artigo 167 do Código Civil, a simulação constitui motivo de nulidade nos negócios jurídicos. Ela se caracteriza nas seguintes situações: i) quando os negócios jurídicos aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diferentes daquelas a quem efetivamente se conferem ou transmitem; ii) se contiverem declarações, confissões, condições ou cláusulas que não correspondam à verdade; e iii) caso os instrumentos particulares sejam antedatados ou pós-datados.³²²

Vale destacar que, ao lado do dolo e da fraude, a simulação está prevista no artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, como capaz de gerar o lançamento de ofício pela autoridade administrativa.³²³

A etimologia do termo parte da raiz *simul*, que significa semelhante. Assim, simulação é algo que aparenta ser uma coisa, mas na verdade é outra semelhante³²⁴. A simulação é caracterizada pela criação de uma aparência enganosa dos fatos ou pela representação de um fato que, em verdade, não ocorreu.³²⁵ Importante destacar que não se configura como um vício de consentimento, uma vez que o problema não reside na formação da vontade, mas na maneira como ela é declarada, com finalidade de prejudicar terceiros ou fraudar a lei³²⁶. Trata-se de uma vontade real ou ausência de vontade, porém manifestada de forma a parecer algo diferente do que efetivamente é.

³²¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 487.

³²² BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 24 de janeiro de 2024.

³²³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

³²⁴ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 237.

³²⁵ GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista Direito GV**, v. 8, p. 359-379, 2012, p. 362. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 17 nov. 2023.

³²⁶ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 487-488.

Simulação, portanto, é um vício do negócio jurídico, caracterizando a sua nulidade. Considerando o termo “negócio jurídico”, conforme adotado pelo Código Civil, apontamos seu significado como a ação por meio da qual o ser humano, reconhecendo sua natureza social, busca satisfazer seus anseios criando vínculos, essenciais para atender às suas necessidades, fazendo-o por meio de convecções com outros indivíduos. Podem ser entendidos como uma manifestação da autonomia da vontade humana, permitindo aos indivíduos capazes estabelecerem relações e vínculos com base em sua própria vontade, desde que estas não contrariem a lei. Eles representam uma forma clara de expressar a liberdade.³²⁷

Para identificar os vícios em um negócio jurídico, é necessário ir além da simples análise documental, tornando-se fundamental discernir a vontade do agente. Faz-se assim necessário que se tenha um conhecimento mais profundo, para que se possa tratar adequadamente o planejamento tributário, não correndo o risco de incorrer nos vícios que podem gerar sua descaracterização. Para isso, é importante compreender duas teorias divergentes que abordam essa questão: a teoria da vontade real, ou voluntarista, e a teoria da declaração, ou declaracionista.³²⁸

Para aferir a validade do negócio jurídico, pode-se utilizar a teoria da Escada Pontean, proposta por Pontes de Miranda. Esta teoria sugere a análise do negócio jurídico em distintos degraus: o primeiro é o plano da existência, seguido pelo plano da validade e, por último, o plano da eficácia.³²⁹ No que se refere à vontade, há divergência na doutrina. A doutrina clássica a posiciona no plano da existência. Por outro lado, a doutrina mais moderna associa a vontade ao plano da validade, entendendo que a presença dos agentes, do objeto e da forma é suficiente para a existência do negócio.³³⁰

A questão principal reside no caráter subjetivo da vontade no âmbito do negócio jurídico, que pode ser interpretada com base na forma como é exteriorizada pelo agente, em especial através de sua declaração. Essa vontade deve estar intrinsecamente ligada à finalidade

³²⁷ ALMEIDA, Melissa Pinheiro. Conflito entre teoria da vontade real e a teoria da declaração na Escada Pontean. **Cadernos de Direito**, v. 19, n. 36, p. 111-122, 2020, p. 112-113. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/4510>. Acesso em: 24 jan. 2024.

³²⁸ ALMEIDA, Melissa Pinheiro. Conflito entre teoria da vontade real e a teoria da declaração na Escada Pontean. **Cadernos de Direito**, v. 19, n. 36, p. 111-122, 2020, p. 112. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/4510>. Acesso em: 24 jan. 2024

³²⁹ ALMEIDA, Elias José. A Validade do Negócio Jurídico Nulo. In: BOECHAT, Hideliza; ARQUETTE, Alinne; MOYANA, Robles-Lessa. **Diálogos em Direito**. São Paulo: Opção, 2022. p. 185-196, p. 190.

³³⁰ ALMEIDA, Melissa Pinheiro. Conflito entre teoria da vontade real e a teoria da declaração na Escada Pontean. **Cadernos de Direito**, v. 19, n. 36, p. 111-122, 2020, p. 114. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/4510>. Acesso em: 24 jan. 2024. Em paralelo, identifica como critério de validade, por exemplo: GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 353.

negocial, que se distingue do propósito negocial em direito tributário e significa que deve haver a intenção de produzir os efeitos jurídicos conforme manifestado.³³¹ Portanto, é essencial analisar a vontade manifestada pelo sujeito no contexto do planejamento adotado, avaliando se o modelo escolhido é adequado para atingir o resultado esperado e se não houve uma alteração substancial da ferramenta utilizada, o que poderia desvirtuar sua finalidade original e suprimir os efeitos indesejados por se caracterizar como simulação.

Torna-se, portanto, essencial que, para a desconsideração de planejamentos tributários pelo Fisco, seja comprovado que a vontade real do contribuinte difere daquela manifestada. Isso também ressalta a importância de que, para maior segurança, o contribuinte mantenha armazenados documentos e dados de suas transações, para fins de comprovação em caso de uma eventual autuação futura. É importante destacar que a busca por economia tributária, por si, não configura qualquer ilegalidade, conforme será abordado. Em outras palavras, não se pode exigir dos contribuintes um propósito negocial além da economia tributária.

Existem ainda duas categorias de simulação em negócios jurídicos: absoluta e relativa. Na simulação absoluta, na realidade, não ocorre um negócio jurídico genuíno; o que se apresenta é apenas uma aparência falsa de negócio. Por outro lado, na simulação relativa, que também é chamada de dissimulação, as partes efetivamente têm a intenção de realizar um negócio jurídico, mas ele é deliberadamente ocultado ou disfarçado sob a aparência de outro. Nesse caso, existem dois negócios: um aparente, que é o simulado, e um oculto, que é o dissimulado, sendo este último o que de fato reflete a vontade real das partes.³³²

A simulação refere-se à criação de uma aparência falsa, em que não existe qualquer verdade, enquanto a dissimulação envolve a existência de um negócio jurídico real, ou dissimulado, mas que é intencionalmente ocultado ou disfarçado por meio do negócio falso, ou simulado.³³³ A diferenciação é relevante, pois, ao tratar de simulação, esta será nula. Quando estivermos diante do fato dissimulado que foi trazido à verdade, seus efeitos devem permanecer³³⁴, no Direito Tributário, fazendo com que a tributação incida como se esta fosse a manifestação real da parte.

³³¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 360.

³³² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 489.

³³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562, p. 538.

³³⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 490.

O Código Tributário Nacional (CTN) aborda a questão da dissimulação no parágrafo único do artigo 116, que será posteriormente abordado e estabelece que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, desde que seguidos os procedimentos definidos em lei ordinária. Contudo, no contexto do caso em análise, a disposição do Código Civil, especificamente no artigo 167, já se mostra suficiente para tratar da matéria no âmbito tributário, ainda que se trate de lei ordinária³³⁵, pois ao tratar da simulação no direito privado, seu conceito deve ser respeitado pelo Direito Tributário, não se configurando como tema reservado à lei complementar por não tratar de conflitos de competência, limitações ao poder de tributar e nem estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, como exigido pelo artigo 146 da Constituição Federal. Este artigo estabelece que o negócio simulado é nulo, prevalecendo o negócio que foi dissimulado. Considerando que o negócio dissimulado é aquele ocultado pelo simulado, em termos tributários, ele deve ser o foco para a determinação da tributação, tornando desnecessária a aplicação específica do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A respeito da vontade, destaca-se a contraposição existente entre a teoria voluntarista, também conhecida como teoria da vontade real, em face da teoria declaracionista, que privilegia a validade do conteúdo manifestado independentemente da vontade real.³³⁶

A teoria voluntarista, desenvolvida por Savigny, postula que a vontade e a declaração do sujeito não são elementos dissociados, mas sim intrinsecamente ligados. Segundo esta perspectiva, uma declaração que não reflete a verdadeira vontade resulta em um negócio jurídico ineficaz. Neste contexto, a simulação representa uma divergência intencional entre vontade e declaração. Na simulação absoluta, tem-se apenas uma ficção, enquanto na simulação relativa, há um disfarce para ocultar o verdadeiro negócio jurídico.³³⁷

³³⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

³³⁶ GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rextord e Josapar. **Revista Direito GV**, v. 8, p. 359-379, 2012, p. 363-364. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 17 nov. 2023.

³³⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562. E, no mesmo sentido: GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rextord e Josapar. **Revista Direito GV**, v. 8, p. 359-379, 2012, p. 363-364. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 17 nov. 2023.

Existe um problema inerente a ambas as teorias, pois elas representam extremos. De um lado, a teoria da vontade real lida com a questão da subjetividade excessiva na interpretação da vontade do indivíduo. De outro, a teoria declaracionista adota uma postura de objetividade rigorosa, validando a declaração independentemente da vontade real. Diante deste dilema, Emilio Betti, em 1943, propôs na Itália a concepção objetiva do negócio jurídico, oferecendo uma perspectiva causalista ao problema da simulação. Com esta teoria, a vontade deixa de ser o elemento central e a ênfase recai sobre a função e o objetivo prático que o sujeito visa alcançar com o negócio jurídico, tornando também viciado aquele negócio sem causa. Assim, de acordo com a teoria causalista, tem-se a simulação quando é estabelecido “um regramento de interesses diverso daquele que era pretendido, procurando atingir um objetivo divergente da causa típica do negócio escolhido”.³³⁸

Tanto na teoria causalista quanto na voluntarista da simulação, o negócio simulado é não verdadeiro, mas sob diferentes óticas. A perspectiva voluntarista define simulação como a criação ou a ocultação de um fato específico dentro de um negócio jurídico isolado. De outro turno, a concepção causalista apresenta uma abordagem mais ampla, considerando a simulação a partir do desacordo entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes.³³⁹

A diferenciação é relevante, pois, ao tratar da simulação como vício de vontade, é necessário que se demonstre qual era a vontade real, devendo haver comparação com outra vontade além da declarada. Ao tratar da simulação como vício de causa, identifica-se o propósito negocial, devendo comprovar que existe relação entre o negócio celebrado e a razão pela qual ele foi celebrado.³⁴⁰

Assim, para Marco Aurélio Greco:

Pode-se chegar à conclusão de o negócio ser simulado se não existir motivo, ou se ele for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre motivo real e motivo aparente. Daí a pergunta: se a causa do negócio era vender o estabelecimento industrial por que foi feita uma cisão?” [...] Começa a aparecer a ideia do “propósito negocial” [...] Surgem, então, as dúvidas sobre a razão econômica para o contribuinte agir de certo modo, o motivo não tributário que o levou a agir etc.³⁴¹

³³⁸ GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. *Revista Direito GV*, v. 8, p. 359-379, 2012, p. 364-366. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 17 nov. 2023.

³³⁹ GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. *Revista Direito GV*, v. 8, p. 359-379, 2012, p. 367. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 17 nov. 2023.

³⁴⁰ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 197-198.

³⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 198.

