



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Carolina Cantarelle Ferraro

**Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade
no ordenamento jurídico brasileiro**

Rio de Janeiro

2018

Carolina Cantarelle Ferraro

Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação de Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

F376 Ferraro, Carolina Cantarelle.
Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade
no ordenamento jurídico brasileiro / Carolina Cantarelle Ferraro - 2018.

176 f.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Tributação - Teses. 2. Brasil. [Constituição (1988)] - Teses.
3. Solidariedade - Teses. I. Ibrahim., Fábio Zambitte. II. Universidade
do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Carolina Cantarelle Ferraro

Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação de Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Cidadania e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovado em: 21 de fevereiro de 2018.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Fábio Zambitte Ibrahim (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Sergio André Rocha Gomes da Silva
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Marco Aurélio Greco
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Rio de Janeiro

2018

DEDICATÓRIA

Ao meu marido, pelo carinho, apoio e compreensão incondicionais. Aos meus pais, pilares da minha existência e caminhada até aqui.

AGRADECIMENTOS

A conjugação de esforço, dedicação, muitas horas de estudo e abdicação de momentos de lazer pode conduzir à equivocada ideia de trajetória solitária. Contudo, o caminho percorrido até aqui foi marcado pela companhia de pessoas incríveis, muito carinho, incentivo e orações.

Seria injusto não agradecer primeiramente ao meu marido, Igor, por todo amor, companheirismo, paciência e compreensão. Sem seu apoio incondicional nada disso seria possível. Muito obrigada pelos finais de semana e feriados de estudo ao meu lado e por dividir nossa casa com os meus livros. Nunca esqueça o quanto eu amo você.

Agradeço também aos meus pais, Antonio Carlos e Marise, fundamentais em todas as minhas conquistas pessoais, acadêmicas e profissionais. Sou o fruto de tudo aquilo que vocês me proporcionaram ao longo de minha vida. A vocês, “eu te amo” e “muito obrigada” são sempre muito pouco para expressar tudo o que eu sinto.

Agradeço em especial a Deus por iluminar os meus caminhos e a intercessão de Santo Afonso em minha vida.

Aos meus familiares, principalmente aos meus avós – ainda que não mais presentes, pois estão junto de mim onde quer que eu esteja – por compreenderem tão bem as minhas ausências, por todo carinho e orações. E à minha outra família, que tive o privilégio de ganhar há alguns anos, pela acolhida e torcida de sempre.

A todos os amigos que a vida tão bem me presenteou, não podendo deixar de mencionar Bruna, Felipe Barros, Felipe Frinzi, Luiza, Juliana e Talita, por tantos anos de amizade e por fazerem valer o lema “não precisa estar perto para estar junto”. Agradeço também aos meus amigos de vida acadêmica e profissional, Beatriz, Clara, Gabriela, Larissa, Lucas, Natália, Pedro, Rafaela, Samyra, Thatiane e Viviane, pelo carinho diário e companheirismo inigualável. Agradeço também às amigas advindas do mestrado, por trazerem leveza ao dia a dia, pelas inúmeras trocas e pela parceria diante das dificuldades.

Aos meus professores, por todos os ensinamentos enriquecedores e pelo crescimento pessoal e intelectual que me foi proporcionado. Agradeço especialmente ao meu orientador Fábio Zambitte Ibrahim, por todos os conselhos, pela confiança que me foi depositada desde o início e a liberdade para a condução deste trabalho.

Agradeço ao professor Sergio André Rocha, pelos inúmeros debates jurídico-tributários, a oportunidade de aprofundar o estudo acerca do dever fundamental de pagar

impostos e por todas as orientações dadas. Ao professor Carlos Alexandre de Azevedo Campos, pelas matérias que me foram lecionadas, o acesso aos autores clássicos do Direito Tributário e o entusiasmo com a temática desta dissertação. Agradeço também ao professor Ricardo Lodi Ribeiro, por todo o incentivo à realização deste mestrado desde os corredores da UERJ na época da graduação.

Aos colegas de vida profissional e a todos os membros do escritório Tauil e Chequer Advogados, pelas oportunidades que me foram abertas e apoio na elaboração deste trabalho.

Agradeço à Clarissa Machado, por todo o auxílio, pela busca incansável aos livros e pela revisão deste trabalho.

A todos vocês, muito obrigada por tudo.

A vida é mesmo coisa muito frágil, uma bobagem, uma irrelevância, diante da eternidade, do amor de quem se ama.

Nando Reis

RESUMO

FERRARO, Carolina Cantarelle. *Solidariedade e tributação: análise e crítica da aplicação da solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro*. 2018. 176 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

A presente dissertação analisa a aplicação da solidariedade como vetor interpretativo pelo Supremo Tribunal Federal (STF), considerando as decisões proferidas, entre janeiro de 2002 a janeiro de 2017, em sede de recurso extraordinário ou de ação de controle de constitucionalidade. Para tanto, examina-se a evolução histórica do conceito solidariedade, a sua inserção no ordenamento jurídico brasileiro e a intercessão entre a solidariedade e o Direito Tributário. São enfrentadas, especialmente, as seguintes temáticas: (i) a solidariedade como um valor orientador do sistema tributário nacional; (ii) a solidariedade como um critério hermenêutico para a aplicação e a interpretação das normas tributárias constitucionais e infraconstitucionais; (iii) o emprego da solidariedade por parte dos aplicadores do Direito; e (iv) os limites à sua aplicação. A relevância deste modelo de estudo é refletir sobre o papel desempenhado pela solidariedade no sistema constitucional tributário com fundamento no artigo 3º, inciso I da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CFRB/1988). Ao final, compreende-se e critica-se o emprego da solidariedade na solução de controvérsias tributárias pela Corte Constitucional.

Palavras-chave: Solidariedade. Constituição de 1988. Tributação.

ABSTRACT

FERRARO, Carolina Cantarelle. **Solidarity and taxation: analysis and critique of the application of solidarity in the Brazilian legal system.** 2018. 176 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

The present study analyses the application of solidarity as interpretative criteria by the Federal Supreme Court (STF), considering the rendered decisions, between January 2002 and January 2017, in extraordinary appeals or constitutional review acts. For this purposes, it examines the historical background of the concept of solidarity, its inclusion in the Brazilian legal system and the intercession between solidarity and the Tax Law. The following issues as particularly studied: (i) solidarity as a guiding value of the Brazilian tax system; (ii) solidarity as hermeneutical criteria for the application and interpretation of constitutional and infraconstitutional tax rules; (iii) the usage of solidarity by the legal practitioners; and (iv) the limits of its application. The relevance of this study model is to reflect on the role played by solidarity in the constitutional tax system based on Article 3, item I of the Federal Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 (CFRB/1988). Finally, it understands and criticizes the use of solidarity in the settlement of tax controversies by the Constitutional Court.

Keywords: Solidarity. Constitution of 1988. Taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADI-MC	Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade
Ag	Agravo
AgRE	Agravo em Recurso Especial
AI	Agravo de Instrumento
AGU	Advocacia-Geral da União
ANPR	Associação Nacional dos Procuradores da República
APESC	Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul]
Art.	Artigo
CFRB/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	Contribuição de intervenção no domínio econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONAMP	Associação Nacional dos Membros do Ministério Público
CPFM	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
DL	Decreto-Lei
DOU	Diário Oficial da União
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
ED	Embargos de Declaração

FIFA	<i>Fédération Internationale de Football Association</i>
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IR	Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
Min.	Ministro (a)
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator (a)
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
TRF2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	13
1	CONSIDERAÇÕES SOBRE A SOLIDARIEDADE	30
1.1	A evolução histórica da noção de solidariedade	32
1.2	O papel da solidariedade no Direito brasileiro	41
2.	SOLIDARIEDADE E TRIBUTAÇÃO	49
2.1	Estado Fiscal	50
2.1.1	<u>A Solidariedade no Direito Tributário do Estado Fiscal contemporâneo</u>	56
2.1.1.1	<i>O princípio da capacidade contributiva como desdobramento axiológico do valor solidariedade</i>	58
2.2	A solidariedade na Constituição Federal de 1988	62
2.3	O tratamento dado à solidariedade pela doutrina tributária brasileira	68
2.4	Solidariedade como elemento estrutural do sistema tributário	76
2.4.1	<u>A solidariedade e as espécies de tributos</u>	78
2.4.1.1	<i>Impostos</i>	79
2.4.1.1.1	<u>O dever fundamental de pagar impostos como corolário da solidariedade social</u>	82
2.4.1.2	<i>Contribuições especiais</i>	86
2.4.1.3	Taxas, contribuições de melhorias e empréstimos compulsórios.....	92
3	SOLIDARIEDADE COMO ELEMENTO HERMENÊUTICO	98
3.1	Bases hermenêuticas da presente pesquisa	98
3.1.1	<u>A jurisprudência dos conceitos e o formalismo do século XIX</u>	99
3.1.2	<u>A jurisprudência dos interesses</u>	100
3.1.3	<u>O realismo jurídico</u>	101
3.1.4	<u>O retorno do formalismo no século XX e o positivismo jurídico</u>	103
3.1.5	<u>A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo</u>	105
3.2	O estágio atual da teoria da interpretação do texto normativo tributário	110
4	APLICAÇÃO DA SOLIDARIEDADE PELA JURISPRUDÊNCIA DO	

	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	120
4.1	Ações diretas de inconstitucionalidade nº 3.128 e 3.105. Solidariedade e contribuição previdenciária sobre proventos de aposentadoria e pensões de servidor público.....	120
4.2	Recursos extraordinários nº. 636.941/RS e 474.132/SC. Solidariedade e imunidade tributária das contribuições sociais.....	129
4.3	Ação direta de inconstitucionalidade nº 4.976. Solidariedade e os benefícios da Lei nº 12.663/2012 relativos à Copa do Mundo FIFA 2014.....	134
4.4	Recurso extraordinário nº 598.085. Solidariedade e ato cooperativo.....	137
4.5	Ações diretas de inconstitucionalidade nº. 2.859/DF, 2.390, 2.386 e 2.397. Solidariedade e o sigilo bancário.....	139
4.6	Recurso extraordinário nº 598.572. Solidariedade e contribuição previdenciária sobre a folha de salários.....	145
4.7	Recurso extraordinário nº 651.703. Solidariedade e conceito constitucional de serviços para fins de incidência do ISS.....	147
4.8	Análise crítica da aplicação da solidariedade pelo Supremo Tribunal Federal.....	150
	CONCLUSÃO.....	157
	REFERÊNCIAS.....	165

INTRODUÇÃO

Delimitação do tema

A solidariedade está positivada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CFRB/1988) na medida em que o artigo 3º, inciso I estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de “*uma sociedade livre, justa e solidária*”.

A noção de solidariedade surgiu, na Idade Média, por influência religiosa, sendo considerada como sinônimo de irmandade e, mais tarde, após a Revolução Francesa, a solidariedade passou a se confundir com a ideia de fraternidade. De um modo geral, a solidariedade é entendida sob uma perspectiva sociológica, como um sentimento de bondade para com o próximo e a comunhão de interesses ou propósitos entre os membros de um grupo, de modo que cada um se sinta integrante de uma mesma comunidade, portanto, interdependentes.¹

O conceito jurídico da solidariedade é oriundo do Direito Romano, no âmbito do Direito Obrigacional, correspondente a um compromisso pelo qual as pessoas se obrigam umas às outras e cada uma delas a todas as outras.

Embora na seara do Direito Tributário também se verifique o instituto da obrigação tributária solidária, o conceito de solidariedade ultrapassa a noção obrigacional, sendo visto como um dos instrumentos de realização da justiça fiscal, alocando-se a carga tributária em função da capacidade econômica do contribuinte e independentemente de benefícios individuais.

Esta dissertação versa sobre a relação existente entre a solidariedade e a tributação no ordenamento jurídico brasileiro e o modo como o Supremo Tribunal Federal (STF) aplica a solidariedade no julgamento de controvérsias tributárias. Para tanto, consideram-se as decisões proferidas pelo plenário da Corte Superior em sede de recurso extraordinário ou de

¹ Em sentido similar é a afirmativa de David Heyd, professor de filosofia na Universidade Hebraica de Jerusalém, para quem “*solidarity can be based on common cultural heritage, shared aspirations, economic interests and even on unchosen historical contingencies. But it is necessarily domestic or partial, i.e., not extending indefinitely to all human beings.*” Cf. HEYD, David. A Value or an Obligation? Rawls on Justice to Future Generations. In: GOSSERIES, Axel. MEYER, Lukas H. Meyer. *Intergenerational justice*. New York: Oxford University Press Inc., 2009. p. 184.

ação de controle de constitucionalidade, nos últimos 15 anos, isto é, no período compreendido entre janeiro de 2002 a janeiro de 2017. São estes os precedentes:

- a) Ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) nº 3.128² e 3.105³. Solidariedade e contribuição previdenciária sobre proventos de aposentadoria e pensões de servidor público.
- b) Recursos extraordinários (REs) nº. 636.941/RS⁴ e 474.132/SC⁵. Solidariedade e imunidade tributária das contribuições sociais.
- c) Ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 4.976⁶. Solidariedade e os benefícios da Lei nº 12.663/2012 relativos à Copa do Mundo FIFA 2014;
- d) Recurso extraordinário (RE) nº 598.085⁷. Solidariedade e ato cooperativo.
- e) Ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) nº. 2.859/DF⁸, 2.390⁹, 2.386¹⁰ e 2.397¹¹. Solidariedade e o sigilo bancário.
- f) Recurso extraordinário (RE) nº 598.572¹². Solidariedade e contribuição previdenciária sobre a folha de salários.
- g) Recurso extraordinário (RE) nº 651.703¹³. Solidariedade e conceito constitucional de serviços para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 3128. Relatora Min. Ellen Gracie. Relator para acórdão Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 3105. Relatora Min. Ellen Gracie. Relator para acórdão Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 636.941. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 474132. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 4976. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, julgado em 07/05/2014, DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 598085. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2859. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.390. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.386. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.397/DF. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 598572. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2016, DJe-166 DIVULG 08-08-2016 PUBLIC 09-08-2016.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

Por meio da análise acurada de tais decisões, o presente estudo tem por objetivo examinar se a solidariedade é um valor orientador do sistema tributário nacional, se a solidariedade deve ser considerada como um critério hermenêutico a ser utilizado na interpretação da legislação tributária e se o STF aplica a solidariedade na solução de controvérsias tributárias de forma coerente ou acrítica.

Justificativa e importância teórica e prática

Panorama geral da solidariedade

A expressão “solidariedade” é amplamente utilizada por diversos segmentos das ciências humanas e sociais aplicadas, dentre eles a Filosofia, a Sociologia, a Política e o Direito.

No âmbito das Ciências Jurídicas, apesar do amplo reconhecimento da relevância da solidariedade no Brasil e alhures e de seu uso frequente tanto pela doutrina e jurisprudência como também pelos próprios cidadãos (às vezes, diga-se, de forma inadequada), até hoje a solidariedade carece de definição precisa e de estudo aprofundado, sendo possível considerá-la *a priori* como um conceito em constante evolução.

Ao final da Idade Média, no início do século XVI, surgiu o Estado Moderno, de caráter absolutista e baseado na ideia de soberania do monarca, o qual era investido de poder divino e concentrava em suas mãos todo o poder do Estado. Os súditos não eram considerados como sujeitos de direitos, possuindo apenas deveres e responsabilidades perante o monarca.

Neste contexto, sob forte influência religiosa, a solidariedade era considerada como sinônimo de irmandade e fraternidade.¹⁴ A aproximação (ou até mesmo, a confusão) dos conceitos de solidariedade e fraternidade se tornou evidente após o apogeu da Revolução Francesa em 1789, quando a fraternidade (*fraternité*) foi lema de luta política para a construção de uma sociedade igualitária. Somente em 1848, com o movimento revolucionário de cunho liberal que se espalhou pela Europa, conhecido por Primavera dos Povos, é que se

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 526.

passou a adotar o conceito de solidariedade (*solidarité*) e surgiu a noção de cidadania social.¹⁵ Tais revoluções deram origem ao Estado Liberal e ao constitucionalismo moderno.

O Estado Liberal surgiu como consequência lógica da separação da ideia de público e privado, em resposta à intensa intervenção do Estado Absolutista na economia, o que impedia o avanço da classe burguesa. Com o fito de coibir os desmandos da atuação estatal, ganhou força o princípio da legalidade “*como forma criada pela burguesia, de substituir o absolutismo do regime deposto*”¹⁶ e verificou-se a necessidade de distribuição do poder estatal e a busca pela eficiência das funções públicas, o que deu origem à tripartição dos Poderes.¹⁷

Desta feita, no Estado Liberal, o valor básico era a liberdade, que representava a própria essência do ser humano e servia de fundamento da Constituição e da ordem tributária, constituindo a expressão última do direito natural. A liberdade, sendo comum a todos os seres racionais, era fonte da legislação universal, pelo que no liberalismo é possível verificar a coincidência entre liberdade e legalidade.¹⁸

Em meio à sociedade liberal e individualista do século XIX, marcada pela legalidade como forma de defesa contra a realeza autoritária e pelo direito como preservação da segurança das relações jurídicas, houve a retomada do positivismo jurídico¹⁹, como tentativa de criação de uma “ciência” do Direito, de modo a possibilitar uma objetividade científica.

Neste contexto, face à necessidade de proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado, o princípio basilar do ordenamento jurídico era o princípio da legalidade em prol da segurança jurídica. Verifica-se o surgimento de conceitos como espírito do povo, norma fundamental, consciência de classe e solidariedade, bem como a preponderância de valores como segurança, utilidade, técnica e justiça causalista.²⁰

Em meados do século XX, o Estado passou a se desenvolver sob a forma de Estado Social ou Estado de Bem-Estar Social, prevalecendo a ideia de liberdade positiva, que tem por

¹⁵ WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. *Revista Katálysis*, Florianópolis, v. 11, n. 1, p. 43-52, jan. 2008. ISSN 1982-0259. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/katalysis/article/view/4757/4037>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

¹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria Geral do Processo*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 25

¹⁷ “A proposta da separação dos poderes tinha duas bases fundamentais, inicialmente à proteção da liberdade individual e de outro lado aumentar a eficiência do Estado, haja vista uma melhor divisão de atribuições e competências tornando cada órgão especializado em determinada função. Todo este ideal que fora resistido de início teve como objetivo à época diminuir o absolutismo dos governos”. Cf. MONTESQUIEU, Charles. *Do espírito das leis*. Tradução: Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 163

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 48-49.

¹⁹ O positivismo jurídico foi posteriormente desenvolvido por Hans Kelsen, com o corte entre o direito e a moral e o formalismo exacerbado, priorizando o procedimento de criação das normas em detrimento de seu conteúdo. Cf. BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 322.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 49-50.

finalidade assegurar direitos para todos, inclusive os direitos sociais. O propósito do Estado residia na garantia aos cidadãos de prestações positivas indispensáveis à manutenção de suas necessidades básicas, como saúde, educação, segurança, previdência e assistência social.

Assim, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, o Estado Social foi marcado pelo seu caráter economicamente interventor e socialmente conformador.²¹ Tem-se, aqui, uma tributação alargada e preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia. Neste cenário, ganharam força as ideias de justiça distributiva²² e de solidariedade social, sendo esta a noção de que o financiamento das ações estatais cabe a toda sociedade, preferencialmente através de impostos.

A partir das décadas de 1960 e 1970, sob influência das obras de Karl Larenz²³ e John Rawls²⁴, alterou-se o paradigma da Filosofia do Direito. O pós-positivismo e a “virada kantiana”, com o resgate do valor da justiça e a reaproximação entre a ética e o Direito sob a perspectiva do imperativo categórico²⁵, marcam o novo momento de consolidação do Estado Democrático do Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos^{26, 27}.

²¹ Expressão utilizada por José Casalta Nabais em sua obra *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. ed. Coimbra: Editora Almedina, 2015. p. 194.

²² O conceito de justiça distributiva remonta a Aristóteles, que assim a definia: “é a que intervém na distribuição das honras, ou das riquezas, ou de outras vantagens que se repartem entre os membros da comunidade política”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 110.

²³ A obra de Karl Larenz intitulada de *Metodologia da Ciência do Direito* foi uma das responsáveis pelo rompimento com o positivismo e a reaproximação entre o direito e a moral através do resgate do valor de justiça.

²⁴ Na década de 70, com o livro *Uma Teoria da Justiça*, John Rawls desenvolveu-se a ideia de justiça como equidade a partir dos princípios da liberdade e da diferença. O primeiro deles estabelece que as liberdades básicas devem ser distribuídas igualmente para todas as pessoas da sociedade, pois, para Rawls, a ignorância, a pobreza e a carência de meios materiais impactam direta e negativamente no proveito que as pessoas tiram de suas liberdades. Já o princípio da diferença estabelece que a desigualdade de distribuição de bens e renda somente será justa se trouxer o maior benefício possível para os menos favorecidos e estiver vinculada a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades. De acordo com a teoria Rawlsiana, as liberdades garantidas pelo primeiro princípio não podem ser preteridas em prol da efetividade do princípio da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença, como sustentavam os utilitaristas. A partir desses pensamentos, vê-se, portanto, o resgate do valor de justiça. Neste sentido, RAWLS, John. *Uma teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 64; RAWLS, John. *Distributive Justice: some agenda*. Natural Law Forum, 1968. v.13. p. 51-71. KYMLICKA, Will. *Contemporary Political Philosophy. An Introduction*, 2002. p. 53-101.

²⁵ Enquanto norma universal de conduta fundada na liberdade individual, o imperativo categórico condiciona ao mesmo tempo o direito e a moral em sua fundamentação básica e em seus valores. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 54.

²⁶ O termo “sociedade de risco” tornou-se mundialmente conhecido a partir da obra de BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. 2.ed. São Paulo: Editora 34, 2011. (tradução de Sebastião Nascimento). De acordo com Ulrich Beck, vivemos hoje num momento de reconfiguração da sociedade moderna, o que opera mudanças radicais na política, na economia e no comportamento, na medida em que a produção social de riquezas se faz acompanhar, cada vez mais, de uma produção social de riscos, que variam da instabilidade dos mercados às catástrofes ambientais e ao terrorismo.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, n. 4, jan. 2006. p. 6.

Neste ambiente, as principais características do Estado Democrático do Direito que se destacam são a normatividade dos princípios, a centralidade dos direitos fundamentais e a reabilitação da argumentação jurídica.²⁸

A partir disso, a solidariedade, objeto do presente estudo, passou a ser vista como um valor ético-moral a ser realizado na sociedade através do Direito, tendo sido incorporada aos ordenamentos jurídicos ocidentais e positivada em algumas Constituições²⁹ como um valor de substancial importância para a realização dos direitos humanos.

Isto porque, após a Segunda Guerra Mundial, houve a convergência de diversos países para a instituição do Estado Democrático ou Constitucional de Direito, tendo por principal característica a centralidade na Constituição e a aproximação das ideias de constitucionalismo e democracia. Esse novo modelo foi implementado na Europa no final da década de 1940, com a reconstitucionalização da Alemanha³⁰ e da Itália³¹ e a instalação de Tribunais Constitucionais nesses países. Posteriormente, houve a expansão para Portugal e Espanha com a promulgação de suas novas Constituições em 1976 e 1979, respectivamente.³²

Em meio ao reconhecimento da relação existente entre a ética e do Direito, à ascensão de ideias de liberdade, justiça, segurança e solidariedade e à centralização do Estado na Constituição – o que passou a ser denominado de neoconstitucionalismo³³ –, houve a

²⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 529.

²⁹ A título de exemplo, Constituições italiana (artigo 2º), espanhola (artigo 1º) e portuguesa (artigo 1º).

³⁰ Em 1949 foi promulgada a Constituição Alemã com a nomenclatura de “Lei Federal de Bonn” e em 1951 foi instalado o Tribunal Constitucional Federal.

³¹ Em 1947 foi promulgada a Constituição da Itália e a instalação da Corte Constitucional ocorreu em 1956.

³² BARROSO, Luís Roberto. *op. cit.*, p. 279-280.

³³ De acordo com lição de Luís Roberto Barroso: “neoconstitucionalismo ou novo direito constitucional, na acepção aqui desenvolvida, identifica um conjunto amplo de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional, em meio às quais podem ser assinalados, (i) como marco histórico, a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX; (ii) como marco filosófico, o pós-positivismo, com a centralidade dos direitos fundamentais e a reaproximação entre Direito e ética; e (iii) como marco teórico, o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional. Desse conjunto de fenômenos resultou um processo extenso e profundo de constitucionalização do Direito”. BARROSO, Luis Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618/44695>>. Acesso em: 30 dez. 2017.

doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v240.2005.43618>.

Ainda sobre a expressão “neoconstitucionalismo”, convém destacar as palavras de André Karam Trindade: “neoconstitucionalismo é uma expressão que surgiu no final da década de 1990 e é empregada, pioneiramente, pelos jusfilósofos de Genova: Susanna Pozzolo, Paolo Comanducci e Mauro Barberis. Na verdade, para ser ainda mais preciso, o termo teria sido utilizado, pela primeira vez, durante a intervenção de Pozzolo no XVIII Congresso Mundial de Filosofia Jurídica y Social, realizado em Buenos Aires e La Plata, entre os dias 10 e 15 de agosto de 1997. Segundo esclarece a autora genovesa, “embora seja certo que a tese sobre a especificidade da interpretação constitucional possa encontrar partidários em diversas dessas disciplinas, no âmbito da Filosofia do Direito ela vem defendida, de modo especial, por um grupo de jusfilósofos que compartilham de um modo singular de conceber o Direito. Chamei tal corrente de pensamento de neoconstitucionalismo. Me refiro,

fundamentação moral dos direitos humanos e fundamentais e a retomada da teoria da justiça.³⁴

Os direitos fundamentais passaram, portanto, a atuar como positivação constitucional de determinados valores (principalmente a liberdade) e a integrar, ao lado dos princípios, a substância do Estado Constitucional Democrático, o que se tornou ainda mais urgente no período pós-guerra, em reação à ditadura e ao totalitarismo que dominavam inúmeros países.³⁵

No Brasil, o referido movimento de redemocratização e de reconstitucionalização ocorreu um pouco mais tarde, somente no final da década de 1980, com a promulgação da CFRB/1988.

Esse novo marco constitucional se caracteriza pela mudança dos padrões até então vigentes e o surgimento de três novos paradigmas, quais sejam: a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de novos horizontes na interpretação constitucional.³⁶

Os novos paradigmas contribuíram para o fortalecimento do exercício dos direitos de cidadania, e, a partir disso, criou-se a possibilidade de a sociedade exigir judicialmente do Estado a realização das prestações sociais e suas respectivas despesas públicas, o que ficou conhecido como judicialização dos direitos constitucionais.³⁷

Com o advento da CFRB/1988, o principal fundamento do Estado brasileiro passou a ser a dignidade da pessoa humana³⁸, com base na qual foi desenvolvida uma teoria de direitos fundamentais. Além da dignidade humana, outros princípios e valores previstos expressamente no texto constitucional também se difundiram por todo o ordenamento

particularmente, a autores como Ronald Dworkin, Robert Alexy, Gustav Zagrebelsky e, em parte, Carlos Santiago Nino”. Cf. TRINDADE, André Karam. Crítica à imprecisão da expressão neoconstitucionalismo. *Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2013-jan-19/diario-classe-critica-impresicao-expressao-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 30 dez. 2017.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 6, 39.

³⁵ PÉREZ-LUÑO, Antonio-Enrique. *Los Derechos Fundamentales*. 6 ed. Madrid: Tecnos, 1995. p. 19. apud SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 61.

³⁶ Cf. BARROSO, Luís Roberto. op. cit., p. 296-301.

³⁷ Sobre a judicialização dos direitos constitucionais, ABRAHAM, Marcus. Políticas Públicas e o seu controle judicial na área da saúde: uma crítica à reserva do possível no Brasil. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015. p. 48.

³⁸ Artigo 1º, inciso III da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 09 jun. 2017:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;”

jurídico, como os princípios da isonomia e o valor da solidariedade social, que passaram a atuar tanto como instrumentos limitadores quanto como impulsionadores de atuações positivas do Estado.³⁹

Tendo a dignidade humana como principal fundamento, o artigo 3º da CFRB/1988 estabeleceu os seguintes objetivos como primordiais para República Federativa do Brasil: (i) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) a garantia ao desenvolvimento nacional; (iii) a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais; e (iv) a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁴⁰

Verifica-se, pois, a simbiose das visões de Estado de Direito e Estado Social e a fusão dos valores da liberdade, segurança, igualdade e justiça, na medida em que no artigo 1º da CFRB/1988 estabelece que a República Federativa do Brasil “*constitui-se em Estado Democrático de Direito*”⁴¹ e o artigo 3º, inciso I, por sua vez, prevê que um dos objetivos fundamentais da República é “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*”.⁴²

Posto isto, conclui-se que o objetivo do constituinte originário repousa na conjugação harmônica dos valores solidariedade e liberdade, na medida em que determina, concomitantemente, a proteção da liberdade individual e a implementação concreta de mecanismos e formas de cooperação entre seus integrantes.⁴³

Assim sendo, a CFRB/1988 é um produto resultante da reunião de elementos próprios do Estado de Direito – como a proteção da propriedade e da liberdade – e também do Estado Social – como a busca pela modificação da realidade em função da isonomia e da solidariedade.

Embora não esteja expressamente previsto no texto constitucional, já que o *caput* do artigo 1º apenas faz referência ao Estado Democrático de Direito, entende-se que o princípio do Estado Social foi consagrado pela CFRB/1988, seguindo a tendência acima mencionada da

³⁹ BARROSO, Luís Roberto. op. cit., p. 407-408.

⁴⁰ Artigo 3º da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 09 de junho de 2017.

⁴¹ Artigo 1º da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 09 jun. 2017.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 101-102. Convém destacar a afirmação de Fábio Konder Comparato, para quem a solidariedade é o fecho de abóbada do sistema de princípios éticos, pois complementa e aperfeiçoa a liberdade, a igualdade e a segurança, pois, enquanto a liberdade e a igualdade põem as pessoas umas diante das outras, a solidariedade as reúne, todas, no seio de uma mesma comunidade. Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 577. apud BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 96.

⁴³ Neste sentido, ver GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. 2005, p. 172-173.

maioria das Constituições contemporâneas, haja vista a grande quantidade de direitos fundamentais sociais nela previstos.⁴⁴ Logo, conclui-se que a República Federativa do Brasil se caracteriza como um Estado Social e Democrático de Direito.

Considerando esse viés social, é inegável que a CFRB/1988 foi um marco no Direito Constitucional brasileiro. Como resultado da reação do constituinte originário (atuando como porta-voz das forças sociais e políticas) ao regime autoritário vivido no Brasil nas últimas décadas, o texto promulgado em 1988 se caracteriza pela relevância atribuída aos direitos fundamentais, pelo reforço de seu regime jurídico e a configuração de seu conteúdo.⁴⁵

Em consonância com a Declaração Universal de 1948 e com os principais pactos internacionais sobre Direitos Humanos, a CFRB/1988 consagrou expressamente as quatro gerações ou dimensões dos direitos fundamentais.

A primeira delas guarda relação com os direitos individuais, oriundos da herança liberal, cuja finalidade nada mais é do que a proteção do indivíduo em face do Estado, e também com os direitos políticos, como direito de voto. Já a segunda geração dos direitos fundamentais abrange os direitos sociais, econômicos e culturais, dentre os quais merecem destaque os direitos dos trabalhadores e os direitos sociais ou prestacionais, estes comumente identificados como os direitos que demandam prestações positivas por parte do Estado (como educação e saúde, por exemplo).

Por sua vez, a terceira geração de direitos fundamentais é formada pelos direitos coletivos e difusos, oriundos de conquistas sociais, como, por exemplo, os direitos do consumidor. A seu turno, os direitos fundamentais de quarta geração têm por valor elementar a solidariedade e neles estão incluídos os direitos ecológicos e ao meio ambiente, direito ao patrimônio genético, direitos de preservação, defesa e valorização do patrimônio cultural e direito de solidariedade em sentido amplo.^{46,47}

Além de ter contemplado as quatro gerações de direitos fundamentais, percebe-se, pela análise do texto constitucional, que o constituinte originário se preocupou com o atendimento dos interesses heterogêneos de diversas classes (trabalhadores, classes econômicas e as

⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. op. cit., p. 63.

⁴⁵ Ibid., p. 67.

⁴⁶ PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales*, 1995. p. 262; NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 114.

⁴⁷ José Casalta Nabais afirma que a associação dos deveres de quarta geração com os correspondentes direitos é tão forte que justifica a sua classificação como “*direitos de solidariedade*”, “*direitos poligonais*” ou “*direitos circulares*” cujo conteúdo é definido necessariamente em função do interesse comum. Tais direitos também são conhecidos como “*direitos boomerang*” ou “*direitos com efeito boomerang*”, tendo em vista que são direitos e ao mesmo tempo deveres para o respectivo titular ativo, em outras palavras, são direitos que, de algum modo, acabam por se voltar contra os próprios titulares. Cf. NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 52-53.

categorias funcionais), tendo adotado um viés paternalista e previsto a reserva de mercado e privilégios.⁴⁸

Neste diapasão, sob a égide da CFRB/1988 e do estímulo do movimento de redemocratização, houve a redescoberta da cidadania e a conscientização do povo brasileiro em relação aos seus próprios direitos individuais, aumentando de maneira significativa a demanda por justiça na sociedade brasileira. E, por conseguinte, também ganhou voz a reivindicação pela concretização da solidariedade, na medida em que esta é uma das condições para que a justiça seja efetivamente colocada em prática, vez que a solidariedade não só torna a justiça como algo possível e mandatário na sociedade, como também serve para a correção e concretude do seu âmbito de aplicação.⁴⁹

A solidariedade e o Direito Tributário

Considerando o contexto do Estado Social e Democrático de Direito e a expansão da atuação estatal em prol das políticas públicas sociais e da garantia dos direitos e liberdades dos indivíduos, cada vez mais a tributação ganha relevância por ser o principal instrumento para o financiamento das prestações positivas a serem fornecidas pela Administração Pública à sociedade.

O pagamento de impostos constitui um dever indeclinável de cidadania, cujo cumprimento a todos deve honrar. Tem-se, pois, o que se convencionou chamar de Estado Fiscal, o modelo de Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente acobertadas por impostos, tendo sido a característica dominante do Estado Moderno, não obstante a sua evolução na passagem do Estado Liberal para o Estado Social, e agora, Estado Social e Democrático de Direito.⁵⁰

Partindo desse pressuposto, José Casalta Nabais afirma que os impostos são o contributo indispensável para a vida em comunidade organizada em Estado Fiscal e

⁴⁸ BARROSO, Luís Roberto. op. cit., p. 399.

⁴⁹ HEYD, David. A Value or an Obligation? Rawls on Justice to Future Generations. In: GOSSERIES, Axel. MEYER, Lukas H. Meyer. *Intergenerational justice*. New York: Oxford University Press Inc., 2009. p. 184.

⁵⁰ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 191-194.

constituem o preço mais barato a pagar para a manutenção de uma sociedade assente na liberdade⁵¹.

Isto porque, para que o Estado Democrático de Direito funcione nos moldes exatos previstos pela Constituição, há que se atentar que para todo e qualquer direito assegurado ao cidadão há um custo a ele atrelado. Surge daí a afirmativa de que “não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos”⁵², que reside na ideia de que os direitos fundamentais não podem ser concretizados sem que haja o cumprimento de um mínimo de deveres do cidadão.

Considerando que a tributação é o principal mecanismo de subsistência do Estado e de financiamento das prestações positivas que devem ser por ele fornecidas à sociedade, verifica-se, pois, a íntima relação existente entre a solidariedade e o Direito Tributário.

Isto porque, no objetivo de construção de sociedade solidária insculpido no texto constitucional brasileiro encontra-se latente a necessidade de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais e regionais, que, em última instância, remetem à busca pela redistribuição de rendas. E um dos mecanismos para se alcançar tal objetivo é a própria tributação.

Todavia, apesar de a solidariedade ser um dos pilares do dever de pagar impostos e a arrecadação de tributária ser a principal fonte de financiamento do Estado, não se pode olvidar que, além da tributação, a eficiência e a racionalização do gasto público possuem substancial relevância para a solução dos problemas sociais, ainda mais em um país como o Brasil, em que a concretização dos direitos fundamentais de cunho prestacional ainda permanece como uma “promessa não cumprida”⁵³ para a grande maioria dos cidadãos.

Assim, se o Estado não tiver uma análise criteriosa da prioridade da despesa a ser executada, se dotações orçamentárias relevantes forem alocadas em atividades não prioritárias e o investimento público em áreas como saúde, educação, segurança e saneamento for aquém das necessidades da sociedade, o resultado será a rejeição cada vez maior da norma tributária

⁵¹ NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003. p. 2 e 679.

⁵² Neste sentido, Stephen Holmes e Cass Sustein sustentam que “(...) *almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing onn the public purse. There are no legally enforceable rights in the absence of legally enforceable duties, which is why law can be permissive only by being simultaneously obligatory.*” Cf. HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. New York. London: W. W. Norton & Company, 2000. p. 43-44.

⁵³ Expressão utilizada por Perez Luño Cf. LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Derechos Humanos, Estado de Derecho Y Constitución*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005. p. 567. apud BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 144.

pela sociedade e, conseqüentemente, do valor solidariedade atrelado ao dever de pagar impostos.

Com a crise fiscal do Estado verificada a partir as décadas de 1970 e 1980, o papel intervencionista do Estado de Bem-Estar Social começou a ser questionado, e, sobretudo, o seu pilar solidariedade. Nas palavras de Pierre Rosanvallon, “*os mecanismos de produção da solidariedade tornaram-se abstratos, formais e incompreensíveis. O desenvolvimento dos processos burocráticos e o peso crescente da regulamentação social se nutrem dessa abstração e a redobram, por sua vez*”.⁵⁴ A sociedade moderna (ou pós-moderna), também denominada de sociedade de riscos, caracteriza-se pelo momento de reconfiguração pautado por mudanças radicais na política, na economia e no comportamento, na medida em que a produção social de riquezas se faz acompanhar, cada vez mais, de uma produção social de riscos, que variam da instabilidade dos mercados às catástrofes ambientais e ao terrorismo.⁵⁵

A proliferação de riscos é decorrente da hipercomplexidade e da pluralidade de interesses (muitas vezes contrapostos), característica da sociedade contemporânea, e os conseqüentes conflitos e diferenciações entre aqueles que são afetados pelos riscos e os que lucram com eles.⁵⁶

Diante da oposição de interesses e das constantes ameaças, surge um novo tipo de solidariedade, sem que se saiba ao certo o seu real sentido e alcance. A sociedade de riscos “*contém em si uma dinâmica evolutiva de base democrática que ultrapassa fronteiras*” e, neste cenário, a nova roupagem da solidariedade tem por condão colocar os Estados, na qualidade de estruturas e organizações políticas de interesses, diante de problemas quase insolúveis, pelo que Ulrich Beck denomina de “solidariedade ininteligível”, vista como um ideal ao invés de uma realidade.⁵⁷

Na transição da sociedade de classes para a sociedade de riscos, verifica-se que o ideal de igualdade e o lema igualdade de oportunidades deram lugar para o ideal de segurança e a meta de que todos devem ser poupados do perigo. Tem-se, pois, que a “solidariedade da carência” foi substituída pela “solidariedade do medo”, que passou a desempenhar o papel de uma força política. Contudo, até o momento, o medo não representou um fundamento de ação racional.⁵⁸

⁵⁴ ROSANVALLON, Pierre. *A Crise do Estado-Providência*. Goiânia: UFG; Brasília: UnB, 1997. p. 90. Trad. Joel Pimentel Ulhoa. apud BUFFON, Marciano. op. cit., p. 73.

⁵⁵ BECK, Ulrich. op., cit.

⁵⁶ Ibid. p. 56. CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade Social Tributária*. São Paulo: Almedina, 2010. p. 133.

⁵⁷ BECK, Ulrich. op cit. p. 57-58.

⁵⁸ Ibid., p. 59-60.

Assim sendo, no contexto da sociedade de riscos e a impossibilidade de o indivíduo sozinho combater as ameaças existentes, a temática da solidariedade volta a ganhar força e serve de fundamento para novos instrumentos de cooperação, voluntária ou não, com o fim precípua de assegurar a vida digna e as condições mínimas de sobrevivência a toda e qualquer pessoa, transmitindo o mínimo de segurança necessária para a vida em sociedade.⁵⁹

Verifica-se, portanto, a necessidade de construção de um novo formato de Estado, como delineado por Bernardo Kliksberg:

Um Estado inteligente na área social não é um Estado mínimo, nem ausente, nem de ações pontuais de base assistencial, mas um Estado com uma “política de Estado”, não de partidos, e sim de educação, saúde, nutrição, cultura, orientado para superar as graves iniquidades, capaz de impulsionar a harmonia entre o econômico e o social, promotor da sociedade civil, com papel sinergizante permanente.⁶⁰

A solidariedade assume, pois, o papel de fundamento necessário para o alcance da dignidade da pessoa humana e a proteção dos indivíduos, impondo direitos e deveres aos participantes da sociedade. Desta feita, nas palavras de Fábio Zambitte Ibrahim, “*a justiça social, instrumentalizada pela solidariedade, é o elo necessário entre um contexto de risco crescente e a busca do bem estar social*”.⁶¹

E, como visto, a tributação é o principal mecanismo de financiamento das políticas públicas sociais que devem ser desenvolvidas pelo Estado e fornecidas à sociedade, pelo que há uma nítida relação entre a solidariedade e a tributação, como será retratado no presente estudo.

Todavia, a par do reconhecimento da importância da solidariedade no Direito Tributário como instrumento de realização de justiça social e redução das desigualdades, também é preciso examinar a estrutura orçamentária como um todo, e não restringir a análise tão somente à arrecadação financeira. Isto porque, na medida em que o valor da solidariedade constitucionalmente previsto determina que todos os contribuintes devem contribuir para as despesas públicas, não se pode deixar de lado a análise das despesas públicas efetivamente custeadas e se elas estão em compasso com os interesses constitucionalmente garantidos e as necessidades prioritárias da sociedade.

⁵⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A previdência social no estado contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação*. Niterói/RJ: Impetus, 2011. p. 7-8.

⁶⁰ KLIKSBERG, Bernardo. *Repensando o Estado para o Desenvolvimento Social: superando dogmas e convencionalismos*. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2002. Trad. Joaquim Ozório Pires da Silva. p. 48. apud BUFFON, Marciano. op. cit., p. 76.

⁶¹ Ibid., p. 8.

Por despesa pública entende-se o conjunto dos dispêndios do Estado para o funcionamento dos serviços públicos⁶², que devem observar certos limites constitucionais⁶³ e autorização legislativa. Em última instância, a despesa pública é fruto de uma decisão política e tal decisão deve ser tomada de maneira responsável e em consonância com as necessidades da sociedade na qual o administrador público está inserido.

Todavia, considerando que a concretização dos direitos fundamentais de cunho prestacional continua sendo uma utopia para os brasileiros, os contribuintes questionam a tributação por eles suportada face à insuficiência e ineficiência da prestação de serviços públicos. Dito de outro modo, se os direitos fundamentais não são garantidos pelo Estado de maneira minimamente eficiente, se questiona a carga tributária e o tributo como instrumento da liberdade.

Neste cenário de incertezas e insatisfações para com o Poder Público e a ineficiência do gasto público, é preciso resgatar o patriotismo fiscal e o sentimento de pertencimento que cada cidadão deve ter para com a sociedade para que o tributo não seja encarado como algo odioso. Trata-se de uma questão comportamental e de psicologia financeira, pois, embora o cidadão comum não seja naturalmente solidário e tenha repulsa às ideias de “dever de solidariedade” e “dever de pagar tributos”, é preciso cultivar a conscientização fiscal tanto por parte do povo quanto pelos governantes, para que se alcance um novo estágio de redescoberta da cidadania, e não pelo enaltecimento dos direitos.

Nesta toada, urge delimitar o verdadeiro papel que a solidariedade exerce no ordenamento jurídico brasileiro, e especialmente no sistema tributário nacional. Seria a solidariedade um princípio estruturante do sistema tributário como os princípios da capacidade contributiva, legalidade e as regras de competência?

Para tanto, o presente estudo se debruçará sobre a análise do verdadeiro papel que a solidariedade exerce no sistema tributário nacional, tendo por objeto final problematizar a interpretação judicial praticada pelo STF no tocante ao apelo ao valor solidariedade para solução de controvérsias tributárias, condenando, particularmente, o uso seletivo da solidariedade como elemento hermenêutico.

⁶² Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 65.

⁶³ Limites como a vinculação em educação e saúde, além dos fundos e pagamentos de precatórios.

Método

O presente estudo é feito em consonância com a dogmática jurídica, nas dimensões analítica, empírica e normativa. As dimensões normativa e analítica são as condutoras dos capítulos 1 a 3, em que são examinados os dispositivos constitucionais relativos ao tema e a estrutura do sistema tributário nacional bem como passa-se à análise de considerações elementares, os fundamentos jurídicos e extrajurídicos e o tratamento dado pela doutrina, com vistas a delimitar o significado da solidariedade e o papel por ela exercido na tributação. E no capítulo 4, apresenta-se a dimensão empírica, em que se estuda a aplicação da solidariedade, partindo do direito jurisprudencial.

A seguir, esclarece-se a dimensão empírica, bem como os critérios empregados na seleção das decisões judiciais.

Dimensão empírica e os critérios da seleção das decisões judiciais

Neste estudo, a pesquisa de decisões judiciais levou em consideração as expressões “princípio da solidariedade” e “tributário”, o que permitiu identificar as decisões que abordaram o tema no âmbito do STF.

A consulta às referidas expressões “princípio da solidariedade” e “tributário”⁶⁴, no campo “Pesquisa de Jurisprudência”, contido na página mantida pela Corte Superior na rede mundial de computadores⁶⁵, considerando todos os parâmetros possíveis⁶⁶ apontou como resultado para a menção às expressões na ementa de 18 acórdãos⁶⁷, 205 decisões monocráticas⁶⁸, 3 decisões da presidência⁶⁹, além de terem sido referidas 3 vezes em informativos de jurisprudência da Corte⁷⁰.

⁶⁴ Parâmetro de pesquisa utilizado em 01/10/2017: princípio adj da adj solidariedade e tributário;

⁶⁵ Endereço consultado em 01/10/2017: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>;

⁶⁶ Acórdãos. Repercussão Geral. Súmulas Vinculantes. Súmulas. Decisões Monocráticas. Decisões da Presidência. Informativo. Questões de Ordem;

⁶⁷ RE 1038842 AgR/SC; RE 651703/PR; RE 598572/SP; ADI 2859/DF; RE 867289 AgR/DF; RE 598085/RJ; ADI 4976/DF; RE 636941/RS; RE 500121 AgR/MG; AI 724582 AgR/SP; RE 490576 AgR/SP; RE 474132/SC; AI 487075 AgR/RS; RE 422268 AgR/SP; RE 414816 AgR/SC; RE 441767 AgR/PR; ADI 3128/DF; ADI 3105/DF.Consulta realizada em 01/10/2017;

⁶⁸ ARE 1072667 / PE; ARE 1062206 / SC; ARE 1070401 / PE; RE 1039047 / SC; ARE 1026548 / PR; ARE 1056650 / PR; ARE 1061814 / PR; RE 598085 / RJ; ARE 983380 / AL; RE 859183 / SP; ARE 1060925 / RJ;

Diante do número elevado de decisões judiciais correlatas ao tema, foram aplicados os seguintes critérios para a seleção das decisões judiciais objeto de estudo:

- a) Órgão julgador: “decisões prolatadas pelo plenário do Supremo Tribunal Federal”

Ao STF compete o controle de constitucionalidade (artigo 102, inciso I, alínea “a”, e inciso III, alíneas “a”, “b” e “c”, da CFRB/1988), sendo, portanto, o órgão responsável pela aplicação do princípio da solidariedade e por afastar a aplicação de legislação federal que o contrarie, visto que tal princípio está insculpido no texto constitucional. Adicionalmente, as decisões prolatadas em sessões plenárias contam com a participação de todos os 11 ministros que compõem a Corte Superior.