Discordando novamente de Greco, Martha Leão entende que a simulação seria um vício no plano da existência e aponta o seguinte:

Haverá simulação quando houver discrepância entre aquilo que foi declarado e aquilo que foi efetivamente realizado pelas partes. É preciso, no entanto, esclarecer que a simples escolha de um negócio jurídico ou de um ato por motivos tributários não significa, necessariamente, simulação. Se o contribuinte declara uma operação, ainda que para fins de economizar tributos, mas não apenas a declara como a *prática de fato*, aceitando suas consequências jurídicas e efeitos jurídicos pertinentes, não há simulação.³⁴²

Leão tem razão neste ponto. Embora, em matéria de direito privado, exista um debate sobre a simulação ser um vício de vontade ou de causa, essa análise necessita de uma abordagem mais cautelosa. A legalidade é um aspecto preponderante no Direito Tributário, atuando tanto como princípio quanto como regra. Ao considerar a simulação, a operação simulada é desconsiderada, permanecendo aquela que foi dissimulada. No entanto, a discussão no contexto tributário deve ser distinta, pois, ao tratar a simulação como um vício de causa e não de vontade, entende-se que a economia tributária pode ser uma causa legítima para operações econômicas, configurando-se como um direito do contribuinte, que poderá se organizar para pagar menos tributos. Inclusive, como visto, esta economia pode ser considerada uma obrigação para os administradores. Portanto, desde que a operação seja real e legal, a alegação de vício de causa por inexistência de propósito negocial não deveria ser suficiente para desconsiderar uma operação no âmbito tributário.

A incorporação do princípio da solidariedade social no Estado Democrático de Direito, que concebe a tributação como um dever individual de contribuir para os objetivos coletivos, não modifica o fato de que a liberdade econômica e a segurança jurídica também são valores resguardados pelo constituinte. Assim, embora a solidariedade possa iluminar a interpretação dos fatos, inclusive trazendo considerações econômicas, ela não deve ser utilizada para invalidar atos lícitos e reais com base somente na ausência de propósito negocial. A solidariedade pode auxiliar na compreensão do fato concreto, mas, se o ato for real e realizado com o único intuito de economizar tributos, não existe justificativa no ordenamento jurídico para a desconsideração da operação. Tal desconsideração constituiria, de fato, uma violação do princípio da legalidade, resultando na tributação de um ato diverso daquele efetivamente

³⁴² LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 239.

praticado pelo contribuinte, pois neste caso não poderia se falar em ato simulado, nem mesmo diante da teoria causalista, já que a causa da economia tributária é válida e não deve se configurar como simulação.

Um aspecto crucial no texto de Leão é a ênfase na responsabilidade do contribuinte em aceitar as consequências das operações que declarou, realmente executando aquilo que foi declarado. Nesse contexto, um ponto significativo na consideração e na interpretação do fato, que pode ser influenciado pelo princípio da solidariedade social para uma abordagem menos formalista, é a possibilidade de anulação dos efeitos frequentemente associados ao ato simulado. Desta forma, não se estaria limitado apenas ao que foi declarado, mas também seria apontada a possibilidade de identificar uma discrepância entre a vontade aparente e a vontade real. Esta última poderia ser demonstrada pela anulação dos efeitos tipicamente resultantes do negócio declarado.

É importante destacar que, embora não possa ser uma exigência legal, a existência de uma finalidade no planejamento tributário além da mera economia de tributos pode conferir maior segurança à estratégia adotada. Tal segurança não deriva de um requisito jurídico, mas sim do fato de que, como dito, a caracterização de simulação muitas vezes é subjetiva e o intérprete pode se basear em indícios ou na sua própria intuição. Portanto, demonstrar que há motivações adicionais, além da simples economia tributária, pode reforçar a solidez do planejamento realizado, ainda que a simulação seja ônus probatório do Fisco.³⁴³

2.2.3 Outras figuras e suas consequências ao planejamento tributário: abuso de direito, abuso de formas e fraude à lei

Outra questão debatida relativa à desconsideração do planejamento tributário envolve o conceito das figuras dos abusos de direito, de formas, e da fraude à lei, esta última, tratada em seu sentido do direito privado, devendo ser pontuado que as figuras apresentadas não estão especificamente previstas pelo Código Tributário Nacional.

Quanto ao abuso de direito, há quem o posicione como um gênero abrangente. Segundo essa visão, o abuso de direito englobaria conceitos como fraude à lei, abuso de formas

³⁴³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

e a ausência de propósito negocial.³⁴⁴ Essa perspectiva sugere que o abuso de direito constitui uma categoria mais ampla, da qual as outras práticas mencionadas seriam espécies ou manifestações específicas, todas caracterizadas pelo uso indevido do ordenamento jurídico para alcançar fins contrários aos objetivos da lei.

O abuso de direito propriamente dito, é indicado como ato ilícito pelo artigo 187 do Código Civil. De acordo com o dispositivo legal, ocorre abuso de direito quando o titular exerce seu direito de maneira a exceder manifestamente os limites estabelecidos pelo fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes.³⁴⁵

Originário do direito francês, inicialmente aplicado para corrigir distorções no direito de propriedade, o conceito de abuso de direito evoluiu e passou a ser empregado em diversos ordenamentos jurídicos e em múltiplas áreas, servindo a variados propósitos. Essa figura jurídica visa proibir atos que, apesar de formalmente lícitos, são considerados abusivos, gerando excessivas vantagens de um direito e desproporcionais danos a terceiros, ou que extrapolem os objetivos da norma abusada.³⁴⁶

A origem do conceito de abuso de direito pode ser remitida à reação da sociedade contra o poder absolutista, época na qual o positivismo jurídico prevaleceu com a máxima de que tudo que não era proibido era permitido. Essa perspectiva abriu caminho para várias formas de abuso dos direitos por parte da sociedade, o que levou à necessidade de se desenvolver uma teoria para coibir tais excessos. Em resposta a essa necessidade, surgiu a figura do abuso de direito. No ordenamento jurídico brasileiro, essa figura foi expressamente incorporada com a promulgação do Código Civil de 2002³⁴⁷, sendo colocada como uma norma aberta no ordenamento, pautado pelos princípios da eticidade e da socialidade, o que confere espaço para uma interpretação extensiva, adequando-se às diversas situações fáticas que podem caracterizar o abuso.³⁴⁸

³⁴⁴ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 115-116. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

³⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 24 de janeiro de 2024.

³⁴⁶ AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 171-198, 2020, p. 173. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103>. Acesso em: 20 dez. 2023.

³⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 24 de janeiro de 2024.

³⁴⁸ LUNARDI, Fabrício Castagna. Novo Direito Civil e a Teoria do Abuso de Direito. **Revista Sociais e Humanas**. Campo Grande, v. 19, n. 2, p. 9-21, 2010, p. 12, 18. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/sociais/humanas/article/view/1384>. Acesso em: 26 nov. 2023.

Justamente por sua textura aberta, o abuso de direito é frequentemente criticado, pois pode conferir aos juízes uma ampla margem interpretativa. Esse desafio se intensifica especialmente pela necessidade de fundamentar as decisões em conceitos indeterminados, como boa-fé, bons costumes, fins econômicos e sociais, entre outros.³⁴⁹ Se essas críticas já são pertinentes no âmbito do direito privado, é imprescindível uma análise ainda mais cautelosa quando se trata do Direito Tributário, em que as implicações de uma interpretação aberta podem ser ainda mais significativas e o ordenamento também busca limitar ainda mais a amplitude do intérprete.

No âmbito do Direito Civil, a teoria subjetivista caracteriza o ato abusivo pela intenção deliberada do agente de causar dano a terceiros, com a intenção sendo o cerne da questão: a identificação do abuso depende da demonstração de que o agente agiu com o propósito de prejudicar alguém, tornando a vontade do indivíduo o elemento definidor. Contudo, diante da dificuldade em provar essa intenção ou culpa devido à subjetividade, a teoria objetiva surge como resposta, postulando que o abuso de direito se configura pelo exercício anormal de um direito, considerando um ato abusivo quando este contraria a finalidade social ou econômica para a qual o direito foi concedido, independente da intenção do agente.³⁵⁰

Portanto, em contraste com a teoria subjetiva, que demanda o elemento da culpa para definir o abuso de direito, a teoria objetiva identifica o abuso quando um ato excede a finalidade social, a boa-fé ou os bons costumes, ou seja, quando ocorre fora dos padrões de normalidade. A redação presente no Código Civil brasileiro reflete a preferência pela abordagem objetiva.³⁵¹

Assim, atualmente no âmbito do Direito Civil, para configurar o abuso do direito, é imprescindível que haja um direito subjacente, e sua violação se caracterize pela extrapolação objetiva dos limites impostos pela finalidade econômica ou social do direito em questão ou pelo descumprimento dos princípios gerais como a boa-fé ou os bons costumes, sendo necessário

³⁴⁹ LUNARDI, Fabrício Castagna. Novo Direito Civil e a Teoria do Abuso de Direito. **Revista Sociais e Humanas**. Campo Grande, v. 19, n. 2, p. 9-21, 2010, p. 18. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/sociaishumanas/article/view/1384>. Acesso em: 26 nov. 2023

³⁵⁰ FLAVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 120. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

³⁵¹ LUNARDI, Fabrício Castagna. Novo Direito Civil e a Teoria do Abuso de Direito. **Revista Sociais e Humanas**. Campo Grande, v. 19, n. 2, p. 9-21, 2010, p. 14-15. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/sociaishumanas/article/view/1384>. Acesso em: 26 nov. 2023.

que tal excesso seja manifesto. No entanto, elementos como a intenção ou a ocorrência de danos reparáveis seriam dispensáveis, por não ter expressa previsão legal.³⁵²

Marco Aurélio Greco argumenta que o abuso de direito, ao configurar um ato ilícito, não caracteriza um planejamento tributário legítimo, mas sim transita para o terreno da evasão fiscal, gerando como consequência sua descaracterização e aplicação das normas contornadas³⁵³. Além disso, concebe a possibilidade de se considerar abusivos os atos que tenham como única ou principal finalidade o objetivo de reduzir a carga tributária.³⁵⁴

Por sua vez, Luís Flávio Neto sustenta que o reconhecimento do abuso de direito não seria admissível na esfera tributária pelos seguintes motivos: (i) os princípios que orientam as matérias cível e tributária são distintos; (ii) a norma estipulada pelo artigo 187 do Código Civil não possui a abrangência necessária para regular as especificidades do Direito Tributário; (iii) inexistente uma expectativa legítima de direito por parte do Fisco em relação à arrecadação de tributos; (iv) o abuso de direito seria um ilícito atípico no contexto tributário, pois dependeria da aplicação de princípios constitucionais para que a Administração Fiscal qualifique um planejamento como abusivo; (v) a analogia não é um recurso aplicável em Direito Tributário; e (vi) o contribuinte possui o direito de defender-se contra a imposição tributária do Estado.³⁵⁵

Martha Leão defende que a aplicação do conceito de abuso de direito no contexto tributário é problemática por razões formais, visto que o Código Tributário Nacional não aborda explicitamente essa figura. Além disso, a autora aponta que o abuso de direito, por definição, deve resultar em danos a terceiros. Nesse sentido, Leão ressalta que o abuso de direito pressupõe a violação do direito de alguém e que o Fisco não é titular de um direito de arrecadação, uma vez que a obrigação tributária só surge após a ocorrência do fato previsto por norma de incidência. Assim, não haveria um direito prévio da Fazenda Pública ao crédito tributário, o que descaracteriza a noção de abuso de direito em tal contexto.³⁵⁶

³⁵² FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 126. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

³⁵³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 618.

³⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 216.

³⁵⁵ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 138-146. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

³⁵⁶ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 245.