RE 547880 / RS; ARE 1046481 / SP; RE 910927 / PB; ARE 658018 / PE; RE 630796 AgR / PE; ARE 1034258 / PE; ARE 1020256 / PE; ARE 999885 / ES; RE 1015957 / SP; RE 942287 / RS; ARE 1015555 / RJ; RE 766022 / SP; ARE 961203 / SP; AI 865376 / MG; RE 979692 / SP; ARE 828402 / RJ; ARE 996018 / AL; ARE 987907 / AL; ARE 986407 / AL; ARE 973805 / SP; RE 986406 / PR; ARE 986425 / AL; ARE 970364 AgR / RJ; ARE 956839 ED / SP; RE 881226 / RS; ARE 983392 / RJ; ARE 983429 / AL; ARE 983198 / RJ; RE 792269 / RS; ARE 958346 / PR; RE 961997 / SC; ARE 979102 / SP; RE 973794 / SP; ARE 965086 / AL; ARE 974271 / SC; ARE 972751 / RS; ARE 975478 / RJ; RE 584458 / RJ; RE 632837 / RS; RE 839991 / RJ; ARE 954909 / SP; ARE 973293 / PR; RE 737200 / SP; ARE 970364 / RJ; RE 963120 / SC; RE 965997 / RS; ARE 968995 / RS; ARE 949549 AgR / RJ; ARE 962336 / RN; ARE 949005 / SP; ARE 959841 / PE; ARE 961601 / RJ; ARE 960335 / CE; RE 741809 / RJ; RE 956687 / SP; ARE 934869 / PE; ARE 869804 / RJ; RE 866363 / RS; ARE 887865 / RJ; ARE 944905 / RS; RE 940766 / PR; ARE 868622 / AL; ARE 944825 AgR / RJ; AI 864020 / DF; ARE 938562 / PE; RE 921579 / SP; RE 798271 / PE; RE 863546 / RN; ARE 926711 / PE; RE 910209 AgR / RJ; Pet 4670 AgR-segundo / SP; ARE 893755 / SP; ARE 857492 / AL; RE 914478 / RS; RE 910888 / RS; ARE 909581 / RR; ARE 846515 / MG; RE 587480 / SP; AR 2322 / DF; RE 892397 / RS; RE 754886 / AL; RE 673626 / RS; RE 897418 / RS; ARE 894590 / AL; ARE 894181 / PE; ARE 867892 / PE; ARE 894751 / AL; RE 890533 / RS; RE 883812 / RS; ARE 811124 / RJ; AI 780876 / RS; ACO 1199 / AL; RE 757959 / RS; ARE 842972 / RJ; ARE 858910 / RJ; ARE 649572 / MG; ARE 850932 / AL; ARE 669573 / MG; RE 673681 / SP; ARE 840301 / RJ; ARE 828219 / RJ; ARE 845443 / RS; ARE 843862 / RJ; RE 832603 / SC; ARE 833991 / RJ; ARE 828474 / RJ; ARE 825237 / RJ; RE 763182 / RS; ARE 809509 / RJ; RE 781234 / RS; RE 798495 / PE; RE 609225 / PE; RE 601701 / SC; ARE 808439 / RJ; AI 764566 / SP; RE 797204 / RS; AI 848648 / PE; RE 635199 / PR; RE 769156 / SP; ARE 783377 / CE; ACO 2178 TA / DF; RE 591289 / RJ; RE 695022; AI 858260 / PR; RE 634508 / RS; AI 684254 / RJ; AI 737253 / SP; RE 706655 / PR; AI 856059 / SP; RE 638505 / RS; AI 764794 / SP; ARE 695387 / RJ; AI 809254 / RJ; AI 743701 / SP; RE 677064 / RJ; AI 763898 / SP; Pet 4670 AgR / SP; AI 848537 / RS; RE 631473 / RJ; ARE 649717 / MS; RE 656268 / DF; RE 643963 / DF; RE 309412 / PR; RE 309537 / PR; RE 631028 / DF; RE 581853 / PR; RE 601362 / RS; RE 480382 / RJ; RE 519709 / SP; RE 527908 / RJ; AI 740425 / SP; AI 743450 / SP; RE 634784 / SP; AI 835380 / MG; RE 581688 / RJ; AI 764209 / SP; AI 736870 / SP; AI 667952 / SP; AI 822294 / SP; RE 596180 / SP; RE 482069 / MG; AI 685383 / SP; AI 638997 / SP; RE 621663 / CE; RE 471505 / SC; RE 516082 / PR; RE 561475 / SP; RE 359805 / RS; AI 734271 / MG; RE 472501 / SC; RE 381332 / RS; RE 555049 / SC; AI 736740 / SP; RE 438535 / RS; RE 436545 AgR / SC; RE 450369 AgR / RS; AI 669490 / SP; AI 629349 / SP; RE 392299 / RS; ACO 1199 MC / AL; AI 615086 / RS; RE 443489 / RS; RE 401967 / PR; RE 381271 / RS; AC 1618 / RJ; RE 472512 / SC; RE 405240 / DF; RE 410948 / PR; RE 409237 / SC; RE 271549 / PR; RE 399674 / RS; RE 367973 / PR; RE 369295 / RS; RE 404919 / SC. Consulta realizada em 01/10/2017.

É admissível uma variação no número de Decisões Monocráticas de acordo com a data da pesquisa, pois, conforme esclarece a página da Corte, a base de dados contém decisões selecionadas (e não todas as decisões) sobre o tema;

⁶⁹ SL 700/GO; SS 4154/PE; SL 292/PE. Consulta realizada em 01/10/2017.

⁷⁰ A expressão foi mencionada em votos, decisões e acórdãos veiculados nos seguintes informativos, em ordem cronológica decrescente (dos mais novos para os mais antigos), em alguns casos mais de uma vez: 866, 770, 738. Consulta realizada em 01/10/2017.

b) Marco temporal: “entre janeiro de 2002 a janeiro de 2017”

A delimitação do período temporal mostra-se um critério necessário para o estudo do direito jurisprudencial, haja vista o elevado número de julgados realizados pela Corte a cada ano.⁷¹

c) Instrumento processual: “em sede de recurso extraordinário ou de ação de controle de constitucionalidade”

A delimitação do instrumento processual como narrado acima se dá para melhor compreensão da aplicação da solidariedade pelos membros da Corte Superior, evitando-se, assim, o estudo pormenorizado de um entendimento isolado de um ou outro Ministro.

Desenvolvimento do Trabalho

O capítulo 1 dedica-se a traçar as bases para a compreensão da significação da solidariedade, no tocante às divergências filosóficas, à evolução histórica do tema e ao papel da solidariedade no Direito brasileiro

Os capítulos 2 e 3 debruçam-se sobre a relação existente entre a solidariedade e o Direito Tributário brasileiro, analisando o tratamento dado pela doutrina tributária brasileira, o papel exercido pela solidariedade na estrutura do sistema tributário nacional e em cada uma das espécies tributárias, bem como os elementos hermenêuticos da legislação tributária.

O capítulo 4 centra-se na análise do direito jurisprudencial, objetivando compreender e criticar a forma da aplicação da solidariedade pelo STF na solução de controvérsias tributárias.

⁷¹ “Por meio de tabelas e gráficos, o documento revela que o Tribunal realizou 208 sessões de julgamento e proferiu 117.472 decisões durante o ano. E que foram recebidos, no mesmo período, 90.331 processos. Na apresentação do relatório, a presidente do STF, ministra Cármen Lúcia, salientou que houve um aumento no número de processos recebidos pelo STF de 2012 (quando foram recebidos 73.464) a 2016 (quando foram recebidos 90.331), mas também um aumento no número de decisões – 72.185 em 2012 contra 95.314 em 2016.” SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. STF disponibiliza Relatório de Atividades de 2016 em formato digital. *Site*. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=334977> >. Acesso em 01 out. 2017.

1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A SOLIDARIEDADE

Desde 1789, com a Revolução Francesa, a tríade “liberdade, igualdade e fraternidade” se faz presente no Estado de Direito, sendo a solidariedade um dos ideais pleiteados pelos revolucionários. Todavia, a ideologia liberalista teve como principal característica a exacerbação da ideia de liberdade e sua relação direta com a legalidade, pelo que as noções de justiça e solidariedade caíram no esquecimento.⁷²

Embora não se saiba ao certo o significado original de solidariedade almejado pelos revolucionários, há que se reconhecer que o conceito de solidariedade começou a ganhar seu próprio espaço em meados do século XIX, com a Revolução de 1848, quando tal conceito passou a ter crucial denotação política, desconectando-se do sentido de fraternidade.⁷³

No entanto, no movimento da classe trabalhadora, a solidariedade sempre foi um conceito que articulou uma consciência de grupo combativa, antecipando uma forma correspondente de relações sociais que envolvessem todas as pessoas. A solidariedade aparece como um conceito normativo central da social-democracia clássica principalmente após a Comuna de Paris em 1871, a partir da demanda por justiça social e igualdade.⁷⁴

Entre o século XIX e os anos 1920, desenvolveu-se, principalmente na Alemanha, a corrente filosófica conhecida por “neokantismo”, movimento de oposição à metafísica e de ênfase ao retorno dos princípios de Immanuel Kant⁷⁵, tendo a atividade filosófica como reflexão crítica, principalmente no tocante à ética, questão essa de suma importância no contexto das ideias kantianas.

No âmbito jurídico, a filosofia de Kant é marcada pela aproximação entre o Direito e a moral, vez que Kant faz da ética o lugar da liberdade, na medida em que instrui seus preceitos de forte conotação deontológica (dever-ser) e faz a liberdade residir na observância e na

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 177

⁷³ WILDT, Andreas. Solidarity. Its history and contemporary definition. In: BAYERTZ, Kurt. *Solidarity*. Philosophical studies in contemporary culture. v. 5. p.213, Springer; 1999.

Andreas Wildt compara a solidariedade ao oficial de liberdade condicional: “*it started a new career as a political parole in the middle of the 19th century*”. Cf. STEINVORTH, Ulrich. The Concept and Possibilities of Solidarity. In: BAYERTZ, Kurt. *Solidarity*. Philosophical studies in contemporary culture. v. 5. p. 29, Springer; 1999.

⁷⁴ Ibid., p. 214.

⁷⁵ Immanuel Kant (1724 – 1804), considerado como o principal filósofo da Era Moderna. Conhecido pela filosofia moral através das obras "Fundamentação da Metafísica dos Costumes" (1785), 'Crítica da Razão Prática" (1788) e "Crítica do Julgamento" (1790).

conformidade do agir com a máxima do imperativo categórico⁷⁶. Contudo, moralidade e juridicidade assumem significados diversos, já que aquela lida com a liberdade, com a autonomia, com a interioridade e com a noção de dever pelo dever, enquanto a juridicidade lida com os conceitos de coercitividade, exterioridade e pluralidade de fins da ação, que não os fins próprios de uma deontologia categórica e *a priori*.⁷⁷

Tais ideias ganharam ainda mais força a partir da década de 1970, com o surgimento do movimento pós-positivista ou neoconstitucionalista e o resgate dos valores, especialmente o valor da justiça, bem como a reaproximação entre a ética e o Direito⁷⁸ sob a perspectiva do imperativo categórico⁷⁹, o que se convencionou chamar de “virada kantiana”⁸⁰. Entre as inúmeras consequências da virada kantiana, pode-se destacar a recuperação da noção de solidariedade, esquecida no século XIX e de boa parte do século XX face ao liberalismo até então vigente.

Hoje em dia, ao lado da liberdade e da igualdade, a solidariedade ganhou voz em programas e plataformas políticas e movimentos sociais, e, embora não haja um consenso quanto ao real significado de seu conceito, ela é utilizada como um tributo a um ideal de comportamento não-individualista, não-competitivo e não-exclusivo. Todavia, devido à sua

⁷⁶ O imperativo categórico se resume na seguinte sentença: “o imperativo categórico é, pois, único, e é como segue: age só, segundo uma máxima tal, que possas querer ao mesmo tempo que se torne lei universal”. BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de Filosofia do Direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 289.

⁷⁷ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. p. 299-300.

⁷⁸ Quanto ao assunto, cumpre destacar lição de Ricardo Lobo Torres: “(...) a reaproximação entre ética e direito na dimensão normativa conduz a que os valores morais e o próprio direito natural se positivem sob a forma de princípios constitucionais e regras legais e jurisprudenciais, com a intermediação dos princípios de legitimação (ponderação, razoabilidade, igualdade, transparência etc.)” TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 10.

⁷⁹ Enquanto norma universal de conduta fundada na liberdade individual, o imperativo categórico condiciona ao mesmo tempo o direito e a moral em sua fundamentação básica e em seus valores. Neste sentido, ver TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 54.

⁸⁰ Com a virada kantiana, verificou-se a retomada dos valores, o que ficou ainda mais em evidência após a publicação da obra *A Teoria da Justiça* de John Rawls. Nesta obra, Rawls defendeu a ideia de justiça procedimental com base no contrato social. Para ele, os homens, em seu estado de natureza originário, estavam envolvidos por um véu de ignorância que não lhes permitia visualizar a situação em que ficariam na sociedade futura, após o contrato social. O referido contrato social se trata de um pacto puramente hipotético, que se apoia na concepção de justiça chamada por Rawls de “*justice as fairness*”, que consiste na escolha dos princípios de justiça que devem vigorar na sociedade.

Para Rawls, existiriam dois princípios de justiça. O primeiro deles estabelece que as liberdades básicas devem ser distribuídas igualmente para todas as pessoas da sociedade, uma vez que a ignorância, a pobreza e a carência de meios materiais impactam direta e negativamente no proveito que as pessoas tiram de suas liberdades. A seu turno, o segundo princípio de justiça, também conhecido por princípio da diferença, estabelece que a desigualdade de distribuição de bens e renda somente será justa se trouxer o maior benefício possível para os menos favorecidos e estiver vinculada a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades. Neste sentido, ver RAWLS, John. *Distributive Justice: some agenda*. Natural Law Forum, v. 13, 1968. p. 51-71. KYMLICKA, Will. *Contemporary Political Philosophy*. An Introduction, 2002. p. 53-101.

aproximação a ideais fraternos, coletivistas, socialistas e até mesmo comunistas, a solidariedade muitas vezes é rejeitada, inclusive por pessoas que se identificam com seu apelo.⁸¹

Verifica-se que a expressão “solidariedade” não possui um conceito ou conteúdo material específico⁸², podendo ser considerada tanto como valor ético e jurídico abstrato, quanto como um princípio positivado ou não nos textos constitucionais⁸³. Ricardo Lobo Torres ressalta que a solidariedade é uma obrigação moral ou um dever jurídico, que fundamenta indiretamente os direitos por meio dos deveres, além de informar e vincular a liberdade, a justiça e a igualdade.⁸⁴

1.1 A evolução histórica da noção de solidariedade

Quanto à origem linguística do termo “solidariedade”, este deriva do latim *solidarium*, que, por sua vez, vem de *solidum*, *soldum* e significa “por inteiro”. Daí surgiu no Direito Romano o conceito utilizado até os dias atuais de obrigação solidária, em que cada um dos

⁸¹ STEINVORTH, Ulrich. The Concept and Possibilities of Solidarity. In: BAYERTZ, Kurt. *Solidarity*. Philosophical studies in contemporary culture. v. 5. p. 29, Springer; 1999.

⁸² Kurt Bayertz assinala que a solidariedade sofre da mesma problemática que outros conceitos de terminologia ético-política, isto é, não ter uma definição vinculativa e, conseqüentemente, ser empregado de maneiras diferentes e, até mesmo, contraditórias. BAYERTZ, Kurt. Four Uses of “Solidarity”. Trad. Sarah L. Kirkby, B.A. Hons. Exon. In: *Solidarity*: Philosophical studies in contemporary culture. Springer; 1999. v.5.

⁸³ A classificação da solidariedade como princípio ou valor é uma questão complexa, que não será objeto do presente trabalho. Esta dissertação tem como premissa que a solidariedade é um valor do ordenamento jurídico brasileiro previsto expressamente na CFRB/1988.

Tal premissa tem por fundamento os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres que, ao analisar os objetivos da República Federativa do Brasil expressos no artigo 3º da CFRB, assevera que tal dispositivo “*deve ser entendido como norma programática e exortativa para o trabalho do legislador e não como declaração de princípios jurídicos*”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 48.

Na classificação do referido professor, os princípios jurídicos possuem características em comum com os valores, como, por exemplo, interação, equilíbrio, polaridade, ausência de hierarquia, generalidade e abstração. Todavia, as a generalidade e a abstração se apresentam com menor intensidade nos princípios. Neste sentido, destaca-se:

“Enquanto os valores são ideias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade e abstração daqueles e a concretude das regras.

Os princípios, de menor generalidade e abstração que os valores, podem ingressar no discurso constitucional, representando um primeiro estágio de concretização dos valores. Mas, se estiverem ausentes da escritura constitucional, nem por isso perderão os seus atributos característicos.” Cf. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 191.

Assim sendo, apesar de possuírem algumas características em comum, os princípios jurídicos e os valores exercem diferentes funções no ordenamento jurídico. Contudo, como já mencionado, o presente estudo não tem por propósito esgotar a análise dessas diferenças.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 178.

devedores está adstrito ao cumprimento da obrigação por inteiro e cada um dos credores tem o direito de exigir tal cumprimento também por inteiro.⁸⁵

Em sua concepção pré-moderna, a ideia de solidariedade remonta à noção de amor altruísta ao próximo, sendo equiparada às noções de irmandade e fraternidade. Tal concepção tem íntima ligação com a família e o sentimento de pertencimento ao grupo familiar (posteriormente ampliado para comunidade e nação)⁸⁶, tendo sofrido forte influência religiosa principalmente com a supremacia do catolicismo, segundo o qual todos são filhos do mesmo Deus e devem amar uns aos outros. Tem-se aqui o uso mais comum do termo “solidariedade”, que se concentra no laço moral que liga todos os seres humanos a uma grande comunidade.⁸⁷

Pode-se dizer que surge daí o que se denomina de solidariedade pré-moderna ou altruísta, isto é, o sentimento de unidade entre as pessoas, independente de origem, nacionalidade e religião.

A aproximação (melhor dizendo, a confusão) entre as noções de solidariedade e fraternidade se tornou ainda mais evidente após o apogeu da Revolução Francesa, quando a fraternidade (*fraternité*) se tornou lema de luta política para a construção de uma sociedade igualitária. E, mais tarde, em 1848, com a revolução dos trabalhadores, também chamada de Primavera dos Povos, passou-se a adotar o conceito de solidariedade (*solidarité*)⁸⁸.

Tem-se, pois, que no âmago da ideia de solidariedade está intrínseco o sentimento de pertença e a relação de ajuda recíproca nas dificuldades e necessidades, o que justifica a aproximação entre as noções de solidariedade e fraternidade.

A partir da análise da amizade cívica e da irmandade – noções essas trabalhadas por Aristóteles⁸⁹, Cícero⁹⁰ e Sêneca⁹¹ –, Gregorio Peces-Barba Martínez chamou de solidariedade

⁸⁵ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-139. MORAES, Maria Celina Bodin de. O Princípio da Solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. (Coord.). *Os princípios da Constituição de 1988*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 157-176.

⁸⁶ Platão indicava o caminho de solidariedade como forma de assegurar uma convivência social justa e harmoniosa. Cf. SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. O princípio da solidariedade. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1272, 25 dez. 2006. p. 5. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9315>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

⁸⁷ BAYERTZ, Kurt. op. cit., p. 5.

⁸⁸ WESTPHAL, Vera Herweg. op. cit., p. 43-52.

⁸⁹ Em sua obra *A Política*, Aristóteles afirma que “o homem é um animal cívico, mais social do que as abelhas e outros animais que vivem juntos”. Aristóteles enxergava na vida em sociedade algo além da mera imposição natural. Para ele, a convivência coletiva era uma forma e cada integrante do grupo social viver melhor. Cf. SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. op. cit., p. 6. Para Aristóteles, o ser humano não é feito para viver sozinho, mas é feito para viver em comunidade. BAYERTZ, Kurt. op. cit., p. 10.

⁹⁰ CÍCERO, Marcus Tullius. *De Officiis*. Livro I, cap. IV. Trad. De N. Valbuena. Porrúa, México, 1982. p. 6, 7. apud PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales*, 1995. p. 263.

dos antigos a ideia de solidariedade que surgiu com a cultura clássica, se prolongou durante as Idades Média e Moderna e perdurou até o século XVIII⁹². Tal terminologia se refere à solidariedade concebida como a virtude indispensável nas relações com os outros, própria dos grupos primários cujo modelo típico é a família. Merece destaque aqui também a influência de São Tomás de Aquino, para quem a solidariedade seria uma virtude social, muito próxima da fraternidade, caridade e piedade entre os consanguíneos e concidadãos.⁹³

Posteriormente, a solidariedade dos antigos foi difundida pelas utopias do Renascimento mediante a certeza de que a fraternidade deriva de uma vida igual em comunidade e requer ajuda mútua. Isto, aliado à transição da cultura religiosa para uma cultura laica, culminou no surgimento de discursos relativos à necessidade de se positivar normas jurídicas para resolução de problemas de miséria social.

Verifica-se, portanto, que a solidariedade dos antigos teve como ápice o nascimento de uma nova dimensão ético-religiosa. Contudo, com o advento das reflexões acerca da atenuação das diferenças sociais, da defesa de uma ação positiva do Estado e do dever do soberano de velar pela prosperidade de seu povo, a solidariedade dos antigos deu lugar à solidariedade dos modernos. Esta se traduz no princípio jurídico e político cuja realização passa tanto pela comunidade estadual (enquanto comunidade política ou social) como pela comunidade cívica ou civil⁹⁴.

Nas palavras de Peces-Barba Martínez⁹⁵, a constituição definitiva da solidariedade dos modernos se deu a partir do século XIX, tendo sido favorecida pelo processo de generalização dos direitos humanos (como a luta pelo reconhecimento do sufrágio universal e pelo direito de associação), momento em que a solidariedade, sem prejuízo de sua origem ético-religiosa, deixou de ser meramente um valor moral e se transformou num conceito jurídico.⁹⁶

Alguns autores que contribuíram para a solidariedade dos modernos foram: (i) John Stuart Mill, que advogou pela solidariedade frente ao egoísmo a partir da teoria econômica

⁹¹ SÊNECA, Lúcio Aneu. *Las Cartas Morales a Lucilio. De la amistad, Carta XLVIII*. Jaime Bofill, Barcelona, Editorial Iberia. pp. 132, 133. apud PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales*, 1995. p. 263- 264.

⁹² PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales*, 1995. p. 261-282.

⁹³ AQUINO, Tomás. *Summa Teologica*. 2-2-9.101, art. 1. Tomo IX, Madrid, 1955. p. 398 op. cit., PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de Derechos Fundamentales*, 1995. p. 264.

⁹⁴ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 113.

⁹⁵ PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. op. cit., p. 271.

⁹⁶ O artigo 1º da Declaração Universal dos Direitos do Homem, da ONU, de 1948, traz de volta a trilogia “liberdade, igualdade, fraternidade” ao dispor: “*Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Eles são dotados de razão e de consciência e devem agir uns em relação aos outros com espírito de fraternidade*”.

utilitarista⁹⁷; (ii) P. J. Proudhon⁹⁸, que, na defesa do anarquismo, buscou novos caminhos para solução dos problemas da pobreza e da satisfação das necessidades básicas através da associação livre de trabalhadores; e (iii) Louis Blanc⁹⁹ que, pautado no socialismo ético, defendeu a intervenção do Estado na promoção da solidariedade¹⁰⁰. Louis Blanc e Proudhon foram os protagonistas da Revolução de 1848, quando o conceito de solidariedade passou a ganhar uma conotação política.

Auguste Comte¹⁰¹ e David Émile Durkheim¹⁰² foram responsáveis por tornar a solidariedade um conceito sociológico básico. Comte foi o primeiro a apontar que a divisão do trabalho não se trata de um mero fenômeno, mas a principal fonte da solidariedade social.¹⁰³ Durkheim foi o responsável por dar continuidade à teoria de Comte e defendeu a particularidade metodológica do sociologismo positivista enquanto ciência, o que resultou na corrente de pensamento denominada de solidarismo sociológico¹⁰⁴.

⁹⁷ Reafirmando a ideia de *laissez faire, laissez passer* e dando enfoque na doutrina jusnaturalista de Rousseau sob o ângulo do poder econômico, John Stuart Mill, colocou em primeiro plano as virtudes naturais do homem, a quem caberia promover e defender seus próprios interesses. A posição filosófica defendida por Stuart Mill se fundamenta nos seguintes argumentos: (i) se o homem é o titular do interesse, ninguém melhor do que ele poderia promovê-lo, sendo desnecessária a intervenção estatal; (ii) o governo seria aquinhado com o alargamento de seus poderes se lhe fosse permitido interferir na esfera econômica; (iii) o indivíduo, no aprendizado da defesa de seus interesses, iria ampliar sua educação mental. Neste sentido, DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 242 apud: CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*, 27. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 921-922.