Ressaltando as questões formais, a autora aponta que, de acordo com o artigo 146, III, a da Constituição de 1988, para tratar de definição de fato gerador de tributo, seria necessária lei complementar³⁵⁷. Como a previsão se dá no Código Civil, que é lei ordinária, não seria possível sua utilização para definir hipótese de tributação no Direito Tributário.³⁵⁸

Com o devido respeito ao ponto de vista da autora, é importante destacar que, ao se discutir a anulação de atos e negócios jurídicos, não estamos especificamente definindo fatos geradores de tributo, como é a previsão do artigo 146. Estes já são previamente estabelecidos na legislação. A identificação de um abuso serviria apenas para reconhecer que o negócio é inválido e que o fato a ser considerado é diferente daquele apresentado no negócio jurídico inválido. O fato que permanece após a invalidação é o que deveria ser considerado para fins de incidência tributária, de acordo com as normas pertinentes.

Desta maneira, a ausência de menção expressa à figura do abuso de direito em Lei Complementar, no caso o Código Tributário Nacional, não implica que a figura não possa ser aplicada no Direito Tributário. Considerando que o Direito Civil rege os negócios jurídicos, uma nulidade identificada neste campo também deve produzir efeitos correspondentes no âmbito tributário. Ou seja, se um negócio jurídico é considerado ato ilícito e nulo por abuso de direito segundo os preceitos civis, essa nulidade deverá refletir-se nas implicações tributárias do negócio. Cabe aqui a devida observação feita por Alfredo Augusto Becker de que, muitas vezes, a hipótese de incidência do tributo não é um negócio jurídico, mas sim uma relação econômica, que eventualmente pode permanecer.³⁵⁹

Muitas vezes, diante da nulidade de um negócio jurídico, o fato jurídico tributário persistirá, por não se tratar de um negócio jurídico propriamente dito.

Tomando o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) como exemplo, observamos que sua hipótese de incidência é a transferência de propriedade, um negócio jurídico. Assim, a invalidação do negócio jurídico pode levar à invalidação da cobrança do tributo, pois, sem a transferência efetiva de propriedade, a hipótese de incidência do ITBI não se configura. Por exemplo, em um caso de compra e venda simulada, em que na realidade ocorre uma doação, o tributo aplicável não seria o ITBI, mas sim o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação). Em contraste, no caso do Imposto de Renda (IR) ou do

³⁵⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

³⁵⁸ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 252.

³⁵⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 481-482.

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a hipótese de incidência é um fato jurídico, não um negócio jurídico. Com isso, se um indivíduo simula uma doação acompanhada de uma prestação de serviços para instruir o comprador sobre como utilizar um aparelho celular, a simulação da doação deve ser desconsiderada. Permanece, então, a operação de circulação de mercadoria, sujeita à incidência do ICMS, com base no valor recebido pela operação.

No caso do ITBI, consideremos uma situação em que, com o intuito de evitar o pagamento do tributo, em vez de realizar uma transferência direta de propriedade, realiza-se a venda dos direitos sobre o imóvel por meio de uma procuração em causa própria. Neste cenário, não ocorreria a incidência do ITBI, pois o negócio jurídico especificado pela hipótese de incidência do tributo não se concretizou. Isso se mantém válido desde que as consequências da procuração, e não da transação de compra e venda, sejam efetivamente suportadas pelo contribuinte. Avançando na hipótese, suponha-se que houve, na realidade, uma simulação: o valor recebido pela suposta venda não foi declarado e a procuração teve efeito durante um certo período, sendo descoberta posteriormente pelo Fisco. Ainda assim, não seria cabível a cobrança do ITBI, pois a transmissão de propriedade por meio do registro de imóveis, que constitui o negócio jurídico necessário para a incidência do ITBI, não ocorreu de fato, sendo possível somente a busca por eventual tributação de imposto de renda sobre possível ganho de capital que possa ter sido suprimido pelo contribuinte.

Quanto ao outro argumento, ao ser caracterizado pela geração de danos desproporcionais a terceiros, ainda que se considere válida a teoria subjetivista, pode-se invocar o conceito de abuso de direito para que um negócio jurídico seja contestado, com base no princípio da solidariedade social. Tal abordagem não se justificaria pelo direito do Fisco à arrecadação, mas sim pela possibilidade de que o abuso infrinja o dever de solidariedade coletiva. Este dever inclui a responsabilidade de cada indivíduo de contribuir para a arrecadação tributária de acordo com sua capacidade contributiva, respeitando as hipóteses legais de incidência tributária, de forma que seu descumprimento pode ser considerado como um dano geral para a coletividade.

Entretanto, o princípio da solidariedade social também estabelece como objetivo e vontade global da sociedade a proteção do contribuinte. Portanto, não seria apropriado invocar um suposto prejuízo causado por um planejamento tributário que entra em conflito com uma garantia concedida pela própria sociedade. Assim, a aplicação do princípio da solidariedade social não tem força suficiente para interferir na intensidade do respeito às garantias concedidas

aos contribuintes, incluindo a liberdade de planejar e desenvolver suas atividades conforme desejarem. De acordo com isso, a tributação deve ocorrer estritamente conforme a previsão legal, evitando-se a tributação de condutas com base em analogias não previstas em lei e afastando a possibilidade de consideração de abuso de direito em matéria tributária neste contexto.

Quanto ao abuso de direito se constituir em um ilícito atípico, este se configura quando há violação do objetivo subjacente de uma norma, caracterizado pela desconsideração dos valores que ela pretende tutelar. Assim, ilícito típico é o que viola diretamente uma regra, enquanto o atípico é decorrente de um processo de interpretação e violação de princípios.³⁶⁰

A qualificação de uma conduta como abusiva é, por natureza, intrinsecamente valorativa e se caracteriza como ilícito atípico, conseqüentemente, resulta na aplicação de analogia. Isso ocorre porque, mesmo que a conduta esteja formalmente dentro dos limites de uma regra estabelecida, ela infringe seus princípios fundamentais e, portanto, deve ser tratada como se outra fosse.³⁶¹

Primeiramente, é importante reconhecer que o ordenamento jurídico não protege valores isolados, mas sim o conjunto de valores considerados essenciais. Nesse contexto, a figura do abuso de direito é invocada para salvaguardar esses valores. No entanto, existe uma distinção nos valores fundamentais quando comparamos o Direito Civil com o Direito Tributário. O Direito Civil é influenciado pelos princípios da eticidade, socialidade e operabilidade. Já o Direito Tributário, como visto até aqui, concede bastante força a princípios como a segurança jurídica e a legalidade.³⁶²

Mesmo que se argumente que o abuso de direito possa violar o dever coletivo de cada um contribuir para os custos sociais, a resposta do direito deveria ser a aplicação de analogia. Tal figura, conforme estabelecido pelo parágrafo primeiro do artigo 108 do Código Tributário Nacional, é proibida quando resulta na exigência de tributo não expressamente previsto em lei.³⁶³

³⁶⁰ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014, p. 127. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/356>. Acesso em: 15 dez. 2023.

³⁶¹ AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 171-198, 2020, p. 173-174. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103>. Acesso em: 20 dez. 2023.

³⁶² AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 171-198, 2020, p. 183. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103>. Acesso em: 20 dez. 2023.

³⁶³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

Além disso, conforme estabelecido pelo artigo 188, inciso I, do Código Civil, não se configura como ato ilícito a ação realizada no exercício regular de um direito reconhecido.³⁶⁴ Assim, fundamentando-se no legítimo direito de liberdade de organização e na ausência de obrigação em realizar fatos que configurem hipóteses de incidência tributária, as estruturas organizadas legalmente para obter maior economia tributária também não podem ser consideradas atos ilícitos.

Portanto, mesmo que se entenda que formalmente não exista um obstáculo entre o Direito Civil e o Direito Tributário, e ainda que se considere que o abuso de direito possa causar prejuízos a terceiros à luz dos objetivos gerais da sociedade, a Constituição confere uma proteção robusta aos direitos dos contribuintes. Estabelece-se, assim, tanto por regra quanto por princípio, que apenas aquele que realiza a hipótese de incidência presente em lei estará sujeito ao pagamento de tributos, sendo vedada a analogia quando resulta na cobrança de um tributo não previsto pelo legislador. Assim, tendo em vista esses aspectos, não se pode alegar que uma estrutura legalmente estabelecida em um planejamento tributário possa ser invalidada sob a justificativa de abuso de direito na conduta do contribuinte.

A caracterização do abuso de direito, que se baseia em critérios subjetivos e abertos como a boa-fé ou os bons costumes, não deve se estender a condutas lícitas e efetivamente realizadas, mesmo quando o objetivo dessas ações seja unicamente a redução da carga tributária do contribuinte. Afinal, a busca legítima por economia fiscal, realizada dentro dos limites da lei, não deve ser confundida com má fé ou violação dos bons costumes. Entender a redução legal de tributos como abuso seria uma interpretação equivocada desses conceitos, pois o ordenamento torna legítimo o direito ao planejamento tributário do contribuinte.

Defendendo a caracterização dos abusos em âmbito tributário, Greco afirma que:

Na medida em que a lei qualificou determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar ao imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, artigo 5º). Assim, inibir a eficácia da norma tributária significa frustrar sua imperatividade e inibir a plenitude do princípio da capacidade contributiva e da isonomia, o que repugna a uma interpretação que, em sintonia com o artigo 3º, I, da CF/88, busque

³⁶⁴ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 24 de janeiro de 2024.

encontrar o justo equilíbrio das previsões legais, visando a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.³⁶⁵

O autor comete equívocos ao discutir o tema. Primeiramente, a norma que institui um tributo não visa, contrariamente ao que o autor menciona, apenas identificar uma determinada capacidade contributiva. Ela estabelece em seu antecedente uma hipótese de incidência, que deve refletir uma manifestação de capacidade contributiva, mas se torna imperativa apenas quando o sujeito realiza o ato ou fato nela previsto. Portanto, conforme observado, não é possível exigir o pagamento de um tributo quando se desconsidera um planejamento lícito baseando-se unicamente na manifestação de capacidade contributiva.

Além da questão da legalidade, ampliar o alcance da legislação para captar capacidades contributivas poderia constituir uma violação do princípio da isonomia. Isso se deve ao fato de que a aplicação imprevisível e arbitrária de tributos a contribuintes que deveriam estar em igualdade de condições perante a lei resulta em tratamento desigual. Se a administração tributária aplicar critérios subjetivos para definir quem deve ou não ser tributado, isso pode levar a uma discriminação injustificada, em que dois contribuintes com a mesma capacidade econômica poderiam enfrentar cargas tributárias diferentes.

Veja-se um exemplo para ilustrar como a capacidade contributiva pode se manifestar de maneiras semelhantes, mas resultar em tributações distintas respeitando o espírito do ordenamento jurídico. Um indivíduo que vende mercadorias pode demonstrar a mesma capacidade contributiva que outro que presta serviços, ou até mesmo que um terceiro que obtém rendimentos de suas aplicações financeiras. No entanto, as hipóteses de incidência tributária são distintas para cada um desses contribuintes, resultando em diferentes obrigações tributárias. Isso evidencia que a sociedade, por meio de seus representantes, define hipóteses de incidência específicas, e não baseia a tributação na capacidade contributiva de cada indivíduo.

Fica evidente que o intuito da sociedade, refletido na Constituição de 1988, não foi o de tributar toda e qualquer manifestação de capacidade contributiva, mas somente aquelas especificamente previstas pelo legislador. Este ponto, como visto, pode ser demonstrado pela previsão de competência residual: se a intenção fosse tributar qualquer sinal de capacidade contributiva, seria desnecessário especificar hipóteses de incidência, uma vez que as

³⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 218.

manifestações de riqueza já estariam abarcadas pela tributação existente, tornando-se desnecessária a existência de competência residual.³⁶⁶

Ainda sobre a questão do planejamento tributário, o autor aponta o seguinte:

Os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.³⁶⁷

No trecho acima, o autor sugere que figuras abusivas podem ser empregadas para desqualificar e retirar a oponibilidade de planejamentos tributários, sempre que as ações do contribuinte visarem exclusivamente à economia tributária, sem um propósito negocial. No entanto, é importante ressaltar que a liberdade do contribuinte é altamente valorizada pela Constituição de 1988. Embora o objetivo principal da norma seja a arrecadação, esta deve se dar de acordo com uma hipótese de incidência específica, tornando-se exigível o tributo somente quando o sujeito realiza o ato ou fato nela previsto. Portanto, mesmo considerando a possibilidade de descon sideração de planejamentos tributários, especificamente a figura do abuso de direito não se aplica ao direito tributário, pois se o sujeito não realiza a hipótese de incidência prevista, ele não será contribuinte e desta maneira não fere o objetivo da norma.

Com base nesses argumentos, a ideia de classificar como abusivo e descon siderar um planejamento tributário que visa unicamente a redução da carga tributária, como defende Greco, é insustentável. A liberdade de desenvolvimento, sendo um objetivo social, deve ser assegurada com a maior segurança jurídica possível, respeitando assim o princípio da solidariedade social. Isso possibilita o desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária, onde a garantia dos direitos sociais se dá não só através do Estado, mas também por meio da própria sociedade.

De maneira similar, mas com características próprias, o direito privado reconhece a figura da fraude à lei imperativa. Esta está explicitamente prevista no artigo 166, inciso VI, do Código Civil, que estabelece a nulidade de qualquer negócio jurídico cujo objetivo seja fraudar uma lei imperativa.³⁶⁸

³⁶⁶ AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 171-198, 2020, p. 193. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103>. Acesso em: 20 dez. 2023.

³⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 221.

³⁶⁸ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 24 de janeiro de 2024.

A fraude à lei se caracteriza por um “descompasso entre o texto e o espírito” da lei. Assim, como diante do abuso de direito, esse descompasso também deve ser solucionado pela hermenêutica e pela analogia. Portanto, configura-se a fraude à lei quando uma norma é empregada com o objetivo de eludir os efeitos de uma lei imperativa, recorrendo-se ao texto de outra norma que se apresente mais benéfica, mas que, ao fazê-lo, acaba por violar os objetivos do sistema legal como um todo.³⁶⁹

Também na fraude à lei, existe um debate entre as teorias objetivista e subjetivista. Sob a perspectiva subjetivista, é necessário que a finalidade do ato seja idêntica ou semelhante àquela expressamente proibida pela lei e que haja uma intenção deliberada de iludir uma norma imperativa. Já na visão objetivista, basta que os envolvidos realizem, por meio de outro negócio, um resultado que seria proibido se efetuado diretamente pela norma imperativa.³⁷⁰

O termo *fraude* pode ter significados variados no contexto tributário. De um lado, refere-se a condutas que infringem diretamente a legislação, como é o caso da fraude em seu sentido penal. De outro, temos a fraude civil, identificada neste trabalho como fraude à lei. Este último conceito, que é o foco de nossa análise, envolve a utilização de uma norma existente no ordenamento jurídico para escapar da aplicação de uma norma imperativa.³⁷¹ O objetivo da fraude à lei é assegurar a coerência do sistema jurídico, prevenindo que as normas imperativas sejam eludidas por meio de outras que possam produzir um resultado equivalente, mas de forma contrária ao ordenamento jurídico.³⁷²

As normas jurídicas se dividem em dispositivas e imperativas. A fraude à lei se dá em relação às normas imperativas, caracterizadas por disposições que não permitem desvio ou afastamento voluntário por parte dos envolvidos. Essas normas estabelecem consequências obrigatórias, que devem ser cumpridas independentemente da vontade dos destinatários, refletindo a proteção de interesses gerais da sociedade. Já as normas dispositivas, por outro lado, são aquelas que regulam as relações entre as partes, permitindo-lhes maior liberdade na determinação dos termos do relacionamento jurídico.³⁷³

³⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 826.

³⁷⁰ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014, p. 131. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/356>. Acesso em: 15 dez. 2023.

³⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 258.

³⁷² NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014, p. 128. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/356>. Acesso em: 15 dez. 2023.

³⁷³ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014, p. 127-128. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/356>. Acesso em: 15 dez. 2023.

Também sem previsão específica no Código Tributário Nacional, na fraude à lei, as normas jurídicas são utilizadas com o propósito de contornar uma norma imperativa, resultando na violação do objetivo pretendido pelo ordenamento jurídico. O problema, como será objeto de análise, é que a norma de incidência tributária só gera obrigatoriedade de pagamento após a ocorrência do fato jurídico tributário, de forma que o contribuinte não pode ser obrigado a incorrer na hipótese prevista pelo antecedente da norma.³⁷⁴

Com base nesta liberdade e na não obrigatoriedade de que o contribuinte pratique o fato jurídico tributário, ao desconsiderar planejamento legalmente desenvolvido, o Fisco estaria violando o princípio do não confisco, obrigando o contribuinte a arcar com os custos tributários de um ato ou fato que não praticou.³⁷⁵

Assim, a fraude à lei também pode apresentar semelhanças com a simulação, podendo ser perpetrada tanto por meio de negócios simulados quanto por negócios não simulados. No entanto, é importante destacar que, apenas no caso de uso da simulação, o Fisco detém o fundamento para desconsiderar o planejamento tributário adotado pelo contribuinte.³⁷⁶ Prática simulação o contribuinte que simula um negócio que se adequa a uma norma de contorno, suprimindo seus efeitos e levando ao resultado da norma imperativa, assim agindo de maneira irregular, pois na verdade somente simulou estar cumprindo a norma de contorno, mas como praticou de fato a norma contornada, dissimulando sua operação, deve arcar com as consequências tributárias desta.

Ainda que semelhantes e que possam se apresentar em conjunto, podemos distinguir as figuras da simulação e da fraude à lei com base na natureza da vontade envolvida. Na simulação, existe uma discordância entre a vontade real das partes e a vontade expressa no ato jurídico, caracterizando-se por uma aparência enganosa. Por outro lado, na fraude à lei, as partes têm a intenção de realizar o ato apresentado, mas o fazem com o propósito específico de contornar uma norma imperativa.³⁷⁷

³⁷⁴ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 247.

³⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 345-370, 2010, p. 355. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>. Acesso em: 23 nov. 2023.

³⁷⁶ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 210. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

³⁷⁷ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014, p. 128. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/356>. Acesso em: 15 dez. 2023.

Marco Aurélio Greco defende a possibilidade de aplicação da fraude à lei no contexto tributário. Ele argumenta que a norma de incidência tributária tem um caráter imperativo, significando que ela produz seus efeitos jurídicos independentemente da vontade do destinatário. Essa característica imperativa da norma tributária justifica, segundo Greco, a aplicação do conceito de fraude à lei.³⁷⁸

De fato, a norma de incidência tributária é imperativa e seus efeitos são desencadeados independentemente da vontade do contribuinte. No entanto, ela prescreve uma consequência para quem pratica uma hipótese de incidência que não é compulsória. Portanto, apenas aqueles que efetivamente concretizam a hipótese descrita na norma estarão obrigados ao pagamento do tributo correspondente.

Por exemplo, consideremos a implementação de um imposto sobre grandes fortunas com recorrência anual, definido como hipótese de tributação aquele que tenha um patrimônio líquido superior a um certo valor. Se um indivíduo decide reestruturar seu patrimônio através de uma série de ações legítimas que reduzem seu patrimônio líquido para abaixo do limiar de tributação, o que poderia ser feito, por exemplo, por meio de investimentos em bens não contabilizados para o cálculo do imposto, ele não estaria mais sujeito ao tributo, visto que não mais se enquadra na hipótese de incidência especificada pela norma. Ainda que a reestruturação possa ser motivada somente por razões fiscais, ela é um ato ou um conjunto de atos jurídicos válidos que faz com que não se realize a condição prevista para a tributação.

Seguindo com os possíveis vícios, tratando agora do abuso de formas, sua conceituação pela doutrina se dá de diversas maneiras. Pode ser apresentado como uma categoria autônoma dentro do direito, como uma espécie pertencente ao gênero mais amplo do abuso de direito, e pode ainda ser interpretado como um veículo para a realização do abuso de direito quanto como um sinônimo de dissimulação ou fraude à lei.³⁷⁹

De toda forma, consideraremos que o abuso de formas jurídicas se manifesta quando um dos elementos essenciais de um negócio jurídico é modificado ou distorcido, violando uma formalidade essencial para a natureza do negócio proposto. Nesse caso, embora o negócio apresente uma forma exteriormente adequada, sua essência é inadequada em relação ao

³⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 262.

³⁷⁹ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 172-173. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

propósito comum pretendido. Assim, mesmo satisfazendo os requisitos legais em sua aparência, o negócio contraria o espírito ou a intenção subjacente da legislação aplicável.³⁸⁰

Abusando das formas jurídicas, o contribuinte, empregando estruturas permitidas pela legislação, conseguiria evitar a aplicação de uma norma de incidência, infringindo também o propósito geral do ordenamento. Tal abuso se manifestaria pelo uso de uma configuração jurídica que, apesar de lícita, subverte a finalidade da norma que é contornada, muitas vezes utilizando de negócios jurídicos indiretos ou atípicos, buscando um objetivo distinto daquele que seria por padrão utilizado para o fim objetivado.³⁸¹

Um exemplo: um patriarca, visando transferir patrimônio aos herdeiros, celebra um contrato de compra e venda com seus filhos, vendendo-lhes imóveis valiosos por um preço irrisório. O preço, sendo um elemento essencial do contrato de compra e venda, quando significativamente distorcido, pode indicar um abuso de formas, pois estaria o patriarca abusando do contrato de compra e venda. No entanto, no exemplo citado, também se observa a presença de uma simulação. O contrato de compra e venda, neste caso, simulado, foi utilizado como fachada para dissimular a verdadeira natureza da transação, que é uma doação. Este exemplo ilustra a complexidade e a proximidade entre o abuso de formas e a simulação, evidenciando os desafios enfrentados pela doutrina ao tentar diferenciá-los.

A alegação de abuso de formas em planejamentos tributários pode emergir quando se empregam negócios jurídicos indiretos ou atípicos que, embora legalmente válidos, são utilizados com o propósito de obter vantagens fiscais que contrariam o objetivo do ordenamento jurídico. Tal alegação é sustentada quando a forma jurídica adotada no negócio não reflete a substância econômica antecipada pela norma de incidência tributária. Argumenta-se, portanto, que ocorre uma manipulação deliberada das formas jurídicas para se obter um resultado tributário que não seria alcançado por meio dos negócios jurídicos típicos e diretos prescritos pela legislação, buscando um fim semelhante ao destes.

No Direito Tributário, os negócios jurídicos indiretos ou atípicos não são proibidos. Importante notar que a maior parte das incidências tributárias recai sobre manifestações econômicas, ou seja, sobre fatos jurídicos e não necessariamente sobre negócios jurídicos. Portanto, ao se utilizar de um instrumento atípico não previsto como hipótese de incidência ou com uma tributação reduzida, desde que esteja dentro dos limites da legalidade e validade

³⁸⁰ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos**: entre legalidade, liberdade e solidariedade. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 249.

³⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 826.

jurídica, não seria coerente impor ao contribuinte um ônus tributário que seria aplicável se ele tivesse optado por um negócio mais comumente utilizado para o mesmo fim. No entanto, é importante ressaltar que o contribuinte deve suportar as consequências do negócio escolhido. Caso haja neutralizações de efeitos que indiquem uma realidade diferente da apresentada, isso pode caracterizar simulação, o que, aí sim, é capaz de desconstituir o planejamento adotado.