Para Stuart Mill, existe um poderoso sentimento natural de moral utilitária fundado no desejo do homem de estar em unidade com seus semelhantes. Ver MILL, Stuart. *Utilitarianism*. 8. ed. Longmans, Green and Co., London. 1882. P. 46. apud. BAYERTZ, Kurt. op. cit. p. 6.

⁹⁸ P. J. Proudhon, nasceu na França em 1809. Julgava defeituosa a organização das relações econômicas da sociedade. Para ele, a reforma da sociedade deveria ter como princípio de ação a justiça, sinônimo de igualdade e de liberdade. O *proudhonismo* formulou uma crítica contra o liberalismo e contra o socialismo e construiu um sistema baseado no regime de trocas. HUGON, Paul. *História das Doutrinas Econômicas*. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. p. 223-224.

⁹⁹ O alvo da crítica de Louis Blanc (1812-1882) era a livre concorrência, que, a seu ver, representava para a massa operária um sistema de miséria e de empobrecimento para a burguesia. Para Blanc, era indispensável a criação de um meio no qual cada um possa ser coproprietário dos instrumentos de produção, qual seja: a associação, sob a forma de oficina social. HUGON, Paul. op. cit., p. 202-203.

¹⁰⁰ PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. op. cit. p. 272-273.

¹⁰¹ Isidore Auguste Marie François Xavier Comte (1798-1857) foi um filósofo francês, conhecido como fundador da Sociologia e do Positivismo. Auguste Comte usou o termo “solidariedade” para se referir a interdependências sociais e econômicas, sem, contudo, perder de vista a dimensão universalista-moral e afetiva do conceito. Cf. WILDT, Andreas. *Solidarity. Its history and contemporary definition*. In: BAYERTZ, Kurt. *Solidarity. Philosophical studies in contemporary culture*. v. 5. p.213, Springer; 1999.

¹⁰² David Émile Durkheim (1858 — 1917), francês, foi quem criou formalmente a disciplina acadêmica da sociologia e, ao lado de Karl Marx e Max Weber, é comumente citado como pai da sociologia e como o principal arquiteto da ciência social moderna.

¹⁰³ BAYERTZ, Kurt. op. cit., p. 12.

¹⁰⁴ Nas palavras de Ernani Contipelli: “ao considerar o ser humano como parte de um todo, sujeito de deveres e direitos recíprocos no cumprimento de encargos comuns, o solidarismo sociológico admite a repartição desigual e injusta dos produtos sociais, necessitando do apelo à ética e à moral em suas pretensões para estabelecer continuamente um maior grau de solidariedade entre os indivíduos e manter latente os objetivos comuns da coletividade.” CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. São Paulo: Almedina, 2010. p. 111.

Em seu estudo *A Divisão do Trabalho*, Durkheim defendeu que a sociedade era mantida coesa por duas forças de unidade: a solidariedade mecânica e a solidariedade orgânica. A solidariedade mecânica vincula diretamente o indivíduo à sociedade, sendo, pois, uma forma de organização social característica das sociedades antigas, em que os membros eram atraídos pelos pontos de vista semelhantes por eles compartilhados, como os valores e crenças religiosas, de modo que a regulação moral emana das normas contidas na consciência coletiva. Por outro lado, a solidariedade orgânica é característica das sociedades modernas, marcadas pela complexidade das relações sociais, de modo que a moralidade deriva da divisão do trabalho social em profissões especializadas.¹⁰⁵¹⁰⁶

Todavia, como ressaltado pelo filósofo Kurt Bayertz, as solidariedades mecânica e orgânica não coexistem lado a lado num equilíbrio estático, pois, no decurso da evolução social, a divisão do trabalho aumenta constantemente e, com ela, o individualismo.¹⁰⁷ Nessa linha, Joacir Sevegnani evidencia o enfraquecimento da solidariedade mecânica devido à alteração substancial das relações sociais com o progresso industrial e comercial, “*em que a disseminação de funções passou a exigir novas formas de aglutinação que fortalecessem os laços de solidariedade orgânica.*”¹⁰⁸

Ao lado de Durkheim, Léon Bourgeois¹⁰⁹ também desenvolveu o solidarismo sociológico, tendo criado a teoria do quase-contrato, segundo a qual cada ser humano tem o dever de retribuir os esforços despendidos pelas gerações anteriores, de contribuir para as gerações futuras e de repartir o ônus no presente. Para Bourgeois, o Estado representava o agente responsável pela execução do “quase-contrato” e a consecução do progresso social.¹¹⁰

Em que pese o solidarismo sociológico tenha representado uma importante fase na evolução histórica da solidariedade, tal teoria não foi suficiente para correlacionar o discurso da solidariedade ao Direito. Daí surgiu o solidarismo jurídico no final do século XIX, segundo

¹⁰⁵ Cf. SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. op. cit. p. 11. SEVEGNANI, Joacir. *A solidariedade social no estado constitucional de direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 28-29. CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit. p. 114.

¹⁰⁶ Considerando a classificação de Durkheim, Luiz Renato Ferreira da Silva considera que nas relações contratuais atuais, “*dado o estado avançado de divisão do trabalho social nas sociedades modernas, sóse pode estar a pensar na ideia de solidariedade orgânica*”. Ver SILVA, Luis Renato Ferreira da. A função social do contrato no novo código civil e sua conexão com a solidariedade social. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (Org.). *O novo código civil e a constituição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 131.

¹⁰⁷ BAYERTZ, Kurt. op. cit., p. 12.

¹⁰⁸ SEVEGNANI, Joacir. op. cit., p. 29.

¹⁰⁹ Léon Victor Auguste Bourgeois (1851-1925), francês, político e estadista, foi primeiro-ministro da França entre 01/11/1895 e 29/04/1896. Ganhou o Prêmio Nobel da Paz em 1920 por sua atuação como presidente do Conselho da Liga das Nações. Sua obra clássica foi *Solidarité*, 1896.

¹¹⁰ SEVEGNANI, Joacir. op. cit., p. 33-34.

o qual a solidariedade social representa um direito e um dever, que deve ser traduzida em normas jurídicas para que seja dotada de efetividade e concretude.¹¹¹

O principal nome do solidarismo jurídico foi Léon Duguit¹¹², para quem a regra do direito é, antes de tudo, uma regra social, que dita a obrigação de respeitar a solidariedade social e de trabalhar para sua realização. Duguit não nega que o homem é titular do direito de liberdade para desenvolver suas atividades, mas tal direito somente é legítimo se seu exercício contribuir para a realização da solidariedade social.¹¹³

Mediante a influência de tais ideias, houve, no século XX, uma consolidação do valor solidariedade no âmbito filosófico, político e também jurídico, quando tal valor passou a ser considerado um postulado normativo e um direcionamento da realização das atividades do Poder Público.¹¹⁴

Assim, no século XX, considerando a mudança de paradigma do Estado Moderno e a questão social como centro de debates, José Casalta Nabais destaca a distinção entre solidariedade mutualista e solidariedade altruísta. A primeira se traduz “*numa repartição sustentada pela intenção de criar riqueza em comum em matéria de infra-estruturas, de bens e serviços considerados indispensáveis e necessários ao bom funcionamento da sociedade*”, enquanto a solidariedade altruísta é aquela em que “*a ação solidária se apresenta como uma dádiva, segundo uma regra de gratuitamente, isto é, sem esperar qualquer contrapartida da parte dos beneficiários da atividade solidária*”¹¹⁵.

A partir dessa noção altruísta é que muitos defendem que a solidariedade deve se pautar numa ação gratuita e desinteressada, independente de qualquer conotação remuneratória e sem caráter impositivo.

Quanto à dicotomia entre ação gratuita ou compulsória, necessário abrir um breve parêntese. Com a intervenção típica do Estado Social, desapareceu a noção de solidariedade como moral para com o próximo. Todavia, uma vez que a justiça social é uma das incumbências do Estado e a solidariedade é um dos instrumentos para realizá-la (já que internalizada em alguns ordenamentos jurídicos através dos textos constitucionais, como

¹¹¹ Ibid., p. 34.

¹¹² Pierre Marie Nicolas Léon Duguit (1859-1928) foi um jurista francês especializado em direito público.

¹¹³ Joacir Sevegnani sintetiza o pensamento de Duguit acerca da solidariedade social da seguinte forma: “*tanto os particulares como os governantes devem guiar-se pelos objetivos positivos desse mesmo princípio (solidariedade social). Os particulares estão obrigados a empregar suas próprias aptidões na realização da solidariedade social, mas em compensação podem exigir, juridicamente, que todo o resultado estatal seja direcionado para esse fim. Do mesmo modo, o poder conferido ao Estado tem por fundamento o cumprimento dos deveres que lhes foram estabelecidos pela sociedade através do Direito, devendo para isso aplicar o maior esforço possível para a realização da solidariedade social.*” Cf. SEVEGNANI, Joacir. op. cit., p. 36-38.

¹¹⁴ CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit., p. 122-123.

¹¹⁵ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 113-114.

ocorre, por exemplo, no Brasil com a CFRB/1988), a coerção estatal, e não somente moral, se faz necessária para impor um resultado minimamente adequado.¹¹⁶

Feito tal parêntese, retoma-se à análise da solidariedade dos modernos, no âmbito da qual Casalta Nabais faz uma importante diferenciação, qual seja: a solidariedade vertical e a solidariedade horizontal. Aquela também seria denominada de solidariedade pelos direitos ou solidariedade paterna, segundo a qual a responsabilidade que cabe a cada um está intrinsecamente relacionada à sorte ou ao destino dos demais membros da comunidade e decorre, sobretudo, da realização dos direitos sociais. Isto porque, o Estado Social não pode deixar de garantir a cada cidadão prestações mínimas para uma existência digna em comunidade (ex: saúde, moradia, educação, segurança).

Por outro lado, a solidariedade horizontal, também conhecida por solidariedade dos deveres ou fraterna, determina os deveres fundamentais que o Estado não pode se eximir em concretizar legislativamente, além dos deveres de solidariedade que cabem à sociedade civil (entendida como grupos que se desenvolvem fora da esfera das relações de poder características das instituições estatais).

Um grande exemplo da solidariedade horizontal é o voluntariado social, que consiste na colaboração gratuita dos indivíduos e/ou grupos sociais em prol da realização dos direitos sociais que deveriam ter sido providos total e eficazmente pelo Estado. Tem-se aqui a retomada do valor solidariedade como análogo à caridade.

Todavia, hoje em dia muito se defende que a solidariedade não deve se confundir com fraternidade ou caridade. Estes seriam conceitos afins, jamais sinônimos. A fraternidade envolveria uma dose maior de afeto e pessoalidade quando comparada à solidariedade, enquanto a caridade, por sua vez, não possui a expectativa de reciprocidade que é própria da solidariedade. Na solidariedade existe uma igualdade fundamental entre os envolvidos, dando-lhes o mútuo direito de esperar ajuda, quando necessário.¹¹⁷

Em face do que foi tratado até agora, se, por um lado, a solidariedade pré-moderna era tida como uma virtude derivada das noções dos gregos de unidade pagã-republicana e amizade civil e era influenciada pelo ideal cristão de fraternidade e amor ao próximo, por

¹¹⁶ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit., p. 15-17. O autor destaca que “(...) a ideia de solidariedade, como ação necessariamente voluntária, é fundada nas premissas do Estado liberal, *mascarando o mesmo preconceito que ainda subordina os direitos sociais aos direitos clássicos de liberdade. No modelo social, o Estado avoca a incumbência de realizar a justiça social, sendo a solidariedade seu principal instrumento, mas agora dotada de compulsoriedade, uma vez internalizada no ordenamento, no caso brasileiro, pela Constituição de 1988*”.

¹¹⁷ Cf. IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit., p. 16. Para facilitar a compreensão de tal diferenciação, Fábio Zambitte dá o seguinte exemplo: Isto é, a pessoa “A” presta auxílio à pessoa “B” que se encontra em situação de necessidade e, se porventura a situação vier a se inverter, a pessoa “B” também prestará auxílio à “A”. No entanto, quando a pessoa “A” dá esmola à pessoa “C” em sinal de caridade, ela não espera um retorno.

outro lado, em sua vertente moderna, a solidariedade passou a ser considerada como um valor superior que fundamenta os direitos, ao lado da liberdade, da igualdade e da segurança jurídica, tendo por finalidade contribuir para a autonomia, independência ou liberdade moral das pessoas.

Importantes movimentos sociais ocorridos nos séculos XIX e XX demonstram que a solidariedade denota uma coesão emocional ou psicológica entre os membros de um grupo e o apoio mútuo que eles dão uns aos outros em sua batalha por objetivos comuns. A título de exemplo de atividades solidárias, destacam-se o movimento trabalhista durante os séculos XIX e XX, o movimento de direitos civis ocorrido nos EUA nas décadas de 1950 e 1960, o movimento anti-apartheid na África do Sul desde 1950 e movimentos socialistas durante a década de 1980.¹¹⁸

Em suma, a solidariedade deixou de ser vista como uma virtude individual e se transformou num valor de origem moral, com acepção política, a ser realizado na sociedade através do Direito.¹¹⁹ A solidariedade passou a ganhar destaque nos debates jurídicos notadamente a partir da segunda metade do século XX, com a virada kantiana e a reaproximação entre a ética e o Direito.

Assim, a noção de solidariedade foi definitivamente incorporada aos ordenamentos jurídicos e positivada em algumas Constituições¹²⁰ como o valor fundante dos direitos humanos e inspirador da organização social, ainda que com certa vertente política. Tanto Perces-Barbas Martínez como Casalta Nabais destacam que a solidariedade é o valor elementar para a criação dos direitos fundamentais de quarta geração, quais sejam: direitos ecológicos e ao meio ambiente, direito ao patrimônio genético, direitos de preservação, defesa e valorização do patrimônio cultural e direito de solidariedade em sentido amplo¹²¹.¹²²

Nesta toada, é possível afirmar que a solidariedade se diferencia dos demais valores fundantes do direito na medida em que, além de se prolongar em relação às gerações futuras

¹¹⁸ BAYERTZ, Kurt. op. cit., p. 16.

¹¹⁹ PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. op. cit. p. 278.

¹²⁰ Como por exemplo, Constituições italiana (artigo 2º), espanhola (artigo 2º) e portuguesa (artigo 1º).

¹²¹ PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. op. cit., p. 262; NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 114.

¹²² Nabais afirma que a associação dos deveres de quarta geração com os correspondentes direitos é tão forte que justifica a sua classificação como “direitos de solidariedade”, “direitos poligonais” ou direitos circulares” cujo conteúdo é definido necessariamente em função do interesse comum. Tais direitos também são conhecidos como “direitos boomerang” ou “direitos com efeito boomerang”, tendo em vista que são direitos e ao mesmo tempo deveres para o respectivo titular ativo, em outras palavras, são direitos que, de algum modo, acabam por se voltar contra os próprios titulares. Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Editora Almedina, 2015. 4. reimpr. p. 52-53.

(solidariedade intergeracional¹²³), a solidariedade fundamenta os direitos de forma indireta, por intermédio dos deveres.

Explica-se melhor. Como visto acima, há prestações positivas que originalmente devem ser suportadas pelo Estado, mas, devido a inúmeros fatores como escassez de recursos, ausência de capacidade técnica e até mesmo carência de elementos de humanidade, o aparato estatal fracassa na realização e efetivação de tais prestações positivas. O Poder Público, então, atribui estes deveres a particulares imbuídos em comportamentos solidários, sendo que tais deveres positivos têm direitos correlatos.

Como visto, a concepção tradicional da solidariedade baseava-se na ideia de pertencimento e ajuda mútua que devia prevalecer num mesmo grupo familiar ou social, dentre aqueles que dividem as mesmas necessidades ou detêm os mesmos sentimentos e objetivos. Já na atualidade, a ideia de solidariedade exalta o amparo a estranhos como instrumento de preservação do Estado e da comunidade política. Percebe-se, portanto, que, ao longo dos anos, o sentimento de pertença foi se esvaindo e, hoje, a solidariedade requer atitudes cooperativas, gratuitas e desinteressadas por parte dos cidadãos, o que nem sempre se verifica em sociedades marcadas por crises econômicas e/ou políticas, ou quando simplesmente a afinidade não existe.¹²⁴

Considerando ainda que a realidade social vive num contexto de constante mudanças e incertezas, a noção de solidariedade hoje imposta ultrapassa a mera divisão de trabalho, mas funda-se também na necessidade de divisão de riscos¹²⁵. Neste sentido, Maria Celina destaca que:

(...) aflora uma concepção de solidariedade que é resultante de um anseio típico do século XX, quanto pela primeira vez o homem se deparou com a hipótese da destruição do planeta e do esgotamento dos recursos naturais: o sentimento de estarmos, todos nós, “a bordo de um mesmo barco”, fustigado por ameaças e tribulações globais que nos fazem, necessariamente, solidários uns aos outros.¹²⁶

Segundo o filósofo alemão Kurt Bayertz, a expressão “solidariedade” é atualmente compreendida como um vínculo em comum que une os indivíduos, abrangendo dois níveis

¹²³ David Heyd faz a ressalva de que a solidariedade intergeracional é muito mais forte relativamente às próximas gerações futuras da nossa sociedade do que às pessoas que vivem atualmente no planeta, mas num lugar distante de nós. Para Heyd, a solidariedade orientada para o futuro tem um alcance bastante limitado; em primeiro lugar, porque ela não se estende além de duas ou no máximo três gerações, e, em segundo lugar, as pessoas se sentem solidárias com as gerações anteriores da sociedade tão somente em razão de um identidade ou proximidade com essas pessoas, e não em razão de se sentirem comprometidas a cumprir com seus planos e respeitar seus objetivos a longo prazo. HEYD, David. op. cit. p. 184-185.

¹²⁴ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit., p. 10.

¹²⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit., p. 14.

¹²⁶ MORAES, Maria Celina Bodin de. *O Princípio da Solidariedade*. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. (coord.). *Os princípios da Constituição de 1988*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 170.

diferentes, o primeiro deles relativo à existência de um verdadeiro consenso entre os indivíduos, e segundo, um nível normativo de obrigações mútuas para que os indivíduos ajudem uns aos outros, conforme necessário.¹²⁷

Assim sendo, como mencionado no início deste trabalho, a solidariedade é um conceito em constante desenvolvimento e evolução, inclusive no âmbito do Direito brasileiro, como se verá a seguir.

1.2 O papel da solidariedade no Direito brasileiro

O pós-guerra trouxe inúmeras consequências para a sociedade e também para o Direito, dentre elas a mudança do tipo de relacionamento entre as pessoas de uma mesma comunidade, deixando de lado o indivíduo que triunfava no século XIX e baseando-se na dignidade da pessoa humana, na solidariedade social e na consciência coletiva.

No Brasil, especificamente, até pouco tempo atrás, a palavra “solidariedade” possuía um único significado jurídico, qual seja, o de pluralidade subjetiva assente no Direito Obrigacional, em que se verifica a concorrência de credores e/ou a obrigação que recai sobre mais de um sujeito para quitar integralmente a dívida.

Todavia, com o advento da CFRB/1988, além da acepção civilista, a expressão “solidariedade” passou a ser vista sob outro ângulo e com maior relevância. Isto porque o artigo 3º da CFRB/1988 estabelece expressamente os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, sendo o primeiro deles a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.¹²⁸

Embora o referido artigo esteja inserido no título I da Carta Magna cujo nome remete aos “Princípios Fundamentais”, a impressão que se tem é que o artigo 3º não estatui efetivamente princípios, mas trata expressamente dos objetivos a serem alcançados pela sociedade brasileira através do Direito. Todavia, conforme ressalva já feita no início deste trabalho, a classificação da solidariedade como valor ou princípio se trata de uma discussão complexa, que daria ensejo a um trabalho próprio e específico, motivo pelo qual não será objeto da presente dissertação.

¹²⁷ BAYERTZ, Kurt. Four Uses of “Solidarity”. Trad. Sarah L. Kirkby, B.A. Hons. Exon. In: _____. *Solidarity: Philosophical studies in contemporary culture*. Springer; 1999. v.5. p.3.

¹²⁸ Artigo 3º da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 09 de junho de 2017.

Segundo doutrina de Maria Celina Bodin de Moraes, a solidariedade pode ser compreendida sob diversas facetas: fato social, uma vez que não se pode conceber o homem sozinho; valor derivado da consciência moral dos indivíduos; virtude ética de um reconhecer-se no outro; vício, como se fosse associação para delinquir; pragmatismo, para evitar perdas pessoais e/ou institucionais; e até mesmo norma jurídica.¹²⁹ Sob a faceta de norma jurídica, na medida em que a solidariedade está expressamente prevista no texto constitucional, ela passou a ser um princípio “*a ser levado em conta não só no momento da elaboração da legislação ordinária e na execução das políticas públicas, mas também nos momentos de interpretação-aplicação do Direito, por seus operadores e demais destinatários*”.¹³⁰

Para a professora civilista, a solidariedade social é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito ao lado da dignidade humana e da igualdade substancial, tendo por propósito a redução dos desequilíbrios regionais e a busca pela melhora na qualidade de vida de todos os cidadãos brasileiros.¹³¹

Em que pese a solidariedade ter ganhado espaço nas discussões jurídicas brasileiras somente após a promulgação da CFRB/1988, não se pode negar que a solidariedade como valor deriva da consciência de interesses em comum dos membros da sociedade e da máxima da reciprocidade resumida na “regra de prata”, isto é, a obrigação moral de não fazer aos outros o que não se deseja que lhe seja feito.¹³²

Isto se dá pelo fato de que o indivíduo só existe enquanto parte da sociedade, não sendo possível conceber o homem sozinho, e que a convivência em sociedade deve ser a mais harmônica possível. A solidariedade é, pois, um valor que deve guiar a vida e os fatos sociais. Nas palavras de Maria Celina, a solidariedade é a “*expressão mais profunda da sociabilidade que caracteriza a pessoa humana*”¹³³, até porque os direitos só existem para serem exercidos em contextos sociais, nos quais se verificam as relações entre seres humanos “*fundamentalmente organizados*”.^{134 135}

¹²⁹ MORAES, Maria Celina Bodin de. op. cit., p. 160, 161, 164.

¹³⁰ Ibid., p. 158-159.

¹³¹ Ibid., p. 158.

¹³² Ibid., p. 160. A autora destaca que a regra de ouro é a formulada por Jesus de Nazaré como “faz aos outros o que desejas que te façam”, e a regra de bronze, também conhecida por Lei de Talião seria “faz aos outros o que te fazem” e está contida nos versos bíblicos “urge dar vida por vida, olho por olho, dente por dente, mão por mão, pé por pé, queimadura por queimadura, ferida por ferida, golpe por golpe” (Êxodo, 21, 23-25).

¹³³ Ibid., p. 167.

¹³⁴ Ibid., p. 166.

¹³⁵ Neste sentido, destaca-se o ensinamento de Léon Duguit, para quem: “(...) o ser humano nasce integrando uma coletividade; vive sempre em sociedade e assim considerando só pode viver em sociedade (...) o fundamento do direito deve basear-se, sem dúvida, (...) (no) indivíduo comprometido com os vínculos da solidariedade social. Não é razoável afirmar que os homens nascem livres e iguais em direitos, mas sim que nascem partícipes de uma coletividade e sujeitos, assim, a todas as obrigações que subentendem a manutenção e

Além de remeter às noções de fraternidade e caridade, a solidariedade requer um comportamento ético, o respeito das diferenças e a coexistência pacífica entre os membros da comunidade, vez que, apesar das diferenças existentes entre as pessoas, há um laço comum entre elas que é a dignidade humana. Assim sendo, a solidariedade, como prevista hoje no ordenamento brasileiro, serve de fundamento para a igualdade substancial e a justiça social e como mecanismo para o alcance da “igual dignidade social”¹³⁶.

Sendo a dignidade comum e igual a todas as pessoas, nenhuma instituição jurídica ou política poderá sobrepor seu interesse ao dos seus membros. Nesta toada, Maria Celina¹³⁷ destaca o papel da solidariedade como meio de transformação social e de promoção da pessoa humana e a sua relevância no Direito Civil Constitucional.

Sob o prisma do Direito Civil, primeiramente, importa destacar as mudanças no Direito Contratual, tendo o contrato deixado de ser um mero instrumento de atuação da autonomia privada e assumido uma função social e a busca por um concreto equilíbrio entre as partes contratantes, calcado no princípio da boa-fé objetiva.¹³⁸

Fala-se em busca de um sentido social de contrato vinculado às ideias de justiça social preconizadas no texto constitucional, pelo que se tornou comum a expressão “solidarismo contratual”. Uma das acepções dessa expressão é a exigência de lealdade, solidariedade e boa-fé entre os contratantes e a obrigação de colaboração mútua.¹³⁹

Além disso, verifica-se que o domínio familiar também sofreu significativas mudanças, passando-se a falar em igualdade entre cônjuges e entre filhos, prevalência do melhor interesse da criança a justificar a guarda compartilhada, regime da prestação alimentícia não mais determinado de acordo com a “culpa” pela separação ou divórcio, mas pelo binômio “necessidade-capacidade”, com expressão da solidariedade também nas relações familiares.¹⁴⁰

desenvolvimento da vida coletiva. (...) Se uma doutrina adota como lógica definida a igualdade absoluta e matemática dos homens, ela se opõe à realidade e por isso deve ser prescindida.”Cf. DUGUIT, Pierre M. N. Léon. *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Ícone, 1996. p. 15-17.

¹³⁶ Expressão utilizada por Maria Celina Bodin de Moraes que, apesar de denominar a solidariedade como princípio, conclui no mesmo sentido: “Do ponto de vista jurídico, como mencionado, a solidariedade está contida no princípio geral instituído pela Constituição de 1988 para que, através dele, se alcance o objetivo da “igual dignidade social”. O princípio constitucional da solidariedade identifica-se, assim, com o conjunto de instrumentos voltados para garantir uma existência digna, comum a todos, em uma sociedade que se desenvolva como livre e justa, sem excluídos ou marginalizados.” MORAES, Maria Celina Bodin de. op. cit., p. 164.

¹³⁷Ibid., p. 167-169.

¹³⁸Ibid., p. 167-168.

¹³⁹ EHRHARDT JÚNIOR, Marcos Augusto de Albuquerque. O princípio constitucional da solidariedade e seus reflexos no campo contratual. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 12, n. 1422, 24 maio 2007. p. 4. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9925>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

¹⁴⁰Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. op. cit. p. 168.

Contudo, dentro do Direito Civil, foi a responsabilidade civil que mais teve reflexos da solidariedade, principalmente com a propagação da responsabilidade objetiva e a adoção da teoria do risco, sendo possível uma pessoa ser responsabilizada por um acidente independente de culpa, nos termos do parágrafo único do artigo 927 do Código Civil¹⁴¹.¹⁴²

Há que destacar também a relação existente entre a solidariedade e a função social da propriedade, prevista no artigo 5º, inciso XXIII¹⁴³ e artigo 170 inciso III¹⁴⁴ ambos da CFRB/1988¹⁴⁵, o que já foi, inclusive, reconhecido pelo STF.¹⁴⁶

Por outro lado, no domínio do Direito Constitucional contemporâneo, a solidariedade exerce ainda mais influências, haja vista estreita relação existente entre a solidariedade e o princípio basilar do sistema constitucional pátrio que é a dignidade da pessoa humana, tendo por base valores como igualdade e justiça social.

Conforme ensinamentos de Daniel Sarmento, o princípio da dignidade da pessoa humana é composto de elementos básicos como valor intrínseco da pessoa humana, autonomia privada e pública, igualdade, mínimo existencial e reconhecimento do indivíduo enquanto ser humano, incorporando em seu discurso o alerta às condições materiais básicas de vida e à proteção dos mais humildes.¹⁴⁷

¹⁴¹ Artigo 927, parágrafo único do Código Civil. BRASIL. *Código Civil – Lei nº 10. 406, de 10 de janeiro de 2002*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017: “Art. 927. *Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.*”

¹⁴² Maria Celina destaca que devido ao contínuo incremento das hipóteses de responsabilização independente de culpa surgem os sistemas de seguridade social, cuja lógica representa a construção de um direito calcado na solidariedade social. MORAES, Maria Celina Bodin de. op. cit. p. 169

¹⁴³ Artigo 5º, inciso XXIII da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017.: “Art. 5º *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

(...)

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social”.

¹⁴⁴ Artigo 170, inciso III da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 de julho de 2017:

“Art. 170. *A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

(...)

III - função social da propriedade”.

¹⁴⁵ Mister destacar também a função social da propriedade como princípio de política urbana (artigo 182, parágrafo 2º da CFRB/1988) e como princípio de política agrária e fundiária (artigo 186 da CFRB/1988).

¹⁴⁶ Neste sentido, ver STF, Tribunal Pleno, MS nº 22.164-0/SP, Rel. Min. Celso de Mello, j. Em 30/10/1995, Ement. Vol. 01809-05, p. 1.155, v.u.

¹⁴⁷ Cf. SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 325-327.

Como já mencionado, um dos objetivos fundamentais da República do Brasil é a erradicação da pobreza e da marginalização social, e seu alcance só é possível se colocado em prática o valor da solidariedade social na busca pela redução das desigualdades sociais e a garantia da igual dignidade a todas as pessoas. Nesta toada, destacam-se as palavras de Maria Celina:

Ao imputar, ao Estado e a todos os membros da sociedade, o encargo de construir uma “sociedade solidária”, através da distribuição de justiça social, o texto constitucional agregou um novo valor aos já existentes, ao estabelecer natureza jurídica ao dever de solidariedade, que se tornou passível, portanto, de exigibilidade. Criou, assim, o Estado Democrático e Social de Direito, tanto por atribuir valor social à livre iniciativa como por projetar a erradicação da pobreza e da marginalização social, entre outras disposições.¹⁴⁸

Assim, almejando a redução das desigualdades sociais, o constituinte derivado criou o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza através da Emenda Constitucional nº 31/2000, posteriormente regulamentado pela Lei Complementar nº 111/2001, com o fito de garantir e viabilizar a todos “*acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.*”¹⁴⁹

Confirmando que o princípio da dignidade da pessoa humana e a solidariedade, quando corretamente aplicados, constituem um instrumento em favor da inclusão e do respeito de todas as pessoas nas estruturas sociais, tem-se a inserção no texto constitucional, através da Emenda Constitucional nº 26/2000¹⁵⁰, do direito à moradia dentre o rol dos direitos sociais, o que demonstra a preocupação do constituinte derivado em assegurar aos mais abastados condições dignas de sobrevivência em prol da construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”.¹⁵¹

Na seara do Direito Administrativo, verifica-se a presença e a importância da solidariedade na criação de consórcios públicos para a implementação de políticas públicas. Isto porque, em consonância com o permissivo constitucional contido no artigo 241 da CFRB/1988¹⁵² e a regulamentação trazida pela Lei nº 11.107/2005¹⁵³, é possível perceber que

¹⁴⁸ MORAES, Maria Celina Bodin de. op. cit., p. 175.

¹⁴⁹ Emenda Constitucional nº 31, de 14 de Dezembro de 2000. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > .Acesso em: 22 de julho de 2017.

¹⁵⁰ Emenda Constitucional nº 26, de 14 de fevereiro de 2000. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > . Acesso em: 22 de julho de 2017.

¹⁵¹ MORAES, Maria Celina Bodin de. op. cit., p. 172.

¹⁵² Artigo 241 da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017:

um consórcio público nada mais é do que um contrato firmado entre entes federativos para gestão associada de serviços públicos, sendo comumente utilizado para viabilização de políticas públicas em municípios pequenos e de poucos recursos.

Fica clara, portanto, a incidência da solidariedade – e na sua vertente orgânica, segundo nomenclatura dada por Durkheim acima mencionada –, tendo em vista que os entes federativos se associam em consórcios públicos para implementação de políticas públicas aos seus cidadãos que não teriam condições de o fazer de forma individualizada. E inúmeras vezes tais políticas públicas são concretizadas através de serviços públicos que representam a efetivação de direitos fundamentais, como a efetivação do direito a saúde através de consórcios intermunicipais para a construção de hospitais, nos termos do artigo 10 da Lei nº 8.080/1990¹⁵⁴.¹⁵⁵

A seu turno, no domínio do Direito Previdenciário, a solidariedade é bastante presente e possui escopo de atuação amplo. Pela simples leitura do artigo 194 da CF/1988¹⁵⁶ é possível verificar a necessidade de atuação solidária do Estado e da sociedade para assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social à população e, especialmente, aos menos favorecidos. E, seguindo pelo texto constitucional, tem-se o artigo 195, que estabelece que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta.

Nesta toada, Fábio Zambitte assevera que a compulsoriedade do sistema previdenciário se sustenta sob a justificativa da solidariedade, uma vez que os trabalhadores, individualmente, são compelidos a contribuir para a manutenção de todo o sistema.¹⁵⁷ Desta feita, a solidariedade é tida como o princípio de maior importância para o Direito Previdenciário, na medida em que traduz “*a proteção coletiva, na qual as pequenas*

“Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”

¹⁵³ Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 22 jul. 2017.

¹⁵⁴ Artigo 10 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 22 jul. 2017:

“Art. 10. Os municípios poderão constituir consórcios para desenvolver em conjunto as ações e os serviços de saúde que lhes correspondam.

§1º Aplica-se aos consórcios administrativos intermunicipais o princípio da direção única, e os respectivos atos constitutivos disporão sobre sua observância.

§2º No nível municipal, o Sistema Único de Saúde - SUS, poderá organizar-se em distritos de forma a integrar e articular recursos, técnicas e práticas voltadas para a cobertura total das ações de saúde”.

¹⁵⁵ SILVA, Cleber Demétrio Oliveira da. op. cit., p. 29.

¹⁵⁶ Artigo 194 da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017:

“Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

¹⁵⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de direito previdenciário*. 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 64.

contribuições individuais geram recursos suficientes para a criação de um manto protetor sobre todos, viabilizando a concessão de prestações previdenciárias em decorrência de eventos preestabelecidos."¹⁵⁸

As contribuições previdenciárias, em especial as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre folha de salários¹⁵⁹, têm por fundamento a solidariedade de grupo, que restringe o agir solidário a determinadas pessoas, pertencentes a uma mesma comunidade ou grupo de pessoas identificável, evitando o encargo sobre toda a coletividade em matéria de interesse restrito a determinadas categorias. Todavia, no arcabouço da parafiscalidade, no que diz respeito a ações estatais como saúde pública e educação, fundadas na solidariedade social, o financiamento cabe a toda sociedade, preferencialmente através de impostos.¹⁶⁰

Diante do exposto até aqui, há tempos a solidariedade é objeto de estudos, exprimindo o ideal a ser buscado para uma vida harmônica em sociedade, como o fim de desigualdades, discriminações e misérias. No ordenamento jurídico brasileiro, ela está contida no artigo 3º, inciso I da CFRB/1988 como um dos valores fundamentais da organização estatal, servindo, pois, de guia para a instituição de princípios e regras nos diferentes ramos do Direito e sua observância por parte dos operadores do Direito, intérpretes e toda a sociedade.

Neste sentido, destacam-se as palavras de Ernani Contipelli:

(...) a solidariedade social encontra-se positivada no plano constitucional, situada entre seus princípios fundamentais, como modelo jurídico aberto e que se desdobra axiologicamente em uma série de preceitos, demonstrando sua posição de destaque na ordem hierárquica de valores próprios do Direito, bem como a extensão de seus efeitos em todos os pontos da experiência jurídica.

(...)

Portanto, os reflexos axiológicos irradiados pela solidariedade social são sentidos em todas as faixas normativas correspondentes a diferentes setores da vida social (civil, processual, penal, etc.) e que participam da estruturação do ordenamento jurídico, para assegurar devida consistência lógica a seus elementos componentes, de tal sorte que o sistema normativo de modelos jurídicos formados pela atividade de tributação não escapa a tal consideração.¹⁶¹

Como se verá no próximo capítulo, com o advento do Estado Constitucional de Direito, o valor da solidariedade ganhou ainda mais força no campo do Direito Tributário,

¹⁵⁸ Ibid., p. 64.

¹⁵⁹ Para Ricardo Lobo Torres, "a solidariedade do grupo é o princípio da justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre a folha de salários, embora não o seja relativamente às que recaem sobre o faturamento e o lucro. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 201.

¹⁶⁰ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit., p. 21.

¹⁶¹ CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit. p. 165, 175.

motivo pelo qual a relação existente entre a solidariedade e a tributação é objeto do presente estudo.

2 SOLIDARIEDADE E TRIBUTAÇÃO

Atualmente, muito se discute acerca da importância e do papel normativo da solidariedade no Direito, principalmente no ordenamento jurídico brasileiro após a sua inserção no texto constitucional em 1988, sendo um dos objetivos da República Federativa do Brasil “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*”.

Independente de sua qualificação como valor ou princípio, não se pode negar a relação existente entre a solidariedade e a tributação. Isto porque, no apelo à construção de sociedade solidária está presente a necessidade de solucionar o problema atinente à distribuição de renda, à erradicação da pobreza e à redução das desigualdades sociais e regionais. E a tributação pode (e deve) exercer um papel modificador desta realidade.

Nesta toada, a solidariedade é encampada em muitos discursos como um fator de justificação da tributação. Todavia, o presente estudo tem por escopo analisar, especialmente a partir da jurisprudência do STF, se a solidariedade é utilizada de forma discricionária para justificar toda e qualquer carga tributária ou se sua aplicação pelos operadores do Direito está em conformidade com os ditames constitucionais

Assim, no presente capítulo, serão avaliadas as implicações da solidariedade social sobre o Direito Tributário, passando pela análise do Estado Fiscal¹⁶², que demonstra que a integração da tributação aos objetivos fundamentais da Constituição é uma decorrência do aprimoramento do próprio Estado¹⁶³.

Adiante, examinar-se-á o tratamento dado pela doutrina tributária brasileira à solidariedade e se ela pode ser vista como elemento estrutural do sistema tributário desenhado pela CFRB/1988 bem como a sua influência em cada uma das espécies tributárias.

¹⁶² Uma análise sobre o Estado Fiscal e o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro pode ser encontrada em: FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro?. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência*. (Coord.) Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 41-64.

¹⁶³ Neste sentido, ver ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado Brasileiro. *Revista tributária e de finanças públicas*. Academia Brasileira de Direito Tributário. São Paulo: Revista do Tribunais, 2000. v. 17, n. 85, p. 259-272, mar./abr., 2009.

2.1 Estado Fiscal

Vive-se hoje o que se convencionou chamar de Estado Constitucional Democrático, caracterizado pelos valores de liberdade, justiça, segurança e solidariedade e a centralização do Estado na Constituição. Esse novo marco constitucional caracteriza-se pela mudança de paradigmas até então vigentes, pela ênfase nos direitos humanos e fundamentais e a dignidade da pessoa humana como principal preocupação do Estado.

O Estado Constitucional Democrático tem como principais objetivos a promoção da justiça social na dinâmica das relações econômicas, de modo a reduzir as desigualdades sociais e assegurar a igualdade de oportunidade a todos os cidadãos, bem como a garantia da realização adequada dos direitos fundamentais, dentre eles saúde, educação, habitação, segurança social, assistência e seguridade social.¹⁶⁴

É, portanto, tarefa do Estado assegurar o mínimo necessário à sobrevivência de cada um dos cidadãos e de toda a sociedade, garantindo, pois, as condições iniciais de liberdade.¹⁶⁵ Contudo, há que se destacar que os custos inerentes à concretização dos direitos fundamentais, especialmente dos direitos sociais, devem ser repartidos por todos e são custeadas pela arrecadação de impostos.

Desta feita, quando a realização dos direitos sociais se dá com base na solidariedade, surge a necessidade de se tornar eficaz o princípio geral de que os indivíduos, na qualidade de cidadãos, devem adimplir certos deveres ou exigências constitucionais para a tutela e a realização dos valores fundamentais que decorrem da concepção do bem comum. Percebe-se, pois, que a solidariedade, como valor, fornece as bases da convivência social, promovendo um senso de comunidade.¹⁶⁶

Verifica-se, assim, que todos os cidadãos possuem o dever de contribuir, na medida de sua capacidade contributiva e com base no valor da solidariedade, para as despesas a serem incorridas pela realização das tarefas do Estado, o que pressupõe a opção por um Estado Fiscal.

Em síntese, a existência do Estado implica a busca de recursos financeiros para sua manutenção¹⁶⁷, sendo o Estado Fiscal aquele cujas necessidades financeiras são

¹⁶⁴ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado Social e Princípio da Solidariedade. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, Vitória, n. 3, jul./dez. 2008. p. 36.

¹⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 129.

¹⁶⁶ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. op. cit., p. 39.

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 23.

essencialmente asseguradas por impostos. Partindo desse pressuposto, Casalta Nabais¹⁶⁸ afirma que os impostos são o contributo indispensável para a vida em comunidade organizada em Estado Fiscal.

Esta é, portanto, a justificativa para o conjunto de impostos suportados pelos cidadãos, o que, na opinião de Nabais, constitui o preço mais barato a pagar para a manutenção de uma sociedade assente na liberdade.¹⁶⁹ Contudo, o professor de Coimbra alerta que tal preço não pode ser muito elevado, sob pena de a liberdade não ser preservada, pelo que os impostos devem constituir um preço aceitável, suportável por parte dos cidadãos.

Neste sentido, merecem destaque a célebre expressão de Abraham Lincoln “*acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa*”, bem como a afirmação de Olivier Holmes, para quem “*os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada*”.¹⁷⁰

Tais afirmações refletem a noção de que mesmo aquele que paga tributos sem receber o correspondente em prestações estatais tem interesse na manutenção do Estado, pois sem ele não haveria espaço para a propriedade privada, numa sociedade instável e não civilizada, onde imperasse apenas a força bruta.¹⁷¹

Nesta toada, Ricardo Lobo Torres¹⁷² assevera que os direitos e, dentre eles, a liberdade, tão exaltados no atual período de liberalismo social, apresentam um alto custo para o Estado, haja vista que este deve manter uma estrutura burocrática e judiciária para defendê-los. Assim, a parcela da liberdade de que o cidadão abre mão para que o Estado possa exercer o seu poder de tributar é o preço pago para a conservação dos seus direitos e demais liberdades. Afirma, portanto, o professor que “*o tributo é o preço pago pela liberdade*”.¹⁷³

Em suma, o pagamento de impostos constitui um dever indeclinável de cidadania, cujo cumprimento a todos deve honrar. Tem-se, pois, que o Estado Fiscal é a regra do Estado Moderno.

Contudo, nem sempre foi assim. A primeira forma de Estado Moderno foi o Estado Absoluto do Iluminismo, cujas receitas advinham do patrimônio ou propriedade e dos rendimentos da atividade comercial e industrial assumidas pelo próprio Estado, caracterizando-se, portanto, como um estado patrimonial. A seu turno, os Estados socialistas

¹⁶⁸ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 185.

¹⁶⁹ NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003. p. 2.

¹⁷⁰ NABAIS, José Casalta. *Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal*. p. 1.

¹⁷¹ ROSSO, Paulo Sérgio. op. cit., p. 7.

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 94-95.

¹⁷³ *Ibid.*, p. 95.

também são considerados estados não fiscais, vez que suas bases financeiras assentam essencialmente nos rendimentos da atividade econômica produtiva por eles monopolizada e não em impostos. Há também Estados que podem dispensar o pagamento de impostos de seus cidadãos em razão do elevado montante de receitas provenientes da exploração de matérias-primas (petróleo, gás natural, ouro, etc.) ou até da concessão de jogo (Mônaco e Macau, por exemplo).¹⁷⁴

Não obstante a existência de Estados patrimoniais, socialistas ou extrativistas verificados ao longo dos anos, fato é que o Estado Fiscal tem sido a característica dominante do Estado Moderno, sendo também verificado no Brasil.

Marco Aurélio Greco traz à tona as principais características do Estado Fiscal da seguinte forma:

Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em “Estado Fiscal” como aquele que, para subsistir, necessita de tributos.¹⁷⁵

Antonio Luciano de Souza Franco, por sua vez, ressalta que o Estado Fiscal foi criado pela ascensão da burguesia ao poder e está marcado pelas seguintes características:

Drástica liquidação do patrimônio principalmente imobiliário do Estado e da Igreja (e sua transferência às mãos produtivas da burguesia), a nova estruturação do sistema de produção (valorização da atividade empreendedora-empresarial e da riqueza mobiliária em detrimento da terra como fator de produção) e a afirmação do tributo como dever fundamental de cidadania no contexto de uma nova dimensão do princípio da igualdade de todos perante a lei (fim dos privilégios odiosos das imunidades fiscais do patrimônio pretérito).¹⁷⁶

É bem verdade que o Estado Fiscal foi construído pela burguesia, sendo contemporâneo às revoluções liberais do final do século XVIII. Tanto é que Lobo Torres afirma que o imposto, em sua feição moderna, é uma “típica invenção da burguesia”, que incide sobre a renda e a riqueza obtida pelo exercício da livre iniciativa econômica, nos limites do consentimento do cidadão.¹⁷⁷

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. p. 193.

¹⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 182.

¹⁷⁶ FRANCO, Antonio Luciano de Souza. *Manual de finanças públicas e direito financeiro*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974. p. 437 apud GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 153.

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 108.

Na primeira fase do Estado Fiscal, entre os séculos XVIII e XIX, a tributação recaía de forma mais leve sobre as atividades empresárias e o rendimento do trabalho, sendo mais gravosa sobre a riqueza das classes agrárias e o consumo. Marciano Seabra de Godoi destaca que uma característica política marcante dessa fase do Estado Fiscal é a ligação direta entre a representatividade cidadã e o tributo, qual seja, o sistema do voto censitário, segundo o qual os eleitores (e principalmente aqueles que podiam se candidatar a cargos políticos) eram somente aqueles que possuíam renda e riqueza, isto é, os contribuintes que financiavam o Estado por meio do tributo.¹⁷⁸

No século XX, principalmente após a Primeira Guerra Mundial, verificou-se o surgimento da segunda fase do Estado Fiscal, desenvolvido sob a forma de Estado de Bem-Estar Social. Considerando que o Estado passa a garantir os direitos sociais positivos, o orçamento estatal torna-se fundamental para a política, pelo que a necessidade de tributação aumenta de forma significativa e o imposto ganha outras funcionalidades além da meramente arrecadatória, fala-se, portanto, em função extrafiscal do imposto.¹⁷⁹ Além disso, o voto censitário dá lugar ao sufrágio universal e o eleitor não se confunde mais com o contribuinte.

Em sua terceira fase, o Estado Fiscal corresponde ao Estado Democrático de Direito, que se afirma após a queda do Muro de Berlim em 1989.¹⁸⁰ Há o retorno da ideia de que o tributo é o preço da liberdade, uma vez que serve para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado.¹⁸¹

Verifica-se, pois, que o Estado Fiscal não é sinônimo de Estado Liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, mas pode também assumir uma vertente social, um Estado Fiscal Social economicamente interventor e socialmente conformador.¹⁸² No primeiro caso, pretende-se que o Estado seja mínimo, assentado numa tributação limitada, aquela necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa. Já no segundo, tem-se uma tributação alargada e preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia.

Contudo, Nabais demonstra grande preocupação com o crescimento do Estado Providência e de seu respectivo suporte fiscal, trazendo à tona a indagação se o Estado Fiscal

¹⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de. op. cit., p. 153.

¹⁷⁹ Ibid., p. 154.

¹⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 68.

¹⁸¹ Ibid., p. 97.

¹⁸² NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 194.

“*não está a metamorfosear-se num estado proprietário encapuçado por via fiscal, assim se conseguindo uma “socialização a frio”*”¹⁸³

O Estado Fiscal pressupõe uma separação fundamental entre o Estado e a economia, e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Uma diferenciação é aqui necessária: enquanto a economia é guiada pelo lucro, o Estado se orienta pelo interesse geral de realização da justiça.

Em que pese tal distinção, o Estado Fiscal pode ser caracterizado como um Estado econômico positivo, com maior ou menor grau de intervenção econômica, desde que não atinja uma dimensão que coloque em xeque o princípio da subsidiariedade ou supletividade do Estado no domínio econômico nem a primazia da liberdade dos indivíduos.