O ordenamento jurídico brasileiro, constituído em um Estado Democrático de Direito, garante consideravelmente a possibilidade de atuação lícita de seus cidadãos. Como exemplo, na Constituição são garantidas a liberdade de trabalho no artigo 5º, XIII, livre iniciativa, no artigo 170, e a garantia do direito de propriedade no artigo 5º, XXII; não sendo ilícita a simples escolha do contribuinte por um procedimento com menor carga tributária em vez de outro.³⁸²

Luís Eduardo Schoueri aponta que, diante de uma situação específica, é possível realizar uma análise baseada na consideração econômica, particularmente quando esta leva a uma conclusão diferente daquela obtida pela consideração jurídica. Segundo o autor, é a combinação das considerações jurídica e econômica que forma o fato para fins tributários. Portanto, o resultado deve ser alcançado por meio de uma interpretação teleológica, a qual busca determinar qual norma deverá ser aplicada, alinhando o desfecho com os propósitos e objetivos da lei.³⁸³

O raciocínio pode ser sim utilizado para a interpretação do fato realmente ocorrido, buscando identificar se houve ou não alguma simulação, mas a resposta do ordenamento não poderá concluir que houve abuso de formas e por isso desconsiderar o planejamento adotado. No caso de abuso de formas, uma interpretação teleológica da norma contornada pode levar a uma de duas situações: i) ampliar o alcance da norma para abranger o fato realmente ocorrido, já previsto por ela, que agora é alcançado devido a essa interpretação; ou ii) entender o objetivo da norma, que seria captar a capacidade contributiva manifestada, e expandi-lo para incluir um novo fato que não estava originalmente previsto como hipótese de incidência. Nesse caso, o novo fato, por demonstrar capacidade contributiva semelhante, passaria a ser tributado como se fosse o fato previsto.

³⁸² CUNHA, Carlos Renato; VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei Aparecido da. Notas sobre o abuso de forma e norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 44, p. 3-19, 2020, p. 8. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/94812>. Acesso em: 14 jan. 2024

³⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 831.

Portanto, na primeira hipótese, não se trata de abuso de formas, pois o fato se adequou à previsão legal. Já na segunda hipótese, estaríamos diante de uma interpretação por meio de analogia, o que é proibido no direito tributário.

O mesmo autor, em outro texto, observa que a resposta ao abuso de formas em certos ordenamentos jurídicos é a aplicação da analogia. Contudo, no sistema brasileiro, sua utilização em matéria tributária é constitucionalmente vedada, o que faz com que, no Brasil, não se possa desconsiderar um planejamento tributário por motivo de ter supostamente praticado abuso de formas.³⁸⁴

Assim, só teria sentido no ordenamento jurídico brasileiro uma interpretação que alcance o fato praticado pelo contribuinte, não possibilitando a pura interpretação econômica dos fatos.³⁸⁵

Poderia ser argumentado que, com base em uma interpretação do artigo 118, está implícita a possibilidade de uma abordagem econômica, já que a definição do fato gerador deve desconsiderar a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, dando primazia à substância sobre a forma. No entanto, tal interpretação é falha, pois uma análise mais aprofundada do mesmo artigo revela que também devem ser desconsiderados os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.³⁸⁶ Portanto, para o direito tributário, os efeitos dos fatos, incluindo os econômicos, não são relevantes. Além disso, o dispositivo é claro ao tratar somente dos atos que efetivamente foram praticados ou que tenham ocorrido.³⁸⁷ Assim, a tributação deve alcançar o fato realmente executado pelo contribuinte, afastando qualquer simulação existente, ainda que para tanto se faça necessário uma consideração econômica.

Observe-se que a consideração econômica, conforme proposto, difere da interpretação econômica. Na primeira situação, identifica-se o fato jurídico tributário realmente praticado com base em múltiplos critérios, incluindo o econômico. Na segunda, apesar de se ter um fato, a norma responde não ao fato concretamente praticado, mas àquele que teria produzido os

³⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 345-370, 2010, p. 361-366. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>. Acesso em: 23 nov. 2023.

³⁸⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

³⁸⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

³⁸⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

mesmos efeitos econômicos. Esta última abordagem deve ser afastada em âmbito tributário, pois infringe direitos fundamentais do contribuinte, como o princípio da legalidade e a vedação à tributação por analogia.

Frisa-se que não é possível obrigar o contribuinte a se sujeitar à incidência tributária. Assim, é importante salientar que a norma que institui um tributo não possui caráter imperativo, pois impor tal obrigatoriedade seria uma violação ao princípio do não confisco. A legislação tributária estipula que, caso o contribuinte realize o fato previsto pela norma, incide a tributação. Entretanto, como vimos, o contribuinte não pode ser coagido a realizar o referido fato.

Conclui-se que um planejamento tributário não pode ser desconsiderado sob o argumento de que configura abusos ou fraude à lei imperativa, ainda que busque apenas a economia tributária. Quando as ações do contribuinte estão dentro dos limites da legalidade e respeitam a liberdade individual, tais opções devem ser respeitadas. Portanto, não se pode forçar o contribuinte a realizar atos que constituam hipóteses de incidência tributária, já que a lei tributária é imperativa, mas somente após ocorrido o fato jurídico tributário. Após concretizar a hipótese de incidência, o tributo deve ser pago, mas o contribuinte não pode ser obrigado a praticar o ato previsto pela norma.³⁸⁸

Marco Aurélio Greco identifica que, embora os atos estejam dentro da legalidade, as figuras de abuso (exceto o abuso de direito, que, como vimos, configura um ilícito civil) podem tornar o planejamento tributário inoponível ao Fisco. Nesse sentido, a inoponibilidade do abuso visa coibir práticas que objetivem desvirtuar o ordenamento jurídico, seja: i) utilizando um direito ou função de maneira diversa daquela assegurada pelo ordenamento; ou ii) distorcendo funcionalmente e inibindo a eficácia de uma lei incidente sobre a hipótese, sem justificativa razoável. Assim, independentemente de ser lícito ou ilícito, diante da figura do abuso, o planejamento não seria oponível ao Fisco, segundo o autor.³⁸⁹

De acordo Greco, para uma análise adequada, não seria suficiente considerar apenas os elementos objetivos do planejamento, mas também os subjetivos e os extra-jurídicos. Para o autor, os elementos objetivos referem-se ao texto da lei e ao fato ocorrido. Já os elementos subjetivos abrangem as avaliações, critérios, valores e ponderações. Por fim, os elementos

³⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

³⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 211.

extra-jurídicos relacionam-se aos efeitos econômicos do planejamento e seu impacto na concorrência.³⁹⁰

Em primeiro lugar, é importante destacar, conforme o autor aponta, que o elemento objetivo essencial na análise tributária é o próprio fato, que determina a qualificação do ato, independentemente da nomenclatura a ele atribuída. Quanto aos elementos subjetivos e extrajurídicos, tais como avaliações, ponderações e os efeitos econômicos, estes são importantes na interpretação do fato real e devem ser utilizados. O objetivo deve ser a identificação da verdadeira natureza do ato praticado, permitindo, em casos de simulação, desconsiderar o fato simulado e reconhecer o ato efetivamente realizado. Contudo, os critérios mencionados não devem ser empregados para invalidar planejamentos tributários legítimos e concretos, que estejam em acordo com a legislação e que tenham ocorrido de fato, assumindo as consequências dos atos praticados, ainda que buscassem somente a economia tributária. As consequências econômicas podem ser analisadas, mas nunca devem levar a uma tributação por analogia, o que violaria os princípios de legalidade e a segurança jurídica do contribuinte.

Ainda sobre a oponibilidade do planejamento, para Greco é necessário que exista um motivo extratributário, não podendo o contribuinte dizer “fiz porque quis”³⁹¹, que segundo o autor, é diferente do chamado *business purpose*. Nas palavras do autor:

Não estou dizendo que o único motivo que afasta o abuso é o propósito ligado à atividade econômica desenvolvida ou à sua repercussão no mercado, estou dizendo que o motivo que afasta o abuso é extratributário, vale dizer, pode ser uma razão familiar, política, de mudança de regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa etc.³⁹²

Considerando o modelo constitucional adotado, no qual a sociedade insere seus objetivos na Constituição, observa-se uma significativa liberdade econômica. Isso implica que o contribuinte tem o direito de se desenvolver economicamente da maneira que desejar. Dessa forma, não parece coerente exigir um propósito extratributário para as ações econômicas do contribuinte, já que a liberdade econômica é, assim como a legalidade, um princípio reconhecido constitucionalmente.

Ao considerarmos a função extrafiscal dos tributos, percebemos que o próprio Estado pode motivar mudanças no comportamento dos contribuintes baseadas exclusivamente em

³⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 240.

³⁹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 242.

³⁹² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019, p. 243.

razões tributárias. Essa é exatamente a função da norma. Por exemplo, imaginemos uma empresa localizada em uma cidade portuária, dedicada à importação e montagem de peças. Diante de uma política extrafiscal que resultou em um aumento substancial no imposto sobre as importações de seus produtos, a empresa pode decidir mudar completamente suas operações exclusivamente por razões tributárias. Isso pode incluir a transferência de sua sede para outra cidade ou estado, começar a fabricar alguns dos produtos que antes importava, ou até mesmo interromper a comercialização de certos itens. Esse planejamento é puramente tributário, fundamentado unicamente em critérios econômicos, e não se pode alegar que houve abuso. Na verdade, a norma tributária está cumprindo exatamente a função prevista.

A interpretação que prioriza a substância sobre a forma não é totalmente descartada; é crucial focar na substância jurídica, em vez da econômica.³⁹³ Tomemos novamente como exemplo um contrato de compra e venda entre pai e filho, no qual não está previsto qualquer tipo de pagamento ou cobrança. A ausência de pagamento, por si, não é o que desqualifica o ato como uma compra e venda, pois outros fatores poderiam ter influenciados e podem ser apresentados pelo contribuinte em comprovação; o cerne da questão é que a vontade real das partes nunca foi realizar tal operação. Na verdade, o objetivo sempre foi efetuar uma doação. Logo, estamos diante de uma simulação, sendo que a verdadeira natureza jurídica do contrato é a doação, e não é necessário recorrer somente às análises econômicas para chegar a essa conclusão. Assim, a substância do negócio não pode ser dada somente pelo nome a ele atribuído, ou somente pelas consequências econômicas que lhe decorrem. Por padrão, certos negócios jurídicos têm seu conteúdo previamente formado e conhecido, não podendo ser alterado pela legislação tributária.

É a substância jurídica de um ato ou negócio que permite identificar uma simulação. A nulidade reside na divergência entre a vontade manifestada e a natureza real do negócio. Trata-se de um esforço para anular os efeitos típicos do negócio apresentado, utilizando meios escusos. Isso ocorre ao atribuir uma designação formal ao negócio, sem assumir as consequências inerentes a ele, e sim daquele que as partes efetivamente pretendiam realizar.³⁹⁴

³⁹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

³⁹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

Quanto a um tema que pode influenciar os planejamentos tributários, destaca-se o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.³⁹⁵ Este parágrafo prevê a possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos cuja finalidade seja dissimular a ocorrência de um fato gerador de tributo. Entende-se que a redação deste parágrafo, em essência, não modifica o cenário já examinado neste trabalho. Um ato ou negócio jurídico que busca dissimular a realidade constitui, evidentemente, uma simulação, tornando tal parágrafo aparentemente redundante para a abordagem dessa questão, mas aponta que, diante de regulamentação por lei ordinária, poderá ser descaracterizado pela autoridade administrativa.