Todavia, Nabais destaca que, para respeitar o dualismo Estado / economia e a liberdade individual, o Estado não precisa necessariamente se estabelecer nos impostos, pois as tarefas estaduais podem ser majoritariamente suportadas por tributos bilaterais, como taxas e contribuições, o que é denominado de Estado Tributário.

Aqui é preciso abrir um parêntese para analisar o Estado brasileiro, vez que, sob a égide da CFRB/1988, houve um agigantamento da figura das contribuições sociais, pelo que essas assumiram papel e importância exacerbados no ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

Contudo, ainda que se tenha dúvida se o Estado brasileiro se enquadraria efetivamente como um Estado Fiscal ou Tributário, haja vista a substancial arrecadação oriunda das contribuições – o que abriria espaço para outra discussão, qual seja: se as contribuições hoje previstas no ordenamento brasileiro seriam verdadeiros impostos disfarçados de contribuição e se estariam com os dias contados¹⁸⁴ –, fato é que o Estado brasileiro não pode ser considerado como um Estado patrimonial, socialista ou proprietário.

Isto porque, a garantia tão intensa e extensa dos direitos fundamentais dos indivíduos na CFRB/1988 faz com que o Estado brasileiro seja incompatível com um Estado patrimonial ou proprietário. Além disso, é possível afirmar que o Estado brasileiro se caracteriza como um Estado Fiscal, uma vez que, apesar da importância e do espaço dado às contribuições sociais, ele não deixa de ser predominantemente um Estado assente, em termos financeiros, em impostos.

¹⁸³ Em referência a A. Hensel, NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 194.

¹⁸⁴ Sobre tal discussão, IBRAHIM, Fábio Zambitte. FERRARO, Carolina Cantarelle. Uma visão crítica da parafiscalidade. In: MELO, Raimundo Simão de; ROCHA, Cláudio Jannotti da. (Coord.). *Constitucionalismo, Trabalho, Seguridade Social e as Reformas Trabalhista e Previdenciária*. São Paulo: LTr, 2017. p. 519-527.

Há ainda quem diga que a forma atual de Estado verificada na maioria dos países, inclusive no Brasil, já não seria mais aquela relativa ao Estado Fiscal, mas ao Estado endividado¹⁸⁵, pois teria havido a migração da arrecadação através de tributos para a arrecadação por meio de empréstimos públicos (que acarreta uma contrapartida de pagamento futuro, qual seja: o pagamento de juros e demais encargos, além do valor emprestado), face ao esgotamento da população em aceitar o aumento incessante da carga tributária.¹⁸⁶

Nesta linha, Fernando Scaff destaca que, no pós-guerra, surgiu um desejo de consumo no seio da sociedade como condição de bem-estar, o que impactou diretamente as necessidades públicas e deu origem ao que se chama de “sociedade desejante”, fortemente individualizada, que, ao mesmo tempo em que deseja obter prestações civilizacionais de forma cada vez mais rápida, demonstra-se intolerante ao aumento da carga tributária.

E para suprir as necessidades e as urgências da “sociedade desejante”, a solução encontrada foi o empréstimo público para arcar com o gasto público atual, tendo por consequência o endividamento do Estado e o comprometimento de renda futura para seu pagamento. Daí, os empréstimos são considerados como “tributos antecipados”, em razão de comprometerem os tributos que serão arrecadados pelas gerações futuras para pagamento dos gastos da geração atual.¹⁸⁷

Surge, então, a expressão “Estado endividado”, que já é realidade em muitos países, como é possível perceber pela crise europeia e a crise brasileira da segunda década do século XXI. Com isso, há maior preocupação com a sustentabilidade orçamentária estadual, que ganhou agora outro elemento além da receita e do gasto públicos, qual seja: o crédito público.

Todavia, há que se ressaltar que o presente estudo não tem por pretensão exaurir o tema relativo a esse novo modelo de Estado que passou a tomar forma nos últimos tempos face ao endividamento público.

¹⁸⁵ Esta expressão foi utilizada por Wolfgang Streeck em seu livro *Tempo Comprado*, Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2013.

¹⁸⁶ Neste sentido, SCAFF, Fernando Facury. *Do Estado fiscal ao Estado Endividado na Sociedade Desejante*. Disponível em : <<http://www.conjur.com.br/2016-jun-14/contas-vista-estado-fiscal-estado-endividado-sociedade-desejante>>. Acesso em: 09 de jun. 2017.

¹⁸⁷ Ibid.

2.1.1 A Solidariedade no Direito Tributário do Estado Fiscal contemporâneo

Como visto acima, ao longo dos anos a solidariedade transformou-se num conceito jurídico de grande valia, tendo sido positivada em algumas constituições ao redor do mundo.

Na Constituição italiana, por exemplo, o artigo 2º prevê deveres do homem-cidadão de “solidariedade política, econômica e social”, e o artigo 3º estabelece, de forma semelhante à CFRB/1988, como dever da República a remoção de barreiras econômicas e sociais, que restringem a igualdade entre os cidadãos e o pleno desenvolvimento da pessoa humana.¹⁸⁸

Já na Espanha, a solidariedade está explícita no artigo 2º do texto constitucional como uma garantia de todos os espanhóis ao lado do direito à autonomia. A Constituição espanhola ainda prevê a criação de um fundo de compensação tendente a abolir as desigualdades regionais e os problemas sociais e fazer efetivo o princípio da solidariedade¹⁸⁹.

A Constituição portuguesa, por sua vez, prevê logo em seu artigo 1º que a República Portuguesa deve se empenhar na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, baseada na dignidade da pessoa humana¹⁹⁰.

¹⁸⁸ ITÁLIA. *Constituição da República Italiana, de 22 de dezembro de 1947*. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_francese.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2017: “Art. 2º A República reconhece e garante os direitos invioláveis homem, seja como indivíduo, seja nas formas pelas quais se desenvolve a sua personalidade e exige o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.

Art. 3º Todos os cidadãos têm status social igual e são iguais perante a lei, independentemente do sexo, raça, língua, religião, opinião política, condições pessoais e sociais. É dever da República para remover as barreiras econômicas e social, o que restringe a liberdade e igualdade dos cidadãos, impedem o pleno desenvolvimento da pessoa humana e a participação efetiva de todos os trabalhadores nos campos político, econômico e social o país”.

¹⁸⁹ ESPANHA. *Constituição espanhola, de 31 de outubro de 1978*. Disponível em: <<http://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>>. Acesso em: 09 jun. 2017: “Art. 2º A Constituição é baseada na unidade indissolúvel da nação espanhola, pátria parte comum e indivisível de todos os espanhóis, e reconhece e garante o direito à autonomia das nacionalidades e regiões que o compõem e a solidariedade entre eles.”

“Artigo 138. 1. O Estado garante a aplicação efectiva do princípio da solidariedade consagrado na O artigo 2º da Constituição, garantindo o estabelecimento de um equilíbrio econômico, adequada e justa entre as diferentes partes do território espanhol, e com especial atenção para as circunstâncias da ilha. (...)”

“Artigo 158. 1. No Orçamento do Estado irá definir uma atribuição para o Comunidades Autônomas, de acordo com o volume de serviços e atividades do Estado realizado e da garantia de um nível mínimo na prestação de serviços públicos fundamentais em todo o território espanhol.

2. A fim de corrigir os desequilíbrios econômicos e de execução da princípio da solidariedade, constituirá um fundo de compensação de despesas vinculadas investimento, cujos recursos serão distribuídos pelo Parlamento das Comunidades Regiões e províncias, se for o caso.”

¹⁹⁰ PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa, de 25 de abril de 1974*. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>>. Acesso em: 09 jun. 2017: “Artigo 1.º Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.”

“Artigo 73.º 1. Todos têm direito à educação e à cultura. 2. O Estado promove a democratização da educação e as demais condições para que a educação, realizada através da escola e de outros meios formativos, contribua

Todavia, em outros ordenamentos, como no modelo norte-americano, a solidariedade, entendida como um dever, encontra seu fundamento na cidadania, partindo da premissa de que cada cidadão americano goza de proteção e defesa em qualquer parte do mundo, assim como a recebe na pátria.¹⁹¹

A seu turno, a CFRB/1988, marcada por forte influência dos ordenamentos europeus, principalmente o português, prevê a solidariedade no inciso I do artigo 3º ao dispor que um dos objetivos fundamentais da República é “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*”.¹⁹²

Na medida em que a solidariedade deve ser vista como um esforço comum para o bem de todos, imperioso destacar a existência de uma vinculação entre o valor da solidariedade e o Direito Tributário, principalmente na égide do Estado Fiscal, tendo em vista que é por meio do pagamento de impostos que toda a sociedade deve arcar com os gastos necessários às atividades típicas da organização política e do funcionamento de todo o aparato estatal¹⁹³.

Cláudio Sacchetto destaca que, como corolário da solidariedade, surgiu o “*dever tributário como um dever de concorrer para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspectiva-comutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado*”.¹⁹⁴

Nas palavras de Casalta Nabais, “*o imposto não pode ser encarado como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal.*”¹⁹⁵

para a igualdade de oportunidades, a superação das desigualdades econômicas, sociais e culturais, o desenvolvimento da personalidade e do espírito de tolerância, de compreensão mútua, de solidariedade e de responsabilidade, para o progresso social e para a participação democrática na vida coletiva. (...)
 “Artigo 225.º 1. O regime político-administrativo próprio dos arquipélagos dos Açores e da Madeira fundamenta-se nas suas características geográficas, económicas, sociais e culturais e nas históricas aspirações autonomistas das populações insulares. 2. A autonomia das regiões visa a participação democrática dos cidadãos, o desenvolvimento económico-social e a promoção e defesa dos interesses regionais, bem como o reforço da unidade nacional e dos laços de solidariedade entre todos os portugueses. (...)”

¹⁹¹ SACCHETTO, Claudio. *O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 20. Tal orientação do direito norte-americano advém da decisão *Cook v. Tait* de 1924 e foi confirmada na decisão *Bowling v. Bowers* de 1928, na qual é explicitada a tese da legítima tributação dos cidadãos americanos, ainda que residentes no exterior.

¹⁹² Artigo 3º, inciso I da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 22 de julho de 2017.

¹⁹³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. op. cit., p. 14.

¹⁹⁴ Cfr. A. Fedele, “Dovere Tributario e Garanzie della Iniziativa Economica e della Proprietà nella Costituzione Italiana”, em *Dalle Costituzioni Nazionali alla Costituzioni Europea*, Anais do congresso de Bérghamo em 29-30 de outubro, 1999, Milão, 2001, p. 8. apud SACCHETTO, Claudio. op. cit., p. 21.

¹⁹⁵ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 679.

Tem-se, pois, que, no Estado Fiscal contemporâneo, pagar tributos representa, na verdade, um dever de todos os cidadãos de concorrer para as despesas públicas pelo simples fato de serem membros da comunidade.

Posto isto e tendo em vista que o dever de pagar impostos é graduado pelo princípio da capacidade econômica de cada cidadão, mister observar a íntima conexão existente entre o valor da solidariedade e o princípio da capacidade contributiva.¹⁹⁶

2.1.1.1 *O princípio da capacidade contributiva como desdobramento axiológico do valor solidariedade*

Como visto até aqui, a solidariedade é uma invariante axiológica que requer a participação financeira do cidadão na comunidade da qual faz parte. No entanto, tal contribuição em prol do bem comum não pode atingir o conteúdo mínimo indispensável para a existência do próprio indivíduo, de modo que o princípio da capacidade contributiva figura como desdobramento do valor solidariedade, impedindo a configuração de arbitrariedades na repartição e distribuição do ônus da sociedade estatal entre os seus cidadãos.

Nas palavras de Marciano Seabra de Godoi, o princípio da capacidade contributiva é o elo fundamental entre o Estado Fiscal e a solidariedade¹⁹⁷, pois determina que o peso dos impostos deve ser distribuído entre os cidadãos de acordo com a capacidade econômica de cada um (leia-se aqui renda, patrimônio e consumo), em verdadeira negativa ao uso de qualquer tipo de parâmetro como condição e classe social, nacionalidade, religião, sexo ou cor.

Todavia, nem todas as acepções do princípio da capacidade contributiva remetem ao seu fundamento na solidariedade. A primeira visão da capacidade contributiva ou econômica foi a adotada pela teoria do benefício de Adam Smith, segundo o qual os mais ricos devem arcar de forma preferencial com o funcionamento do Estado, vez que este tem como fim precípua a preservação da propriedade e a garantia do processo de acumulação de riqueza.¹⁹⁸

¹⁹⁶ MOSCHETTI, Francesco. El Principio de la Capacidad Contributiva. In: AMATUCCI, Andre (Dir.). *Tratado de Derecho Tributario*, tomo I, 2001, p. 227: “Solidarietà e capacità contributiva sono due aspetti della stessa realtà”.

¹⁹⁷ GODOI, Marciano Seabra de. op. cit., p. 154.

¹⁹⁸ Cf. SMITH, Adam. *A Riqueza das Nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988. p. 16-19. apud GODOI, Marciano Seabra de. op. cit., p. 155.

Já a segunda acepção do princípio da capacidade contributiva é eminentemente econômica e reside na teoria do igual sacrifício, baseada na premissa de que os recursos econômicos se agregam à renda ou ao patrimônio do indivíduo de acordo com a curva decrescente de utilidade marginal. Tal teoria repudia a tributação fixa e requer a tributação proporcional.¹⁹⁹

A terceira vertente do princípio da capacidade contributiva é a adotada pelo Direito Constitucional Tributário contemporâneo, isto é, a capacidade econômica ou contributiva é entendida como o parâmetro preferencial para a realização do princípio da igualdade no Direito Tributário²⁰⁰, sendo, pois, o desdobramento da solidariedade social na tributação. Neste sentido, Marco Aurélio Greco assevera que *“no sistema brasileiro, a capacidade contributiva é desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social, e, portanto, é elemento necessário para construir uma sociedade justa”*²⁰¹.

A conexão existente entre a solidariedade social e o princípio da capacidade contributiva se torna ainda mais evidente no direito italiano na medida em que o texto constitucional prevê em seu artigo 53²⁰² que cada pessoa deve contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva.

De acordo com os ensinamentos de Francesco Moschetti, no âmbito tributário, a solidariedade requer um critério de repartição em razão da capacidade contributiva, pautado na premissa de que a relação entre os cidadãos e a sociedade não deve se basear no individualismo, mas na conjugação dos ideais de liberdade e sociabilidade que são próprios do solidarismo.²⁰³

Nesta toada, o dever tributário, melhor dizendo, o dever de pagar impostos seria, em princípio, um dever de solidariedade de todos aqueles que têm capacidade contributiva e em razão de tal capacidade. Todavia, este dever não pode ser imposto ao cidadão se não for verificada no caso concreto a capacidade econômica considerada pelo legislador.

Para Moschetti, ao vincular os artigos 53 e 2º da Constituição italiana, a capacidade contributiva deve ser entendida como a capacidade econômica idônea para concorrer aos gastos públicos, à luz dos valores constitucionais que não se limitam à solidariedade²⁰⁴.

¹⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. op. cit., p. 156

²⁰⁰ Ibid., p. 156

²⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 316.

²⁰² ITÁLIA. *Constituição da República Italiana, de 22 de dezembro de 1947*. Disponível em: < https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_francese.pdf >. “Artigo 53. Cada pessoa deve contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado em critérios de progressão”.

²⁰³ MOSCHETTI, Francesco. op. cit., p. 240-284.

²⁰⁴ MOSCHETTI, Francesco. op. cit., p. 259.

Definição parecida é a trazida por Aliomar Baleeiro, principal adepto no Brasil da teoria economicista da capacidade contributiva como causa jurídica do imposto, segundo o qual, “*a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos*”²⁰⁵.

Não obstante, quanto a esse ponto há que se fazer uma ressalva, pois os parâmetros italianos não se aplicam igual e indistintamente no Brasil, uma vez que a Constituição italiana prevê que o cidadão teria deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social a serem cumpridos, enquanto que, consoante o disposto expressamente no texto constitucional brasileiro, o dever de solidariedade do cidadão propriamente dito é algo indireto, implícito, já que o Estado é que tem o dever de promover a solidariedade, isto é, de construir uma sociedade livre, justa e solidária.²⁰⁶

Além disso, o princípio da capacidade contributiva foi consagrado no parágrafo 1º do artigo 145 da CFRB/1988 da seguinte forma:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁰⁷

Em síntese, o princípio da capacidade contributiva, em sua dimensão objetiva, consiste na manifestação econômica identificada pelo legislador como signo presuntivo de riqueza hábil a fundamentar a tributação, enquanto que, em sua dimensão subjetiva, tal princípio apresenta-se como critério de graduação e de limitação da tributação.²⁰⁸ Assim, cada um deve ser tributado de acordo com a sua manifestação de riqueza, de modo que a tributação não pode atingir patamares abaixo do mínimo existencial, face à inexistência de riqueza disponível, nem mesmo superar os limites confiscatórios, onde restará exaurida a seara da capacidade contributiva.²⁰⁹

Nesta toada, Helenilson Cunha Pontes entende que:

Os valores ‘solidariedade’ e ‘justiça’, encarnados no princípio da capacidade contributiva, são fundamentais não somente para a compreensão desse princípio,

²⁰⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: forense, 1987. p. 259.

²⁰⁶ Neste sentido, Hugo de Brito Machado assevera que “solidariedade e capacidade contributiva, a rigor, são princípios dirigidos ao legislador”. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 51.

²⁰⁷ Artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017.

²⁰⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 154.

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 162.

como da própria relação jurídico tributária. (...) A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva.²¹⁰

No entanto, embora o princípio da capacidade contributiva seja baseado na justiça fiscal e informado pela solidariedade, tal qual no direito italiano, mister observar que a teoria da interpretação econômica do fato gerador²¹¹ não teve tanto amparo no Brasil como teve na Itália.

Para a doutrina italiana²¹², no contexto do Estado Social, a capacidade contributiva seria a verdadeira causa do imposto e a progressividade deveria ser utilizada como medida de financiamento das prestações positivas que passaram a ser garantidas à população em prol da solidariedade.

Influenciado por tais ideias, o constituinte italiano estabeleceu no artigo 53 que o sistema tributário deve ser baseado na progressividade. Todavia, tal regramento não foi repetido no texto constitucional brasileiro. Muito pelo contrário, a progressividade está prevista expressamente na CFRF/1988 tão somente no que diz respeito ao imposto de renda (IR)²¹³, ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU, após a Emenda Constitucional nº 29/2000)²¹⁴ e ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR, após a Emenda Constitucional nº 42/2003)²¹⁵.

Ainda que se defenda que a progressividade seria uma técnica (e por que não dizer a melhor) para se alcançar a capacidade contributiva, fato é que isso não foi positivado no ordenamento brasileiro. Existem hoje diversas técnicas a serem adotadas com o propósito de

²¹⁰ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 105. *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.* p. 215.

²¹¹ Tendo como pano de fundo o Estado Social, surgiu, no final do século XIX, a jurisprudência dos interesses. Com o triunfo das ideias de justiça sobre as de segurança jurídica, o princípio da legalidade foi substituído pelo princípio da capacidade contributiva. A aplicação da jurisprudência dos interesses no direito tributário deu origem à teoria da interpretação econômica do fato gerador, segundo a qual há preponderância do conteúdo econômico dos fatos. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça. Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 11-14.

²¹² Juristas da Escola de Pavia, dentre os quais Benvenuto Griziotti, Dino Jarach, Ezio Vanoni, Mario Pugliesi. Posteriormente, no início dos anos 60, começou a surgir na Itália uma visão diferente da adota pela escola funcionalista, tentando dar maior eficácia ao artigo 53 da Constituição italiana. Destacam-se aqui os seguintes autores: Emilio Giardina, Ignazio Manzoni, Federido Maffezoni e Francesco Moschetti. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 141 ss.

²¹³ Artigo 153, parágrafo 2º da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017.

²¹⁴ Artigo 156, parágrafo 1º, incisos I e II da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017.

²¹⁵ Artigo 153, parágrafo 4º, inciso I da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 22 jul. 2017.

atender à capacidade contributiva visando, em última instância, à justiça fiscal, sendo a progressividade e a proporcionalidade algumas delas. Todavia, considerando o caráter analítico da CFRB/1988, a progressividade somente pode ser tida como uma técnica permitida quando expressamente autorizada pelo texto constitucional.

Com a conjunção dessas técnicas tendo como fim precípua a realização da justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva é visto hoje em dia como o fundamento ético da própria tributação, sendo legitimado pelas ideias de igualdade, solidariedade e fraternidade. Tanto é que Ricardo Lobo Torres adverte que a solidariedade é “*um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais, mas não constitui ela própria uma regra ética juridicamente eficaz*”²¹⁶.

Na medida em que o princípio da capacidade contributiva é orientado pelo valor da solidariedade, ele representa o critério de definição do *quantum* relativo ao dever de pagar tributos²¹⁷ e corresponde ao resultado da ponderação dos valores liberdade e igualdade, tendo por objetivo assegurar a manutenção do mínimo existencial de cada indivíduo contra exações arbitrárias e impedir a justa repartição do encargo público entre os contribuintes.

2.2 A solidariedade na Constituição Federal de 1988

A solidariedade está prevista expressamente na CFRB/1988 no artigo 3º, inciso I, ao estabelecer a construção de uma “*sociedade livre, justa e solidária*” como um dos objetivos da República Federativa do Brasil.

Os demais incisos deste artigo preveem outros objetivos que também devem ser buscados pela nação brasileira, dentre eles: a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução de desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Na visão do constitucionalista e atual Ministro do STF Alexandre de Moraes, o rol de objetivos previstos no inciso 3º da CFRB/1988 não é taxativo, sendo, pois, uma mera

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 313 -600

²¹⁷ Neste sentido, ver CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit., p. 223.

“previsão de algumas finalidades a serem perseguidas pela República Federativa do Brasil”.²¹⁸

Em seus comentários à CFRB/1988, José Afonso da Silva compartilha do mesmo entendimento, alertando que outros objetivos também devem constituir preocupação do Estado, mas os objetivos listados nos incisos do artigo 3º da CFRB/1988 eram os mais relevantes a serem perseguidos pelo Estado brasileiro à época da promulgação da CFRB/1988.²¹⁹

No que tange especificamente ao inciso I do artigo 3º da CFRB/1988, José Afonso da Silva reconhece que tal inciso reflete a forte influência exercida pela Constituição portuguesa ao constituinte originário brasileiro, vez que o preâmbulo da Carta portuguesa de 1976 já previa a “*construção de um país mais livre, mais justo e mais fraterno*”.²²⁰

José Afonso da Silva prossegue defendendo que o termo “construir” não foi inserido à toa no texto constitucional, tendo por significado o reconhecimento de que a sociedade existente em 1988 não era nem livre, nem justa, nem solidária, pelo que a intenção do constituinte originário foi exatamente impor ao Estado a tarefa de construir “*uma ordem de homens livres, em que a justiça distributiva e redistributiva seja um fator de dignificação da pessoa e em que o sentimento de responsabilidade e apoio recíprocos solidifique a ideia de comunidade fundada no bem comum.*”²²¹

Em suma, para José Afonso da Silva, o princípio da solidariedade insculpido no texto constitucional é um dos princípios fundamentais positivados que explicita as valorações positivas fundamentais do constituinte originário, sendo, portanto, um dos princípios relativos à organização da sociedade, ao lado dos princípios da livre organização social e da convivência justa.²²²

²¹⁸ MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017. p. 74. Neste sentido, Alexandre de Moraes assevera que “*os poderes públicos devem buscar os meios e instrumentos para promover condições de igualdade real e efetiva e não somente contentarem-se com a igualdade formal, em respeito a um dos objetivos fundamentais da república: a construção de uma sociedade justa*”.

²¹⁹ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 48.

²²⁰ *Ibid.*, p. 48. Imperioso notar que somente com a segunda revisão constitucional de 1989 é que o artigo 1º da Constituição Portuguesa passou a prever “*construção de uma sociedade livre, justa e solidária*” de modo semelhante ao texto brasileiro. Tal expressão foi introduzida no texto constitucional em substituição à expressão “*sociedade sem classes*”, como reflexo da introdução de preceitos programáticos com formulações doutrinariamente menos carregadas quando comparada à primeira revisão. CANOTILHO, J. J. Gomes. MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991. p. 68, 69.

²²¹ *Ibid.*, p. 48

²²² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 94, 95 .

Verifica-se, pois, a instituição no Brasil do Estado Democrático de Direito, voltado à realização da justiça social e também à busca dos ideais de liberdade, igualdade e fraternidade próprios do Estado Liberal e consagrados há muito pela Revolução Francesa.

Todavia, na opinião de José Cretella Júnior, a intenção do constituinte originário teria sido louvável ao consagrar objetivos fundamentais da República no artigo 3º, no entanto, tal dispositivo caracteriza-se pela utopia nele presente. Ao seu ver, o vocábulo “construir” seria impreciso, uma vez que a sociedade brasileira já existia à época da promulgação da CFRB/1988, pelo que o intento do constituinte, na verdade, deveria ser modificar a sociedade então existente e educar os seus componentes. Além disso, somente um governo pode garantir uma sociedade livre e justa, mas, em contrapartida, dispositivos legais ou constitucionais não teriam o condão de tornar os homens bons ou solidários.²²³

Na obra *Comentários à Constituição do Brasil*²²⁴, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins defendem que a justiça é um dos valores fundamentais que transcende o próprio direito, possuindo razões ético-religiosas. Todavia, são poucas as sociedades que se aproximaram do ideal de igualdade, motivo pelo qual é papel de todo e qualquer Estado Moderno de Direito restaurar os desequilíbrios e as desigualdades existentes na sociedade e conciliar a liberdade com a igualdade.

Para os referidos juristas, o constituinte tinha ciência de que, além da conciliação com a liberdade, os egoísmos latentes na vida em sociedade devem ser superados para que as injustiças sociais sejam, de fato, vencidas, pelo que não foi à toa que o inciso I do artigo 3º agregou o valor solidariedade aos valores de justiça e liberdade:

De fato, são tão grandes as fraquezas humanas e tão árduas e penosas as dificuldades e antagonismos que se lhes antepõem, que de pouco valerão a liberdade e a igualdade jurídica, se elas não forem regadas por um espírito de solidariedade para com o próximo.

Por seu turno, esta solidariedade não poderá limitar-se a um estado interior, a um sentimento, ao amor dos nossos irmãos. Haverá de traduzir-se em formas efetivas de aproximação, em que ao conflito se faça substituir a confraternização e a colaboração.²²⁵

Ao analisar o preceito constitucional contido no artigo 3º, inciso I, Daniel Sarmento²²⁶ assevera que:

²²³ CRETELLA Júnior, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988. Vol. I. art. 1º a 5º, incs. I a LXVII. p. 160, 161.

²²⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 444, 445.

²²⁵ *Ibid.*, p. 445

²²⁶ SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. 2. ed. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006. p. 295.

Assim, é possível afirmar que quando a Constituição estabelece como um dos objetivos fundamentais da República brasileira “construir uma sociedade justa, livre e solidária”, ela não está apenas enunciando uma diretriz política desvestida de qualquer eficácia normativa. Pelo contrário, ela expressa um princípio jurídico, que, apesar de sua abertura e indeterminação semântica, é dotado de algum grau de eficácia imediata e que pode atuar, no mínimo, como vetor interpretativo da ordem jurídica como um todo.

Ainda calcado na ideia de solidariedade prevista na CFRB/1988, o constitucionalista defende que a eficácia horizontal dos direitos fundamentais faz com que estes vinculem também os particulares e não somente o Estado. Isto é, não seria somente o Estado que teria o dever de promover e proteger os direitos fundamentais, mas tal dever também recai sobre os particulares, na medida em que fazem parte da coletividade e podem causar danos a direitos fundamentais em suas relações privadas. Sob a égide da CFRB/1988, não há, pois, uma separação rígida entre o Estado e a sociedade civil, pelo que os particulares se vinculam aos direitos fundamentais justamente em razão da solidariedade constitucional.²²⁷

Além de previsto no artigo 3º como objetivo fundamental do Estado brasileiro, a CFRB/1988 também faz referência à solidariedade em outros momentos, como, por exemplo, no *caput* do artigo 40, ao assegurar um regime de previdência de caráter contributivo e solidário aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, mediante a contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas.

Analisando a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 41/2003 na redação do artigo 40 da CFRB/1988, Luís Roberto Barroso²²⁸ concluiu que a contribuição dos servidores inativos para a previdência é constitucional tendo por fundamento o princípio constitucional da solidariedade. Nas palavras do constitucionalista e atual Ministro do STF:

O termo (princípio da solidariedade) já não está mais associado apenas ao direito civil obrigacional (pelo qual alguém tem direito ou obrigação à integridade do crédito ou da dívida), mas também, e principalmente, à ideia de justiça distributiva. Traduz-se na divisão de ônus e bônus na busca da dignidade para todos. A solidariedade ultrapassa a dimensão puramente ética da fraternidade, para tornar-se uma norma jurídica: o dever de ajudar o próximo.

(...)

Prevalece, na matéria, o princípio da solidariedade, que reparte encargos e benefícios, na medida das necessidades e possibilidades de cada um, estabelecendo um vínculo não apenas entre os que integram o sistema como beneficiários e contribuintes contemporâneos, como também entre gerações distintas.

²²⁷ SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais: o debate teórico e a jurisprudência do STF. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel. *Direitos, deveres e Garantias Fundamentais*. Salvador: Juspodivm, 2011. p. 316

²²⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. tomo III. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. 2. ed. p. 206, 216.

O constituinte originário também preconizou a solidariedade em seu caráter financeiro no artigo 195 ao estabelecer que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta. Fala-se, pois, em seguridade social solidária²²⁹, a qual é financiada por recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais.

Em outra passagem do texto constitucional também se verifica a menção à solidariedade, ainda que implicitamente. O *caput* do artigo 225 ao prever que “*todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações*” consagra a ideia de solidariedade intergeracional, isto é, a necessidade de preservação de bem-estar para todas as gerações, sem prejuízo para nenhuma delas.²³⁰

Além desses artigos, a solidariedade também está tacitamente prevista no texto constitucional em outros artigos, como visto acima, dentre eles os artigos 194, 196, 203, 205, 227 e 230 que versam sobre o direito à seguridade social, à saúde e à assistência social, à educação, o dever da família para com as crianças e jovens e o dever de amparo aos idosos.

Percebe-se que o valor solidariedade previsto implícita e explicitamente na CFRB/1988 é, em última instância, um dos desdobramentos do princípio da dignidade da pessoa humana²³¹. Enquanto a dignidade da pessoa humana é um valor fundamental do Estado Democrático de Direito que assume forma de princípio, a solidariedade, por sua vez, é um dos valores fundamentais da organização estatal.²³²

Conforme lições de Daniel Sarmento, o princípio da dignidade da pessoa humana desempenha múltiplas funções na ordem jurídica brasileira, a primeira delas é de fundamento

²²⁹ Expressão utilizada por Sacha Calmon em COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro. Seus problemas e soluções*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 9.

²³⁰ Relativamente à solidariedade intergeracional, Canotilho faz a seguinte ressalva: “Por último não deve esquecer-se que a constituição não é apenas um ‘texto jurídico’, mas também uma expressão do desenvolvimento cultural do povo. Precisamente por isso, a reserva de constituição deve estar aberta aos temas do futuro, como o problema da responsabilidade e da solidariedade intergeracional (ambiente, dívida pública, segurança social), o problema da sociedade de informação, o problema do emprego, o problema da ciência e da técnica e das suas refrações na pessoa humana (biotecnologia, tecnologias genéticas), o problema das empresas multinacionais e do seu incontrolado poder político, o problema da droga e do seu potencial existencialmente aniquilador, o problema da queda demográfica em uns casos e da explosão demográfica em outros.” Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2006. p. 1141 e 1142.

²³¹ O núcleo do princípio da dignidade da pessoa humana é representado pelo mínimo existencial, conjunto de prestações materiais essenciais sem as quais o indivíduo encontrará abaixo da linha da dignidade. Nesse sentido, Luís Roberto Barroso no Prefácio de BARCELLOS, Ana Paula de. *Eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

²³² BARROSO, Luís Roberto. op. cit., p. 293.

da legitimidade do Estado e do ordenamento jurídico; a segunda função é de critério de interpretação e integração das normas jurídicas constitucionais e infraconstitucionais nos diversos ramos do Direito; a terceira função é de parâmetro para a ponderação entre interesses constitucionais conflitantes; a quarta função reside no fato de a dignidade operar como limite para direitos fundamentais, de modo a justificar restrições a direitos tendo por fim inibir atos que ofereçam risco à dignidade de terceiros.²³³

Guardadas as devidas proporções, verifica-se que a solidariedade social também desempenha inúmeras funções no ordenamento jurídico sob a égide da CFRB/1988, uma vez que ela atua como fundamento da própria ordem constitucional e também como mecanismo de efetivação dos direitos fundamentais e de interpretação ou reafirmação de outros princípios, como será analisado adiante.

Nesta toada, José Fernando de Castro Farias afirma que a solidariedade é um dos fundamentos da democracia e tem por escopo a combinação de três dimensões, quais sejam: *“o consenso, que é a referência às orientações culturais comuns; o conflito, que opõe os adversários; o compromisso, que combina esse conflito com o respeito de um quadro social – em particular jurídico – que o limita”*.²³⁴

Todavia, quanto à extensão dada ao princípio da dignidade da pessoa humana no constitucionalismo democrático, Luís Roberto Barroso²³⁵ alerta que, apesar do grande apelo moral da expressão, o referido princípio caracteriza-se por uma vagueza conceitual, motivo pelo qual cada um projeta nele os seus valores e convicções. Como ressaltado pelo nobre constitucionalista, *“De conflitos de vizinhança à proibição de brigas de galo, a dignidade é utilizada como uma varinha de condão que resolve problemas, sem maior esforço argumentativo”*.²³⁶

E, como se verá ao longo do presente estudo, o mesmo ocorre com o valor da solidariedade social, utilizado como um “super trunfo” para justificar privilégios ou assimetrias sociais ilegítimas e os arbitrários aumentos da carga tributária perpetrados pelo Poder Público. Nas palavras de Luís Roberto Barroso, *“dignidade da pessoa humana, razoabilidade e solidariedade não são cheques em branco para o exercício de escolhas pessoais e idiossincráticas”*.²³⁷

²³³ Cf. SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana*. p. 326.

²³⁴ FARIAS, José Fernando de Castro. *A origem do direito de solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 284

²³⁵ BARROSO, Luís Roberto. op. cit. p. 284-285

²³⁶ Ibid. p. 285

²³⁷ Ibid.. p. 431

2.3 O tratamento dado à solidariedade pela doutrina tributária brasileira

Marciano Seabra de Godoi ressalta que o valor da solidariedade social está totalmente inserido no ideal político das sociedades ocidentais contemporâneas, mas tal inserção é recente, visto que o discurso jurídico da solidariedade apenas ganhou caráter orgânico no final do século XIX e início do século XX, no contexto da crise do capitalismo liberal e crescente organização política e sindical dos trabalhadores.²³⁸

O referido professor destaca que a solidariedade passa a ser efetivamente um elemento do discurso jurídico somente a partir do início do século XX, com a superação da jurisprudência dos conceitos e o surgimento da jurisprudência dos interesses e a ascensão do pluralismo jurídico com o abandono da ideia de aprisionamento do direito nas leis e códigos. Com a sociedade no centro do Direito, a solidariedade começa, então, a ganhar força no discurso jurídico, ainda mais se levado em consideração o contexto político de derrocada do Estado Liberal e instauração do Estado Social e a consequente afirmação dos direitos sociais relacionados a prestações positivas do Estado.²³⁹

Contudo, Marciano sustenta que, com a crise do Estado Social na década de 1980 e o desequilíbrio fiscal enfrentado pelos países desenvolvidos após longa fase de crescimento econômico e prosperidade social, ficou claro que o valor da solidariedade não pode se identificar com o assistencialismo estatal e os mecanismos previdenciários do Estado de Bem-Estar Social.²⁴⁰ Começa-se então a se falar em autonomia da sociedade civil hábil a compor uma “trama de solidariedades existentes na sociedade”²⁴¹, o que leva ao desenvolvimento de programas de cidadania ativa e fomento à economia solidária²⁴².

Na visão de Marciano, a expressão “sociedade solidária” mencionada no texto constitucional deve remeter à ideia de que a sociedade deve se erguer sobre pilares de sustentação efetivamente solidários, isto é, instituições jurídicas e sociais (como, por exemplo, constituição política, direitos de propriedade, direito de família) que distribuem os direitos e

²³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. op cit., p. 143.

²³⁹ Marciano Seabra de Godoi destaca que, no Brasil, o discurso solidarista e sua ligação com as instituições do Estado Social podem ser encontrados nas obras de Rui Barbosa, Tobias Barreto e Joaquim Nabuco. Ibid., p. 144-145.

²⁴⁰ Ibid., p. 146.

²⁴¹ Cf. FARIAS, José Fernando de Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 186.

²⁴² O setor de economia solidária envolve diversas práticas de cooperativismo e autogestão, como cooperativas de crédito, de produção, de consumo, com o intuito de gerar formas alternativas de trabalho e renda de modo a abarcar o excedente de mão de obra existente. Cf. GODOI, Marciano Seabra de. op cit. p. 147.

deveres fundamentais e moldam a divisão entre os indivíduos dos benefícios gerados pela cooperação social.²⁴³

Marciano defende que, tendo em vista as sociedades multiculturais com diversidade de religiões, ideologias, orientações políticas e sexuais, o próprio valor de justiça já contempla a solidariedade social, de modo que é preciso combinar os valores de liberdade, igualdade e solidariedade, pois uma sociedade de pessoas livres e iguais, por si só, consiste num sistema equitativo de cooperação.²⁴⁴

Na visão do professor, o valor da solidariedade seria a inspiração do princípio da diferença estabelecido na teoria de John Rawls, uma vez que este princípio consiste na distribuição de talentos e dotes naturais entre os indivíduos como se isso fosse um bem público. A ideia de que os indivíduos podem se valer da sua fortuna apenas na medida em que isso beneficiar os menos favorecidos reforça os laços de solidariedade e de reciprocidade entre os cidadãos.²⁴⁵

Deste modo, o valor da solidariedade social representa um elemento essencial para a estrutura básica de sociedades de indivíduos livre e iguais, mas como diferentes crenças e interesses, e vai muito além das manifestações de assistência social praticadas por indivíduos e organizações não governamentais, que devem ser apoiadas pelo Poder Público e, inclusive, pelo Direito Tributário.²⁴⁶

No âmbito tributário, verifica-se que o valor da solidariedade social está fortemente presente no Estado Fiscal, representando, pois, o fundamento do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos mediante o princípio da capacidade econômica.²⁴⁷ Tal entendimento visa afastar a noção autoritária do Direito Tributário como direito de império e a ideia de tributo como norma de rejeição social.

Para Marciano, a relação direta da capacidade econômica com a solidariedade social se dá pelo seu caráter informador do conjunto do sistema tributário, dentro do qual o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) é o maior responsável por fazer avançar ou retroceder a capacidade econômica e, por consequência, a solidariedade social.²⁴⁸

²⁴³ GODOI, Marciano Seabra de. op cit., p. 148.

²⁴⁴ Ibid., p. 148.

²⁴⁵ Ibid., p. 151-152.

²⁴⁶ Ibid., p. 152.

²⁴⁷ Ibid., p. 159.

²⁴⁸ Todavia, Marciano critica a sistemática do IRPF implementada pelo legislador ordinário, o que representa um descaso com a previsão constitucional de que o IRPF deve ser geral, universal e progressivo. Isto porque, a generalidade é pouco efetiva, já que, desde 1996, estão isentos do imposto os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a seus sócios e acionistas; a progressividade do imposto resume-se a pouquíssimas alíquotas. Ademais, o legislador ordinário fixou limites para dedução com despesas familiares muito baixos. A

Além da capacidade contributiva, o professor destaca que a solidariedade também está intimamente relacionada com a extrafiscalidade, fundamentando às vezes uma minoração tributária e, noutras, uma majoração. Destaca-se, aqui, que, ao tratar do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que é um imposto extrafiscal por excelência, a CFRB/1988 é explícita quanto à sua relação com a ideia de solidariedade social, tendo fixado as alíquotas de forma a desestimular manutenção de propriedades improdutivas e desonerar a tributação sobre pequenas glebas rurais.²⁴⁹

Por fim, Marciano destaca que a imunidade das instituições de assistência social, prevista nos artigos 150, VI, “c”, parágrafo 4º e 195, parágrafo 7º da CFRB/1988²⁵⁰, também relaciona-se com a solidariedade social, na medida em que tais instituições atuam em áreas onde o Estado é deficiente.²⁵¹²⁵²

Por sua vez, para o professor Marco Aurélio Greco, a solidariedade social é um tema de suma relevância face ao enaltecimento dos direitos fundamentais, tanto na relação indivíduo e Estado como no convívio dos indivíduos dentro da própria sociedade.

Embora entenda que solidariedade e fraternidade não são sinônimos, o referido autor reconhece que ambos os conceitos surgiram no contexto de um estado pluriclasse, em que há uma gama de entidades intermediárias entre Estado e indivíduo que aglutinam interesses comuns, filtram necessidades e dão a conformação da textura social e econômica da sociedade moderna.²⁵³²⁵⁴

A interação da solidariedade com o Direito Tributário reside primordialmente no financiamento da prestação de serviços pelo Estado aos cidadãos, contudo, é possível verificar diferentes sentidos atribuídos ao valor da solidariedade social no campo da tributação.²⁵⁵

O primeiro sentido atribuído à solidariedade social seria o de justificação da exigência tributária, isto é, a verdadeira razão pela qual o tributo é devido e deve ser exigido das

soma disso tudo resulta no maior ônus do imposto que recai sobre os altos assalariados, que têm reduzidas as possibilidades de deduções familiares. GODOI, Marciano Seabra de. op cit. p. 161

²⁴⁹ Ibid. p. 163

²⁵⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 22 jul. 2017.

²⁵¹ Isto foi reconhecido pelo STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 939/DF. Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18-03-1994.

²⁵² GODOI, Marciano Seabra de. op cit., p. 165

²⁵³ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 59

²⁵⁴ Marco Aurélio Greco reconhece que tanto a fraternidade como a solidariedade estão prestigiadas pela CFRB/1988 por intermédio de formas de cooperação na sociedade, já que é através da ação solidária que é possível encontrar o caminho para construir uma sociedade fraterna. Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 171.

²⁵⁵ Ibid., p. 168.

pessoas²⁵⁶. Tem-se aqui a ideia de dever fundamental de contribuir para o custeio do Estado e, conseqüentemente, das prestações positivas por ele providas à sociedade, bem como a noção de solidariedade como o objetivo a ser alcançado pela instituição da figura das contribuições.

Tal concepção decorre da íntima relação existente entre os direitos fundamentais e os deveres a ele equivalentes, dentre os quais, encontra-se o dever de ratear o custo do Estado desejado pela sociedade.²⁵⁷ Todavia, Marco Aurélio Greco adverte que a ideia de dever fundamental de pagar tributos também dá ensejo a responsabilidades que o próprio Estado tem perante a sociedade na busca dos objetivos e fins consagrados pela Constituição.²⁵⁸

Ao ver do professor, o segundo sentido concebido à solidariedade social surge no plano dos critérios de congruência da legislação tributária, com o propósito de identificar eventuais distorções internas do ordenamento como o abuso do poder de legislar. E o terceiro e último sentido atribuído ao valor da solidariedade social é o da solidariedade como critério de interpretação a ser utilizado na busca pelo real significado das normas positivas, na medida em que tem por condão indicar uma direção mais condizente com esse valor, servindo também para definir limites à tributação.²⁵⁹

Dito de outro modo, o valor solidariedade social, por estar previsto numa norma programática, deve direcionar a produção legislativa bem como a interpretação do ordenamento positivo para que se obtenha o melhor sentido possível que pode ser extraído de cada dispositivo legal.²⁶⁰

Independente do sentido a ser defendido, o que importa destacar é que, para Marco Aurélio Greco, a solidariedade não é um valor absoluto, ainda mais se levado em consideração o perfil adotado pela CFRB/1988 atinente ao Estado Democrático de Direito, que, ao mesmo tempo, consagra valores típicos do Estado de Direito e também do Estado Social. Consoante seus ensinamentos, o inciso I do artigo 3º da CFRB/1988 objetiva o prestígio tanto da liberdade como da solidariedade e requer a conjugação de ambas num produto final equilibrado, calcado na justiça.²⁶¹

²⁵⁶ Tal concepção é decorrente do ressurgimento da capacidade contributiva no sistema constitucional brasileiro com a CFRB/1988 (artigo 145, parágrafo 1º).

²⁵⁷ Daí advém a célebre expressão “dever fundamental de pagar impostos” que ficou famosa com a obra resultado da tese de doutorado do professor português José Casalta Nabais. NABAIS, José Casalta. op. cit.

²⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. op. cit. p. 182.

²⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. op. cit. p. 168-169.

²⁶⁰ Ibid. p. 185.

²⁶¹ Ibid. p. 169. Na obra *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, Marco Aurélio Greco ressalta o seguinte: “Note-se que a “justiça” situa-se no meio do caminho entre a liberdade (valor do Estado de Direito) e a solidariedade (valor do Estado Social). Vale dizer, a justiça não resulta do predomínio cego da solidariedade ou da igualdade, mas decorre da conjugação desta com a liberdade, na feição protetiva que lhe dá o Estado de Direito”. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 102.

A partir da análise do texto constitucional, desde o preâmbulo, Marco Aurélio Greco chega à conclusão de que o foco do constituinte deixou de ser o aparato estatal e passou a ser a sociedade civil brasileira. Assim, o elemento fundante da disciplina constitucional não reside mais no poder do Estado, mas sim na dignidade da pessoa humana, com ênfase especial aos direitos fundamentais.

Nesta toada, o constituinte instituiu os objetivos fundamentais da República no artigo 3º não como mera declaração de intenção, mas como uma diretriz a orientar todos os instrumentos e categorias na direção posta por tais objetivos positivados. Dito de outro modo, dentre as inúmeras alternativas a serem seguidas diante de um caso concreto, deve ser prestigiada aquela que estiver em sintonia com tais objetivos fundamentais.²⁶²

Assim sendo, tendo em vista que a expressão “sociedade solidária” mencionada no inciso I do artigo 3º remete a sociedade que “*ao mesmo tempo, veja resguardada a liberdade individual em suas múltiplas manifestações e implementados mecanismos e formas de cooperação (= de atuar junto) entre seus integrantes, cada um olhando para seu semelhante para assim definir seu agir individual*”²⁶³, deve o legislador ordinário veicular preceito que prestigie o valor da solidariedade social, estimulando as formas de cooperação social, ou deve ser neutro em relação a tal valor, sem, contudo, instituir preceitos conflitantes com o objetivo fundamental.

No âmbito tributário, o novo viés constitucional teve o condão de prestigiar os princípios gerais de tributação e o controle jurisdicional da destinação dos recursos tributários arrecadados. A tributação deixou de ser mero instrumento de arrecadação do Estado e passou a assumir papel em sintonia como os demais objetivos constitucionais. Deste modo, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor arrecadação e, desde a promulgação da CFRB/1988, menor do que o peso do valor solidariedade social, vez que este é um objetivo fundamental, enquanto aquele está circunscrito apenas no que toca à tributação.

Todavia, como visto acima, o objetivo fundamental de “sociedade solidária” não pode ser contrariado, mas isto não quer dizer que ele é absoluto, especialmente no Direito Tributário. Isto porque, o artigo 3º trata-se de norma programática com eficácia jurídica, que deve ser buscada sempre com a reserva do possível. Assim, a tributação não deve sempre e necessariamente caminhar na direção da construção de uma sociedade solidária, apenas não pode ir de encontro a tal objetivo. Neste sentido, Marco Aurélio Greco assevera que “a

²⁶² GRECO, Marco Aurélio. op. cit., p. 171 – 175.

²⁶³ Ibid., p. 172-173.