É importante ressaltar que as normas gerais de direito tributário e as limitações ao poder de tributar devem ser estabelecidas por meio de Lei Complementar, conforme estipula o artigo 146 da Constituição Federal de 1988.³⁹⁶ Considerando que o parágrafo único do artigo 116 apenas menciona a dissimulação e refere-se a procedimentos estabelecidos por lei ordinária, conclui-se que a lei que tratar de seus pontos deve regular exclusivamente os casos de atos dissimulados. Assim, a referida lei não deve e não pode expandir seu alcance para além do que é permitido pela Lei Complementar que lhe deu causa.³⁹⁷

Ao tratar da dissimulação, o legislador complementar pretendeu especificar seu tratamento, já que esta é a principal modalidade de caracterização de evasão. No mesmo sentido, compreendeu que, em âmbito tributário, sempre estaremos diante de uma dissimulação, pois a simulação será com a finalidade de dissimular o fato jurídico tributário, que não quer ser público para que escape da sua incidência.³⁹⁸

Com base na vontade da sociedade, o Legislativo brasileiro, em diversas ocasiões, manifestou sua oposição a propostas que visavam expandir os poderes da administração tributária na desconsideração dos efeitos tributários de negócios jurídicos. Essa postura pode ser identificada em pelo menos quatro episódios: primeiramente, na rejeição do artigo 74 do projeto que originou o Código Tributário Nacional; em seguida, na modificação da proposta da Lei Complementar nº 104/2001; depois, na não aceitação do capítulo da Medida Provisória nº

³⁹⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

³⁹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

³⁹⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

³⁹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

66/2002, que buscava regular o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional; e, por fim, na recente recusa da Medida Provisória nº 685, que abordava a obrigação de declarar planejamentos tributários à administração fiscal.³⁹⁹

A solidariedade social, que na tributação representa um compromisso geral no cumprimento dos objetivos de toda a sociedade e que foi inserida pela sociedade na Constituição de 1988, confere à arrecadação tributária um status especial. Contudo, por si, ela não é suficiente para contrariar regras jurídicas claras e estabelecidas, como a grande força da legalidade e a proibição do uso da analogia. Portanto, somente com base na solidariedade social, não se pode justificar uma interpretação que torne tributável um ato por meio da aplicação das figuras do abuso de direito, das formas ou da fraude à lei imperativa, já que isso exigiria a utilização de analogia.

Da mesma forma, não é viável fundamentar na solidariedade social para adotar uma interpretação puramente econômica dos fatos com o objetivo de tributar com base na capacidade contributiva manifestada. Além disso, não se pode justificar a desconsideração de operações dos contribuintes, baseando-se em um suposto vício de causa, que seja caracterizado pela falta de propósito negocial.

Entretanto, a solidariedade social pode contribuir para a interpretação dos fatos, inclusive sob uma perspectiva econômica. Essa abordagem deve focar na intenção real das partes envolvidas, declarando suas atividades com o objetivo de determinar se a ação foi efetivamente praticada ou se configura uma simulação. Em casos de simulação, o ato torna-se inválido e deve ser anulado, prevalecendo a operação que verdadeiramente reflete a vontade da parte que simulou.

Para ilustrar: suponha-se que haja um tributo com uma alíquota de 2x% sobre os rendimentos provenientes da operação A, enquanto não existe previsão legal específica para os rendimentos da operação B, que são tributados pela alíquota x% do imposto de renda padrão. Se a operação B gera resultados semelhantes à operação A, não é possível exigir do contribuinte que seja tributado como se tivesse realizado a operação A. Em vez disso, se ele efetivamente realizou a operação B, mesmo que com o único intuito de economia tributária ou ainda que tenha sido por meio de um negócio jurídico indireto, a tributação deve ser aplicada conforme o padrão da operação B, desde que a operação tenha ocorrido de fato e suas consequências não

³⁹⁹ AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 171-198, 2020, p. 176. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103>. Acesso em: 20 dez. 2023.

tenham sido neutralizadas. No entanto, é possível que se faça uma análise dos fatores econômicos para esclarecer a natureza da operação, investigando se a operação B não foi meramente simulada para ocultar a intenção real de realizar a operação A. Dessa forma, uma consideração econômica pode revelar que os efeitos da operação B foram, na verdade, anulados por outros negócios jurídicos não declarados e que em verdade a vontade era praticar a operação A.

Um exemplo prático poderia ser também o caso de uma empresa que inicialmente opera como uma sociedade limitada. De acordo com o Artigo 38 do Decreto Lei 1.598/77, as sociedades anônimas não estão sujeitas a incidência de imposto de renda sobre o ágio na emissão de ações, um benefício que é discutível se poderia ser estendido às sociedades limitadas pela não previsão legal específica. Se essa empresa se reestrutura como sociedade anônima antes de captar capital com ágio, ela pode aproveitar-se dessa vantagem fiscal. Ao se transformar em sociedade anônima, a empresa tem a possibilidade de emitir ações com ágio, sendo que o valor adicional obtido não será incluído no cálculo do imposto de renda. É importante frisar que, ao adotar a forma de sociedade anônima, a empresa deve estar preparada para assumir todas as implicações legais e operacionais dessa modalidade. Portanto, essa transformação não caracteriza uma operação simulada, mas sim uma estratégia lícita de elisão fiscal.

Por fim, um último exemplo para compreendermos a diferença entre uma situação legítima e simulada, de acordo com a consideração econômica da situação: legitimamente, um pai, dono de uma propriedade valiosa, decide vender este imóvel ao seu filho por um preço relativamente abaixo do valor de mercado. À primeira vista, isso pode parecer uma simulação para evitar a incidência do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD). No entanto, diante de uma consideração econômica, descobrimos que o filho tem uma empresa em ascensão e já possui um patrimônio considerável. O filho efetivamente pagou ao pai o preço acordado pela propriedade e está utilizando a plena propriedade. Além disso, o pai está com dificuldades financeiras, o que justifica a venda abaixo do valor de mercado. Assim, a transação é legítima e justificada pelas circunstâncias familiares e econômicas.

De outro lado, em um outro cenário alternativo, o mesmo pai, que não enfrenta dificuldades financeiras e tem uma situação bastante confortável, vende a mesma propriedade ao filho por um valor abaixo do mercado. Aqui, o filho não apresenta recursos suficientes para comprar a propriedade e não ocorre uma transferência real ao pai. Além disso, o patriarca

continua a morar na propriedade e a utilizar como se ainda fosse o proprietário. Neste contexto, a consideração econômica revela que a venda foi uma simulação para transferir o imóvel ao filho sem incorrer nos impostos de doação, mascarando a verdadeira natureza da transação.

Por fim, é importante destacar que o Fisco, assim como qualquer outra entidade da administração pública, está sujeito ao princípio da legalidade. No âmbito do Direito Tributário, a Constituição enfatiza esse princípio de maneira incisiva, estabelecendo-o tanto como princípio quanto como regra. Assim, quando se trata de um planejamento que é tanto legal quanto juridicamente válido, não se pode considerar que ele seja inoponível ao Fisco por qualquer outra questão.⁴⁰⁰

Qualquer interpretação contrária iria de encontro aos objetivos da sociedade. Esta, além de não limitar a realização de seus objetivos à atuação exclusiva do Estado, assegura ampla liberdade para o desenvolvimento social dentro da esfera privada.

Portanto, não se pode desconsiderar os planejamentos que estejam em conformidade com a legalidade. Qualquer assertiva contrária estaria eivada de inconstitucionalidade, pois violaria o direito do contribuinte de se organizar para minimizar sua carga tributária. Isso acarretaria a incidência de tributos sobre hipóteses não realizadas pelo contribuinte, que agiu além do alcance da norma tributária. A norma não deve ser estendida por analogia para atingir atos de contribuintes que se organizaram de forma lícita, sob pena de violação da legalidade.⁴⁰¹

Em suma: o planejamento tributário, uma prática legítima e essencial no Direito Tributário, chamado de elisão fiscal, mantém-se válido desde que não envolva simulação. O planejamento é aceitável mesmo quando a principal motivação do contribuinte é reduzir sua carga tributária, contanto que seja implementado efetivamente e não se trate de uma mera fachada. A linha divisória entre o aceitável e o inaceitável se estabelece na presença ou ausência de simulação: enquanto um planejamento real e concreto é permitido, qualquer forma de simulação o invalida, transformando-o em uma prática ilícita e afastando seus efeitos tributários.

A solidariedade social, embora não justifique a quebra da legalidade ou a desconsideração dos planejamentos tributários legítimos, lança uma luz importante sobre a interpretação de tais práticas. Ela permite uma análise que vai além do formalismo exacerbado,

⁴⁰⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

⁴⁰¹ LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 257.

incorporando considerações econômicas e sobre a realidade do fato para entender a verdadeira natureza das operações tributárias. Este enfoque ajuda o Fisco a demonstrar a situação real, diferenciando efetivamente entre um planejamento tributário lícito e uma simulação.

É fundamental, portanto, distinguir claramente a simulação de outras figuras jurídicas como abuso de direito, abuso de formas e fraude à lei imperativa. Estas últimas, embora possam se aproximar da simulação em certos aspectos, não têm o poder de invalidar um planejamento tributário. A simulação se destaca como a única condição que efetivamente torna um planejamento tributário ilegítimo, sublinhando a importância de uma análise cuidadosa e detalhada em cada caso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na análise e discussões realizadas ao longo deste trabalho, chegamos agora ao momento de sintetizar as principais conclusões. Elas são apresentadas a seguir, organizadas de maneira lógica e sequencial, refletindo a estrutura e os argumentos desenvolvidos ao longo do estudo:

1. A origem do conceito de solidariedade é milenar, remontando ao cristianismo primitivo e ao estoicismo.
2. Embora seja milenar, o significado de solidariedade remete à ideia de algo sólido, sugerindo união, compartilhamento de responsabilidades e interdependência dentro de um grupo.
3. Historicamente, a solidariedade se manifestou na sociedade de diversas maneiras, mas mantendo o seu conceito de união social.
4. No século XVIII, sob influência de filósofos como Locke e Rousseau, cujas teorias incorporaram preceitos solidários, emergiram ideais liberais enfatizando a proteção individual em face do Estado e que visavam garantir o direito à propriedade.
5. Nesse contexto, surge o Estado de Direito, visando proteger a sociedade contra os excessos estatais.
6. Também se desenvolve uma visão mecanicista da sociedade, buscando respostas precisas nas ciências exatas e simplificando conceitos, inclusive no Direito.
7. Entretanto, a crescente complexidade social, com suas camadas estratificadas e interconexões incertas, desafia essa simplificação, demonstrando que o formalismo exacerbado não é suficiente para lidar com a complexidade da sociedade.
8. A aplicação das leis torna-se mais incerta nesse ambiente complexo, evidenciando lacunas legais diante da crescente criatividade social.
9. Com o declínio do Estado absolutista, a justificativa para a tributação evoluiu, baseando-se agora nos limites impostos pela proteção da propriedade privada, sujeita à aprovação da maioria e ao respeito à legalidade.
10. Essa mudança reflete a solidariedade social na tributação, fundamentando-se não apenas no poder estatal, mas na responsabilidade coletiva e individual.
11. A solidariedade torna-se um fundamento ético para a tributação, promovendo justiça no sistema, com cada um contribuindo conforme sua capacidade, mas sempre dentro dos limites legais.

12. No Estado de Direito, a liberdade e a proteção da propriedade são priorizadas, com o Estado buscando apenas os recursos essenciais para manter esses direitos, e o Direito Tributário atuando como um escudo contra excessos.

13. Face à insuficiência do Estado liberal em promover o bem-estar social, o século XX viu a reafirmação da solidariedade social como resposta à crise do liberalismo, culminando no surgimento do Estado Social ou de Bem-Estar.

14. O Estado Social, fundamentado na solidariedade, distancia-se do individualismo e foca na proteção integral dos cidadãos, buscando garantir direitos sociais e individuais.

15. Após a Segunda Guerra Mundial, o Estado Social enfrenta uma crise, levando a uma retomada de valores liberais que enfatizam a não intervenção estatal, reduzindo o tamanho e os custos do Estado.

16. A redução da intervenção estatal e o avanço tecnológico global intensificaram as desigualdades internas e externas, criando uma sociedade de riscos incalculáveis e com estratificações complexas.

17. Isso conduz a uma reaproximação entre Ética e Direito, resgatando e dando maior ênfase à solidariedade e dando origem ao Estado Democrático de Direito atual, uma síntese entre o Estado de Direito e o Estado Social.

18. No Estado Democrático de Direito, a sociedade assume um papel central, responsabilizando-se pelo cumprimento de seus objetivos, com a tributação atuando como uma ferramenta de solidariedade baseada na vontade social.

19. Essa participação, fundamentada na solidariedade social, contrasta com o ideal liberalista, especialmente no Direito Tributário, em que o Estado era visto somente como um adversário.

20. A Constituição de 1988, com forte caráter democrático, estabelece que o poder emana do povo, através de seus representantes, estabelecendo um Estado Democrático de Direito.

21. A Constituição de 1988 enfatiza a solidariedade social como um objetivo fundamental da República, ao lado da liberdade e justiça, influenciando o Estado e o sistema tributário a refletir democraticamente os interesses de toda a sociedade.

22. A Constituição associa solidariedade social à dignidade humana, promovendo o bem-estar social não apenas diretamente pelo Estado, mas também como um objetivo coletivo da sociedade.

23. Assim, valores típicos do Estado de Direito e do Estado Social são assegurados, garantindo direitos sociais e de liberdade.

24. A responsabilidade pelo cumprimento dos objetivos passa a ser compartilhados entre iniciativa privada e pública, exigindo uma atuação conjunta.

25. Neste cenário, o setor privado desempenha um papel duplo, impulsionando o desenvolvimento econômico e contribuindo com seus tributos, devendo respeitar a legislação e cumprir sua função social.

26. Os direitos e as garantias individuais e sociais devem ser concretizados pela ação conjunta de sociedade e Estado, garantindo seu efetivo exercício.

27. O direito e dever de solidariedade deve ser concretizado por legislação, com a Constituição de 1988 enfatizando a legalidade como mecanismo essencial.

28. Segundo a Constituição, o Estado deve atuar na economia apenas em prol dos interesses coletivos, deixando a iniciativa privada com maior autonomia. Assim, a tributação se torna a principal fonte de receita estatal.

29. A Constituição detalha as hipóteses de incidência tributária, permitindo ação estatal, mas também impõe limitações ao poder de tributar, assegurando garantias aos contribuintes.

30. A Constituição de 1988 adota uma abordagem menos formalista, engajando politicamente a sociedade, incentivando e até mesmo obrigando a participação popular.

31. A capacidade contributiva, interligada à solidariedade social, é influenciada por esta, exigindo que os mais ricos contribuam proporcionalmente mais do que os mais pobres.

32. A capacidade contributiva atua como um instrumento de isonomia, tributando proporcionalmente segundo a condição econômica de cada um, representando que as despesas públicas devem ser financiadas de maneira proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte e sempre com respeito à legalidade.

33. Baseada na solidariedade social, a capacidade contributiva define o quanto cada um deve contribuir para os objetivos coletivos, independentemente dos benefícios específicos que retornarão ao contribuinte.

34. A capacidade contributiva orienta todo o ordenamento jurídico, limitando a tributação onde ela não é encontrada e permitindo identificar o fato real, para fazer incidir a real tributação onde esta está oculta.

35. Nem solidariedade nem capacidade contributiva podem justificar a tributação sem respeito à legalidade, limitando-se à tributação de manifestações de riqueza que tenham sido previstas em lei.

36. Os principais pontos de debate e consequências práticas da solidariedade social de acordo com a doutrina tributarista brasileira são encontrados na interpretação da legalidade e nos seus reflexos no planejamento tributário.

37. Assim como a solidariedade, a legalidade tem raízes históricas que remontam há mais de mil anos.

38. Em nosso modelo constitucional, a legalidade pode se apresentar tanto como princípio quanto como regra.

39. Como regra, a legalidade estabelece que o contribuinte, por meio de seus representantes, decide quais fatos serão tributados e em que medida. Fazendo com que não se possa cobrar tributos sem que estes tenham sido estabelecidos por meio de lei.

40. Como princípio, ela indica que o legislador tem a responsabilidade de detalhar, com a maior precisão possível, as circunstâncias que possam gerar a cobrança de tributos.

41. A legalidade é amplamente reforçada na Constituição, tanto genericamente no artigo 5º, inciso I, quanto especificamente no âmbito tributário no artigo 150, inciso I.

42. A tipicidade, derivada da legalidade, exige que o legislador seja o mais claro e determinado possível, respeitando o princípio da legalidade.

43. Legalidade e segurança jurídica são fundamentais na aplicação da solidariedade social e capacidade contributiva, assegurando que apenas as manifestações de riqueza previstas em lei sejam tributadas, em conformidade com a vontade da sociedade.

44. A solidariedade enriquece a interpretação da legalidade, inserindo o cidadão como partícipe ativo no cumprimento dos objetivos gerais.

45. Cabe ao legislativo identificar as manifestações de capacidade contributiva tributáveis, respeitando a legalidade.

46. O sistema tributário brasileiro proíbe a tributação por analogia, evitando a criação de normas de incidência por intérpretes não autorizados.

47. O planejamento tributário é um direito do contribuinte, que pode se organizar para pagar menos tributos, respeitando o princípio do não confisco.

48. Deve-se diferenciar o planejamento lícito, chamado de elisão e o planejamento ilícito, chamado de evasão ou elusão.

49. Os contribuintes devem poder confiar no ordenamento e nas hipóteses legais de previsão de tributos, para que possam organizar suas atividades.

50. O planejamento tributário lícito deve ocorrer sempre antes do fato jurídico tributário.

51. A simulação pode tornar ilícito um planejamento tributário, fazendo com que possa ser descaracterizado pelo Fisco.

52. Simulação é vício de vontade, de forma que, em âmbito tributário, existe simulação quando a vontade declarada pelo contribuinte não corresponde à vontade real.

53. A economia tributária pode ser suficiente para justificar planejamentos tributários, não sendo necessário exigir do contribuinte que apresente um propósito comercial diverso.

54. As figuras do abuso de direito, abuso de formas jurídicas e fraude à lei imperativa não são capazes de tornar inoponível ao Fisco o planejamento tributário.

55. Conclui-se que, se o contribuinte apresentou seus atos e de fato os realizou, respondendo inclusive pelas consequências destes sem anular seus efeitos e assim não praticando nenhuma simulação, o planejamento deve ser validado, surtindo seus efeitos e gerando a economia tributária pretendida.

Em suma, esta dissertação traça a evolução histórica e conceitual da solidariedade, revelando sua influência intrínseca no desenvolvimento do Direito Tributário. Desde suas raízes no cristianismo primitivo e estoicismo até a modernidade, demonstrando que o conceito de solidariedade tem sido um pilar na formação de estruturas sociais e jurídicas.

Demonstra ainda que a transição do Estado Absolutista para o Estado de Direito, Estado Social e, subsequentemente, para o Estado Democrático de Direito ilustra a forte integração da solidariedade na sociedade e sua influência na imposição tributária.

Ainda destaca como a solidariedade, embora trate de um conceito milenar, é profundamente relevante no cenário contemporâneo, servindo como alicerce ético para a tributação e para a busca de justiça fiscal.

Faz também uma análise constitucional, identificando que a Constituição de 1988, com seu foco na dignidade humana e na justiça social, enfatiza essa conexão, moldando um sistema tributário que reflete a capacidade contributiva, a responsabilidade coletiva e as garantias para que a sociedade possa, por si, se desenvolver.

As implicações práticas dessa evolução são significativas, desafiando os profissionais do Direito Tributário a considerar não apenas a letra da lei, mas também as implicações éticas

que a solidariedade representa, em um cenário e que a tributação é vista como um dever, mas que deve ser cumprido de acordo com os preceitos constitucionais.

REFERÊNCIAS

- AGLIARDI, Débora Dolfini. A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 46, p. 171-198, 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1103>. Acesso em: 20 dez. 2023.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo, Malheiros, 2012.
- ALMEIDA, Elias José. A Validade do Negócio Jurídico Nulo. *In*: BOECHAT, Hidelize; ARQUETTE, Alinne; MOYANA, Robles-Lessa. **Diálogos em Direito**. São Paulo: Opção, 2022. p. 185-196.
- ALMEIDA, João Carlos. Antropologia da solidariedade. **Notandum**, Ano X, n. 14, p. 67-71, 2007. Disponível em: <http://www.hottopos.com/notand14/>. Acesso em: 17 dez. 2023.
- ALMEIDA, Melissa Pinheiro. Conflito entre teoria da vontade real e a teoria da declaração na Escada Pontean. **Cadernos de Direito**, v. 19, n. 36, p. 111-122, 2020. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/4510>. Acesso em: 24 jan. 2024.
- ANTONINI, Di Luca. La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo. **Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comparato, europeo**, n. 30, pp. 27-39, 2022. Disponível em: <https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=48013>. Acesso em: 20 nov. 2023.
- ÁVILA, Humberto. **Legalidade Tributária Material**: conteúdo, critérios e medida do dever de Determinação. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 68-88.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Indeterminação no Direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.
- BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade. **Scientia Iuris**. Londrina, v. 9, p. 51-74, 2005. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/4041>. Acesso em: 13 dez. 2023.
- BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo global**. España: Siglo Veintiuno, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BILHIM, Renata da Silveira. Planejamento fiscal do estado e seus limites: um convite à reflexão. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento**

Tributário: Limites e Desafios Concretos. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 419-462.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das Razões de Estado e o Poder de Tributar: Violação ao Estado Democrático de Direito. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 19, p. 192-220, 2005. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1710>. Acesso em: 19 jan. 2024.

BITENCOURT NETO, Eurico. **O direito ao mínimo para uma existência digna.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. Taxas: equivalência e igualdade. **Observatório da Jurisdição Constitucional**, n. 2, pp. 126-139, 2014. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/observatorio/article/view/993>. Acesso em: 11 nov. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 24 de janeiro de 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 24 de janeiro de 2024.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In*: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). **Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico.** São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-14.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.** 371 fls. 2007. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp042871.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2024.

CAPRA, Fritjof. **O ponto de mutação: a Ciência, a Sociedade e a Cultura Emergente.** São Paulo: Editora Cultrix, 2012.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O descortinamento do dever fundamental de recolher tributos pela doutrina de Casalta Nabais. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência.** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 213-227.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. *In*: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COHN, Amélia. **Participação social e conselhos de políticas públicas**. Textos para Discussão CEPAL-IPEA, 29. Brasília, DF: CEPAL. Escritório no Brasil/IPEA, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1421>. Acesso em: 14 dez. 2023.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, p. 100-121, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36117>. Acesso em: 28 nov. 2023.

COMPARATO, Fábio Konder. O Ministério Público na defesa dos direitos econômicos, sociais e culturais. **Revista da Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais**. Belo Horizonte, v. 40, p. 67-89, 2001. Disponível em <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1214>. Acesso em: 20 nov. 2023.

CONTEPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. São Paulo: Almedina, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade no sistema tributário nacional. *Revista Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação da UFC*. v. 39, n. 1, p. 21-32, jan./jun. 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/51049>. Acesso em: 20 nov. 2023.

CUNHA, Carlos Renato. A moratória tributária e a peste: uma reflexão sobre a legalidade e as prorrogações de vencimento de tributos em tempos de pandemia. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. Porto Alegre, n. 49, 2022. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/112325>. Acesso em: 24 fev. 2024.

CUNHA, Carlos Renato; VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei Aparecido da. Notas sobre o abuso de forma e norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, n. 44, p. 3-19, 2020. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/94812>. Acesso em: 14 jan. 2024.

DIAS, Daniela Gueiros. Analogia no Direito Tributário brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 210-236, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/734>. Acesso em: 14 nov. 2023.

DIB, Natália Brasil. **O desenvolvimento na Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, n. 3, p. 31-48, 2008. Disponível em: <https://sisbib.emnuvens.com.br/direitosegarantias/article/view/51>. Acesso em: 24 nov. 2023.

FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo. **Revista Argumentum**, v. 13, p. 57-75, 2019. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1085>. Acesso em: 15 dez. 2023.

FALCÃO, Maurin Almeida. Os efeitos da mudança social sobre o binômio tributação e democracia na sociedade pós-Revolução Industrial. **Revista Direito, Estado e Sociedade**. Rio de Janeiro, v. 43, p. 93-117, 2013. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/370>. Acesso em: 28 nov. 2023.

FERNANDES, Fabiana Carsoni, SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: a relação entre legalidade, solidariedade, moralidade e capacidade contributiva. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Direitos fundamentais dos contribuintes: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes**. São Paulo: Almedina, 2021.

FERRARO, Carolina Cantarelle. **Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro**. 177fls. 2018. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/handle/1/17563>. Acesso em: 26 nov. 2023.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre Contribuições Sociais e Solidariedade no Contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221.

FERRAZ, Gustavo Dantas. Aspectos dos direitos fundamentais de solidariedade. **Revista Jurídica do Ministério Público de Mato Grosso**, p. 41-57 2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio: O dicionário da língua portuguesa—Século XXI**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do abuso no planejamento tributário**. 266fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012-143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

FOLLONI, André. Capacidade contributiva e dever fundamental. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, p. 476-499, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1478>. Acesso em: 18 nov. 2023.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/43565>. Acesso em: 17 nov. 2023.

FOLLONI, André; RICCI, Henrique Cavalheiro. Tributação ambiental e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Argumentum**, v. 15, p. 269-290, 2015. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/30>. Acesso em: 13 nov. 2023.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 297fls. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: https://bib.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf. Acesso em: 18 nov. 2023.

GIOTTI, Daniel. Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária. In: FUX, Luiz; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus. (Org.). **Tributação e justiça fiscal**. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

GIRELLI, Giovanni. Il regime fiscale del Terzo settore. In: GORGONI, Marilena (Coord.). **II Codice del Terzo Settore**. Pisa: Pacini Editore. p. 393-422.

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

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

GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais? **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 305-324, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2152>. Acesso em: 14 dez. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista Direito GV**, v. 8, p. 359-379, 2012. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 17 nov. 2023.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Volume 1: parte geral. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 9-18, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2023.

GRECO, Marco Aurélio. Do Poder à Função Tributária. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, jul./dez. 2013. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/505>. Acesso em: 18 jan. 2024.

HACHEM, Daniel Wunder. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 13, n. 13, p. 340-399, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/417>. Acesso em: 27 nov. 2023.

HACHEM, Daniel Wunder. **Tutela administrativa efetiva dos direitos fundamentais sociais: por uma implementação espontânea, integral e igualitária**. 614fls. 2014. Tese (Doutorado). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/35104>. Acesso em: 29 nov. 2023.

HACK, Érico. Princípio da capacidade contributiva: limites e critérios para o tributo. **Revista SJRJ**. Rio de Janeiro, v. 21, n. 39, p. 83-94, 2014. Disponível em: <https://www.jfrj.jus.br/revista-sjrj/artigo/principio-da-capacidade-contributiva-limites-e-criterios-para-o-tributo-ability>. Acesso em: 27 nov. 2023.

HADDAD NETO, Nicolau Abrahão. Aspectos da Norma “Antielisão” no Sistema Tributário Brasileiro: A Correspondente Alteração no Código Tributário Nacional e Algumas de suas Implicações. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 18, p. 308-334, 2004. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1740>. Acesso em: 18 jan. 2024.

JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O Direito como Plano e o Planejamento Fiscal: Reflexões à Luz da Planning Theory of Law de SJ Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 35, p. 13-30, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/211>. Acesso em: 15 dez. 2023.

LEÃO, Martha Toribio. A (des)proporcionalidade da progressividade do imposto de renda da pessoa física no sistema brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 28, p. 188-205, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1755>. Acesso em: 10 dez. 2023.

LEÃO, Martha. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

LIMA, Daniel Serra. **Capacidade Contributiva: conteúdo e (in)eficácia**. São Paulo: IBDT, 2023.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

LUNARDI, Fabrício Castagna. Novo Direito Civil e a Teoria do Abuso de Direito. **Revista Sociais e Humanas**. Campo Grande, v. 19, n. 2, p. 9-21, 2010. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/sociais/humanas/article/view/1384>. Acesso em: 26 nov. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de Competência e a Textura Aberta da Linguagem Natural. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 183-199, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2148>. Acesso em: 27 nov. 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e livre concorrência. *In*: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 397-436.

MARCONDES, Rafael Marchetti. Análise do caso Carlão: exploração da imagem por pessoa jurídica e a necessidade de propósito negocial. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 325-348, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/435>. Acesso em: 17 nov. 2023.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Estado social e tributação: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. 247 fls. 2006. Tese (Doutorado). Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2006. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4015>. Acesso em: 18 nov. 2023.

MENESES, Avelino de Freitas de. Sobre história da solidariedade. **ARQUIPÉLAGO – Revista da Universidade dos Açores**, 2. Série, VII, p. 305-312, 2003. Disponível em: <https://repositorio.uac.pt/handle/10400.3/393>. Acesso em: 25 nov. 2023.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal: limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, p. 11-17, mar./abr. 2003. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf. Acesso em: 27 nov. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

NAÇÕES UNIDAS. **Artigo 28**: Direito a um mundo livre e justo. Brasília, 2018. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/82009-artigo-28-direito-um-mundo-livre-e-justo#%20~:text=%E2%80%9CEstamos%20presos%20em%20uma%20rede,direitos%20civis%20assassinado%20em%201968>. Acesso em: 19 nov. 2023.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, 2014. Disponível em: <https://revistadaajuris.ajuris.org.br/index.php/REVAJURIS/article/view/356>. Acesso em: 15 dez. 2023.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais**: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais. Coimbra Editora, 2010.

OLIVEIRA, Edmundo Alves de. Uma proposta de estudo da nacionalidade brasileira. **Cadernos de Campo**: Revista de Ciências Sociais, n. 4, p. 9-30, 1999. Disponível em: <https://periodicos.fclar.unesp.br/cadernos/article/view/10137>. Acesso em: 16 nov. 2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. *In*: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 439-562.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento Tributário, este incompreendido**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NArt.26-2018.pdf>. Acesso em: 22 de janeiro de 2024.

PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação à Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado. **Revista PGFN**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 165-194, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2023.

PEIXOTO, Alberto de Almeida Oliveira; SANTOS, Hárrisson Fernandes dos; BORGES, Alexandre Walmott. Solidariedade como princípio norteador do ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Argumentum**, v. 14, p. 255-278, 2019. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/987>. Acesso em: 16 nov. 2023.

PINHEIRO, Régis Gonçalves. A teoria da justiça de John Rawls e a constitucionalidade das ações afirmativas no Brasil. **Revista CEJ**. Brasília, p. 2157-2181, 2014. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2014/03/2014_03_02157_02181.pdf. Acesso em: 05 fev. 2024.

PLATÃO. **A República**. Tradução de Ciro Mioranza. São Paulo: Lafonte, 2017.

POUBEL, Daniel Lannes. Legitimação da Cláusula geral antielisiva e eleição de critérios de atuação da autoridade administrativa no combate ao planejamento tributário abusivo. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 141-162.

REIS, Jorge Renato dos; ZIEMANN, Aneline dos Santos. O instituto da função social como instrumento de efetivação do princípio constitucional da solidariedade no direito de autor. **Revista de Propriedade Intelectual – Direito Contemporâneo**, n. 6, p. 10-22, 2014. Disponível em: <https://ri.ufs.br/handle/riufs/9303?mode=full>. Acesso em: 27 nov. 2023.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade, Capacidade Contributiva, Praticabilidade e o Deslocamento da Sujeição Passiva Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 360-377, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2127>. Acesso em: 26 nov. 2023.

ROCHA, Sergio André. A Origem do Princípio da Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 399-430, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2137>. Acesso em: 27 nov. 2023.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1657>. Acesso em: 27 nov. 2023.

ROCHA, Sérgio André. **Direito Financeiro e Tributário**: na Obra de Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Arraes Editores, 2020.

ROCHA, Sergio André. O que é Formalismo Tributário? **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 227, 2014.

RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**. Curitiba, v. 4, n. 45, p. 145-179, 2016. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1786>. Acesso em: 02 fev. 2024.

ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar no direito tributário brasileiro**: estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial. 224fls. 2005. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4273>. Acesso em: 27 nov. 2023.

SANTOS, Fernando Rangel Alvarez dos; ROCHA, Raphael Vieira da Fonseca. Princípio da igualdade: uma análise da capacidade contributiva no Brasil como critério de justiça tributária. **Notes on Law and Public Policy**, v. 3, n. 2, 2021. Disponível em: <https://seer.unirio.br/cdpp/article/view/11443/11512>. Acesso em: 11 nov. 2023.

SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 33, p. 327-358, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1743>. Acesso em: 29 nov. 2023.

SARAIVA, Flávia Carvalho Mendes; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. A Extrafiscalidade como Política Pública garantidora dos Direitos Fundamentais. **Conhecer**: debate entre o público e o privado, v. 6, n. 16, p. 90-119, 2016. Disponível em: <https://revistas.uece.br/index.php/revistaconhecer/article/view/633>. Acesso em: 5 nov. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 345-370, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>. Acesso em: 23 nov. 2023.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. V. 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.

SILINGARDI, Bruno Modesto; SANTIAGO, Mariana Ribeiro. A livre iniciativa na pós-modernidade: o fenômeno do crowdfunding sob a perspectiva da solidariedade social. **Revista de Direito, Economia e Desenvolvimento Sustentável**, v. 3, n. 2, p. 40-60, 2017. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/2306>. Acesso em: 29 nov. 2023.

TEIXEIRA, Luiza Reis; TEIXEIRA, Marco Antonio Carvalho. Arquitetura da participação social no Brasil: Um espaço em construção. **Revista Iberoamericana de Estudios Municipales**, n. 20, p. 33-57, 2019. Disponível em: https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0719-17902019000200033. Acesso em: 14 jan. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322414/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural de Solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e justiça fiscal**. Estudos em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WOOD, Ellen Meiksins. As origens agrárias do capitalismo. **Revista Crítica Marxista**, v. 1, n. 10, 2000. Disponível em: https://www.ifch.unicamp.br/criticamarxista/arquivos_biblioteca/artigo6612_merged.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Mínimo Existencial – Imposto de Renda – Pensão – STF. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2274>. Acesso em: 19 jan. 2024.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipicidade e Simplicidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 502-521, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2172>. Acesso em: 19 jan. 2024.