*tributação não precisa ser a melhor possível da perspectiva solidária, mas não pode conter preceitos que contrariem o valor solidariedade”.*²⁶⁴

Aliás, mister destacar que, na visão do referido doutrinador, a tributação não deve ser encarada bem como uma agressão ao patrimônio individual nem como um desdobramento da solidariedade social, porque, “*se fosse assim, tudo poderia ser feito sob a capa da invocação da solidariedade, e nenhuma restrição haveria ao exercício das competências constitucionais*”.²⁶⁵

Adicionalmente, cumpre destacar as lições do professor Ricardo Lobo Torres, para quem a solidariedade social não se trata de princípio estruturante²⁶⁶ do ordenamento jurídico brasileiro como defendido por muitos. Ao seu ver, o “princípio estrutural da solidariedade” nada mais é do que uma “sutil criação” do STF com o fito de validar tributos anômalos inseridos no ordenamento jurídico brasileiro a partir da CFEB/1988, como as contribuições sociais sobre o faturamento (Cofins), o lucro (CSLL), as movimentações financeiras (CPMF, já extinta) e as aposentadorias dos servidores públicos.²⁶⁷

Para Lobo Torres, a solidariedade é um dos valores ou ideias básicas do Direito, principalmente após a virada kantiana e a reaproximação entre a ética e o Direito. Diferentemente do entendimento de Marco Aurélio Greco acima exposto, Lobo Torres entende que solidariedade e fraternidade são sinônimos e que a solidariedade não possui um conteúdo material específico. Ela pode ser encarada tanto como valor ético e jurídico, totalmente abstrato, quanto como princípio positivado ou não nos textos constitucionais, sendo, sobretudo, uma obrigação moral ou dever jurídico.²⁶⁸

O valor solidariedade influencia a liberdade ao estabelecer o vínculo da fraternidade entre os indivíduos que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, e, ao mesmo tempo, tal valor se aproxima da justiça na medida em que cria um vínculo de apoio mútuo entre as pessoas que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais.

²⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. op. cit., p. 181-182.

²⁶⁵ Ibid., 167.

²⁶⁶ Princípio estruturante ou estrutural é aquele que expressa decisões fundamentais configuradoras da Constituição, que visa a dar a conformação política, econômica e social do Estado, traçando-lhe o rumo e a finalidade. Entre os princípios estruturais do ordenamento pátrio estão o princípio do federalismo, o princípio republicano e o princípio do Estado de Direito enunciados no *caput* do artigo 1º da CFEB/1988. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 279.

²⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198

²⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 178; TORRES, Ricardo Lobo. *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-199.

Para Lobo Torres, a justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade.²⁶⁹

Na visão do professor, a solidariedade é um valor jurídico, porém, se projeta como princípio na seara constitucional, ao lado de princípios vinculados à liberdade, à segurança e à justiça, em íntimo relacionamento com a justiça tributária.²⁷⁰

A solidariedade possui muita força no discurso tributário no âmbito do Estado Fiscal pelo fato de o tributo ser um dever fundamental estabelecido na Constituição. Assim, a solidariedade e a liberdade são inseparáveis, na medida em que o dever fundamental de pagar tributos é o preço da liberdade, uma vez que tal dever é limitado pelos direitos fundamentais e, ao mesmo tempo, lhes serve de garantia.²⁷¹

No tocante aos princípios de justiça, há que se destacar que a solidariedade tem íntima relação com os princípios da capacidade contributiva e custo benefício. Quanto ao primeiro, Lobo Torres destaca que a solidariedade social é um valor moral juridicizável que serve de justificativa para a capacidade contributiva e para a necessidade de correlação entre direitos e deveres fiscais. Em outras palavras, tendo por fundamento o valor da solidariedade, a carga tributária deve recair sobre os mais afortunados de modo a aliviar a incidência fiscal sobre os mais pobres e dela dispensando aqueles que estão abaixo do mínimo de sobrevivência.²⁷²

Além disso, a solidariedade também está ligada ao princípio do custo benefício, no entanto, não em sua vertente solidariedade social, mas solidariedade de grupo, que serve de justificativa para a cobrança das contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre a folha de salários e também as contribuições profissionais e as econômicas. Aqui, a solidariedade cria o sinalagma entre o Estado e o grupo social ao qual o contribuinte faz parte (seja em função do trabalho ou profissão, ou até mesmo por questões existenciais como velhice, doença, gravidez, morte, etc.)²⁷³.

Contudo, a solidariedade não exige apenas uma atitude frente ao Estado, mas também opera dentro do próprio grupo. Assim, se inexistir os laços de solidariedade entre os que pagam o tributo e os que recebem o benefício estatal ou se não houver a contraprestação

²⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 179-180. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 199.

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 599. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 199.

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário...* p. 179.

²⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário...* p. 200.

²⁷³ “(...) existe solidariedade entre aqueles que integram o sistema em um dado momento, como contribuintes e beneficiários entre si”. Cf. BARROSO, Luís Roberto. *Constitucionalidade e Legitimidade da Reforma da Previdência (Ascensão e Queda de um Regime de Erros e Privilégios)* In: TAVARES, Marcelo Leonardo (coord.). *A Reforma da Previdência Social. Temas Polêmicos e Aspectos Controvertidos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 95.

estatal em favor do grupo e se não se configurar a equação custo/benefício, será inconstitucional a cobrança da contribuição social.²⁷⁴

Contudo, esta lógica não se aplica sobre as contribuições que incidem sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira, pois, como mencionado acima, estas são contribuições “exóticas” criadas pela CFRB/1988, que não se submetem ao princípio do custo benefício como as demais contribuições, mas, por terem a roupagem de contribuição, o produto de sua arrecadação pela União Federal não é objeto de repasse aos Estados e Municípios.

Lobo Torres ressalta que, para legitimar tais contribuições “anômalas”, o STF criou o princípio estrutural da solidariedade, até então inexistente na filosofia e teoria jurídica pátrias e estrangeiras.²⁷⁵ Tal criação foi resultado de dois julgamentos referente à contribuição social sobre o faturamento denominado Finsocial e à contribuição previdenciária dos inativos do serviço público, validando a tais contribuições as características de imposto, pois fundadas na solidariedade social que informa a capacidade contributiva, e não na solidariedade de grupo.²⁷⁶ Este último julgado e outros mais recentes acerca da temática da solidariedade no âmbito tributário serão analisados detalhadamente no Capítulo 4 do presente trabalho.

Verifica-se, pois, que, de acordo com tal construção, surgiu o princípio estrutural da solidariedade, em substituição à solidariedade de grupo, deslocando o fundamento das contribuições sociais do princípio do custo benefício, adequado às contribuições, para o princípio da capacidade contributiva, típico dos impostos, de modo a justificar as distorções sistêmicas e a transformar as contribuições “exóticas” (Cofins, CSLL, e a já extinta CPMF) e a contribuição previdenciária dos inativos do serviço público em “autênticos impostos com destinação especial”.²⁷⁷

²⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 601-602. TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 202.

²⁷⁵ Ibid. p. 203

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 150.764-1/PE. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 02-04-1993. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.105/DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, DJ 18-02-2005.

²⁷⁷ Ibid. p. 203-204

2.4 Solidariedade como elemento estrutural do sistema tributário

Como visto até aqui, a existência e a viabilidade do Estado, inclusive os serviços públicos e as prestações sociais que ele deve assumir na roupagem de Estado Social e Democrático de Direito, dependem da existência e da eficácia do sistema tributário.

Tendo em vista que a atividade tributária é, em última instância, uma atividade pública de segundo plano ou instrumental, que tem por objetivo a obtenção de recursos econômicos para a realização das atividades finais ou principais do Estado (prestação de serviços sociais, sanitários, médicos, educativos e etc.), o tributo se torna necessário vez que há gastos públicos que devem ser por ele financiados. Portanto, o tributo desempenha hoje um papel muito mais econômico do que político²⁷⁸.

No entanto, não é todo tributo que se encaixa na percepção de solidariedade objeto do presente estudo, mas somente aqueles que articulam a contribuição de todos ao sustento dos gastos públicos, com exclusão dos tributos de caráter retributivo (como as taxas e as contribuições especiais). Conforme se verá adiante, a tentativa de justificar a criação de tributos extraordinários sob o prisma da solidariedade trata-se, na verdade, de uma falácia, haja vista que, no Estado Social e Democrático de Direito, é o imposto – e, conseqüentemente, os tributos que tenham substancialmente os traços ontológicos dos impostos²⁷⁹ – o instrumento da solidariedade, como um ingrediente na luta contra a desigualdade.²⁸⁰

Analisando o sistema tributário brasileiro, verifica-se que a CFRB/1988 especificou as espécies tributárias e estabeleceu as regras de competência ao delimitar os fatos que podem ser tributados, os que não podem ser tributados e as finalidades que a tributação deve promover.²⁸¹ Partindo desse pressuposto, Humberto Ávila defende que o Estado não pode justificar a tributação com base direta e exclusivamente no princípio da solidariedade, uma vez que a delimitação constitucional do poder de tributar foi feita através de regras que

²⁷⁸ Para César García Novoa, o tributo não é mais uma forma de participação em uma comunidade política organizada. Cf. NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012. p. 105.

²⁷⁹ ROCHA, Sergio André. *O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Coord.) Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 30.

²⁸⁰ NOVOA, César García. op. cit. p. 106-109.

²⁸¹ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 83-84.

descrevem as hipóteses materiais de incidência e de técnica de divisão de competências em ordinárias e residuais.²⁸²

O arquétipo tributário brasileiro não permite que os entes federativos imponham uma tributação sobre todas e quaisquer situações econômicas da vida particular dos cidadãos sob a justificativa do dever de pagar tributos e colaborar com os gastos públicos, mas tão somente sobre as condutas expressamente previstas pelas regras matrizes de incidência tributária expressamente previstas nas normas constitucionais que regem o sistema tributário.

Contudo, ainda que seja impossível estabelecer uma tributação direta com base no valor da solidariedade, há que se reconhecer que, na medida em que um dos objetivos fundamentais da República é a construção de uma sociedade solidária, tal valor informa a criação da legislação ordinária e, conseqüentemente, pode servir para definir limites à tributação. Isto porque, o legislador ordinário deve veicular preceitos que prestigiem o valor da solidariedade social e não pode instituir preceitos conflitantes com tal valor.

Sobre esse tema, convém destacar trecho de Ernani Contipelli:

Há que se ter em mente que a fórmula de integração ideológica situada no complexo normativo constitucional estruturou o modelo de Estado Democrático de Direito vigente tendo como norte a solidariedade social, de tal sorte que as delimitações das competências e arquétipos tributários fundamentam-se materialmente no conjunto axiológico correlato ao mencionado valor, fazendo com que, em um ambiente de implicação mútua, a circunscrição de proteção formal da segurança jurídica atue perante o dever de colaboração de pagar tributos para restringir o campo de discricionariedade do legislador da entidade federativa, que, em outro plano, deverá exercer sua tarefa de produção de normas jurídicas enquadrada nas possibilidades estabelecidas por tais pressupostos constitucionais, utilizando para tanto na seleção estimativa de fatos e direcionamento de recursos o referencial hermenêutico que envolve a solidariedade social, sob pena de invalidação de seus atos jurídicos.²⁸³

É necessário, portanto, analisar a estrutura do sistema tributário nacional, levando em consideração a atribuição de poder por meio do complexo normativo constitucional e o direcionamento proposto pelo valor solidariedade na instituição de cada uma de suas espécies tributárias (aspectos formais e materiais), sem, contudo, permitir a ampliação da competência tributária tendo por base este valor e a urgência na solução das injustiças sociais.

²⁸² *Ibidem.*, p. 69

²⁸³ CONTIPELLI, Ernani de Paula. *op. cit.* p. 209.

2.4.1 A solidariedade e as espécies de tributos

Os tributos são os ingressos de Direito Público percebidos pelo Estado em virtude de seu poder de império e não de um negócio jurídico privado. Tais ingressos podem ser subdivididos em várias espécies tributárias a depender da classificação adotada.

Tradicionalmente, a classificação das espécies tributárias dividiu a doutrina em diferentes escolas. A primeira delas, conhecida por dicotômica ou bipartite, partindo do critério de identificação da materialidade do fato gerador, vislumbra apenas duas espécies tributárias a depender da vinculação a uma atuação estatal (taxas) ou não (impostos). Já a segunda, denominada por tricotômica ou tripartite, leva em conta somente as características do antecedente e do conseqüente da norma tributária²⁸⁴ e subdivide as taxas em razão do grau de referibilidade da atividade estatal ao sujeito passivo, diferenciando as taxas das contribuições.²⁸⁵²⁸⁶ Esta teoria tripartite ou tricotômica foi adotada pelo artigo 5º do Código Tributário Nacional (CTN)²⁸⁷, nos termos do qual “*os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*”.²⁸⁸

Há quem adote a classificação em quatro espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.²⁸⁹, bem como há vozes na doutrina brasileira que defendem a classificação quinquipartite dos tributos²⁹⁰, considerando como espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Estas últimas classificações afastam-se da materialidade do fato gerador, preocupando-se com as propriedades e o perfil de cada espécie.²⁹¹

²⁸⁴ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. 6., *Sistema tributário brasileiro e a crise atual* / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 635.

²⁸⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015. 5 ed. p. 169-170.

²⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 91.

²⁸⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 03 out. 2017.

²⁸⁸ A primeira doutrina filiam-se autores como Pontes de Miranda, Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, enquanto Rubens Gomes de Souza e Sacha Calmon Navarro Coelho seguem a segunda teoria. Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 87.

²⁸⁹ Neste sentido, Fábio Fanucchi e Luciano Amaro. Cf. AMARO, Luciano. *op. cit.* p. 89-103, GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 92

²⁹⁰ Neste sentido, MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v. 3 p. 25; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. Ives Gandra Martins e Hugo de Brito Machado. Cf.

²⁹¹ Cf. AMARO, Luciano. *op. cit.* p. 89-103, GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 92

O presente estudo adotará a classificação quinquipartite dos tributos com o objetivo de analisar de forma pormenorizada o grau de atuação da solidariedade sobre cada uma dessas espécies.

2.4.1.1 *Impostos*

Achile Donato Giannini, ao estudar a teoria pura do direito tributário, conceituou os impostos como prestação pecuniária, originária ou derivada, que um ente público tem direito de exigir em virtude do seu poder de império nos casos, na medida e segundo os modos estabelecidos na lei, com a finalidade de obter um ingresso. Para o doutrinador italiano, o único fundamento jurídico dos impostos é o poder de império do Estado, e o emprego dado pelo ente público à receita oriunda do imposto não exerce nenhuma influência sobre a origem e a extensão da obrigação que recai sobre o contribuinte.²⁹²

Seguindo esta linha, o CTN define o conceito de imposto no artigo 16 como “*o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte*”.²⁹³

Além de a hipótese de incidência tributária dos impostos ser independente de qualquer atividade estatal específica, há que se destacar que o texto constitucional veda a afetação da receita decorrente dos impostos a qualquer órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as exceções previstas na própria CFRB/1988.²⁹⁴ Daí se falar em princípio da não afetação, segundo o qual o produto da arrecadação dos impostos é destinado a cobrir as despesas gerais do ente tributante.

Como visto acima, os impostos são a principal fonte de receita do Estado Fiscal para o financiamento das prestações positivas em geral. Tais prestações resultam em benefício de toda a coletividade, não sendo possível determinar a vantagem obtida por cada um, o que

²⁹² GIANNINI, Achile Donato. *Instituciones de Derecho Tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1957. p. 46

²⁹³ BRASIL. *Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 03 out. 2017.

²⁹⁴ Artigo 167, inciso IV da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 03 de outubro de 2017.

inviabiliza a exigência de que os cidadãos concorram a um gasto em proporção da respectiva utilidade obtida.²⁹⁵

No entanto, não se pode olvidar as desigualdades existentes entre os cidadãos de uma mesma sociedade, logo, embora todos devam arcar com as despesas gerais, não se deve cogitar que todos o façam no mesmo montante ou proporção, pelo que, para que haja uma justa distribuição da carga impositiva, os impostos devem incidir de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Sobre esse tema, Luís Eduardo Shoueri²⁹⁶:

Se a República Federativa do Brasil tem por objetivo fundamental, à luz do artigo 3º da Constituição Federal, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária, buscando erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, é claro que o legislador, ao escolher quem suportará as despesas gerais do Estado, não deve aumentar tais desigualdades. Daí a ideia de que devem pagar os impostos aqueles que têm condições para tanto.

Conforme narrado no item 2.1.1.1 do presente trabalho, um dos desdobramentos da solidariedade é o princípio da capacidade contributiva previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da CFRB/1988, pelo que a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social na medida de sua capacidade contributiva.

Daí que a hipótese de incidência dos impostos deve ser sempre um signo presuntivo de riqueza, isto é, uma manifestação de capacidade contributiva²⁹⁷ prevista expressamente no texto constitucional nos artigos 153, 155 e 156.

Partindo da premissa de que o recurso arrecadado com os impostos é a principal forma de financiamento do Estado Fiscal, sendo toda a coletividade chamada a contribuir para as despesas gerais na medida de sua capacidade contributiva, decorre uma plataforma mínima de solidariedade social.

A existência de um Estado Fiscal convoca desde logo uma ideia de justiça, que não se contém nos estritos quadros de uma justiça comutativa, como seria a concretizada num Estado financeiramente suportado por tributos bilaterais ou taxas, sobretudo quando essa equivalência não é apenas uma equivalência em sentido jurídico, mas uma equivalência econômica como é próprio daquelas taxas designadas como tarifas.

²⁹⁵ Luís Eduardo Shoueri define os impostos como “valor cobrado de toda a coletividade para cobrir gastos que não se imputam a um outro contribuinte, individualmente”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 210.

²⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 215.

²⁹⁷ Luís Eduardo Schoueri sintetiza o conceito de impostos do seguinte modo: “são espécies tributárias cuja hipótese tributária presta-se a ser índice de capacidade contributiva (justificativa para a imposição), não se vinculando, pois, a atividade estatal; excetuados os casos previstos na Constituição Federal, a receita dos impostos não se afeta a qualquer órgão, fundo ou despesa, servindo, portanto, para cobrir os gastos gerais do ente tributante”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 217.

Contudo, isso não ocorre no Estado Fiscal, que é suportado por todos os cidadãos. O conjunto dos contribuintes suporta a totalidade dos serviços públicos que beneficiam todos os cidadãos. A existência do Estado Fiscal tem subjacente a ideia de justiça distributiva, traduzida na redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes.²⁹⁸ A figura dos impostos é encarada, portanto, como um instrumento para realização da justiça que opera por meio de uma redistribuição dos rendimentos.²⁹⁹

Neste sentido, Ernani Contipelli destaca que:

Diante da exigência de cumprimento do dever de colaboração de pagar impostos surge para o Estado o correlato dever de redistribuir adequadamente as riquezas arrecadadas na consecução de necessidades gerais da comunidade, permitindo a validação do exercício de sua competência.³⁰⁰

Tem-se, pois, que um dos mais relevantes efeitos da solidariedade é colocar a repartição do custo das políticas públicas na base do princípio da capacidade contributiva, e não na contraprestação ou na variante do custo benefício. Se o Estado exige os impostos baseado num dever de solidariedade, isto significa que a função da exigência tributária não é meramente fiscal. O imposto exerce também um papel regulador ou orientador, além de sua típica finalidade arrecadatória.³⁰¹

Cumpram aqui destacar a lição de Sacha Calmon, para quem a solidariedade é sobrevalor típico da teoria dos impostos e um comando programático:

Que deveria mover as políticas públicas, inclusive tributárias, especialmente no campo dos impostos, onde a capacidade contributiva, a pessoalidade, a progressividade e, até mesmo a seletividade, a proporcionalidade e o não-confisco são valores positivados em princípios concretos, a serem observados pelo Legislador.³⁰²

Conclui-se, portanto que, na medida em que o Estado brasileiro é um Estado Fiscal por excelência, o maior grau de atuação da solidariedade no sistema tributário nacional se dá através da figura dos impostos, podendo, inclusive, a solidariedade ser vista como um limite em sentido garantista, sempre que o sistema previr formas de imposição com disparidades manifestas.³⁰³

²⁹⁸ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 127-129.

²⁹⁹ Neste sentido, SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 25, 26

³⁰⁰ CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit., p. 214.

³⁰¹ Ibid., p. 24-26.

³⁰² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit., p. 9.

³⁰³ SACCHETTO, Cláudio. op. cit., p. 28.

2.4.1.1.1 O dever fundamental de pagar impostos como corolário da solidariedade social

Considerando a íntima relação existente entre a solidariedade e a figura dos impostos, imperioso analisar o dever fundamental de pagar impostos sob o âmbito da solidariedade e como corolário desta.³⁰⁴

A expressão “dever fundamental de pagar impostos” difundiu-se pelo Direito Tributário principalmente após a publicação da tese de doutorado do professor português José Casalta Nabais intitulada de *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*³⁰⁵, sendo hoje muito referida por inúmeros doutrinadores, inclusive brasileiros.

Na referida obra, José Casalta Nabais faz um alerta à importância outorgada aos direitos fundamentais, principalmente no pós-guerra em reação aos regimes totalitários e autoritários, o que culminou no esquecimento dos deveres fundamentais por parte da maioria dos ordenamentos jurídicos contemporâneos. Por conseguinte, também foi deixada de lado a consciência acerca da responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres livres e, simultaneamente, responsáveis.³⁰⁶

Mister esclarecer que a presente dissertação não tem a pretensão de perquirir, tendo por base a teoria constitucional, se o pagamento de tributos deve ser qualificado como um dever ou uma obrigação, e, na hipótese de ser caracterizado como um dever, se seria este um dever fundamental ou não. O presente estudo utiliza-se apenas da expressão difundida no Brasil e alhures, principalmente a partir da citada obra de José Casalta Nabais, para quem deveres fundamentais são aqueles consagrados pela Constituição, de forma explícita ou implícita, não bastando a previsão de uma cláusula geral de deveres sociais.³⁰⁷

E, uma vez previstos constitucionalmente, os deveres fundamentais se dirigem essencialmente ao legislador, pois, em regra, o seu conteúdo não está concretizado na Constituição, sendo, portanto, deveres de concretização legal.

³⁰⁴ Esta íntima relação foi reconhecida por Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que “se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever, segue-se que não encontra melhor campo de aplicação do que o direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.” Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*... p. 178.

³⁰⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. ed. Coimbra: Editora Almedina, 2015.

³⁰⁶ *Ibid.*, p. 15-17.

³⁰⁷ *Ibid.*, p. 87.

Além de consagrados constitucionalmente, os deveres fundamentais devem ser vislumbrados como o aspecto passivo dos direitos fundamentais. São intimamente ligados à concretização dos valores assumidos pela comunidade e representam, em última instância, a expressão da estadualidade ao seu mais alto nível. Assim, os direitos e deveres fundamentais integram o estatuto constitucional do indivíduo.³⁰⁸

Tratando especificamente do dever fundamental de pagar impostos, como já destacado, a tributação não configura um objetivo do Estado, mas o meio que permite com que o Estado cumpra seus objetivos consubstanciados nas tarefas por ele assumidas, principalmente em sua vertente social, cujo suporte reside na subsidiariedade da sua própria ação e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento.³⁰⁹

Ao tratar da configuração constitucional do dever fundamental de pagar impostos, José Casalta Nabais assevera que:

o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.³¹⁰

Portanto, todos os cidadãos fiscalmente capazes devem contribuir na medida de sua capacidade contributiva para as despesas a realizar com as tarefas do Estado. E, na visão de Nabais³¹¹, isto justifica o conjunto de impostos suportado pela sociedade e constitui o preço (mais barato) a pagar pela manutenção da liberdade e da sociedade civilizada. Daí se falar em dever fundamental de pagar impostos e a impossibilidade de se defender um pretensão direito fundamental a não pagar impostos.

Para César García Novoa³¹², o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos se fundamenta, precisamente, na solidariedade social, sendo o dever de pagar impostos uma concretização desse princípio, tendo por fundamento os princípios de capacidade contributiva, igualdade e não confisco.

³⁰⁸ Sob a égide do Estado Liberal, os deveres fundamentais se resumem aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, que, além de constituírem verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do Estado, se revelam como a outra face da liberdade e da propriedade, respectivamente. Todavia, Nabais adverte que este cenário é alterado à medida que os direitos fundamentais passaram a integrar, além dos clássicos direitos de liberdade, os direitos de participação política, os direitos sociais e os direitos ecológicos. Assim, aos deveres fundamentais foram incorporados os deveres de votar e de sufrágio, deveres sociais, econômicos e culturais, e também os deveres de defesa do ambiente e de preservação, defesa e valorização do patrimônio cultural. Cf. NABAIS, José Casalta. op. cit. p. 52-53.

³⁰⁹ Ibid., p. 679.

³¹⁰ Ibid., p. 185.

³¹¹ Ibid., p. 186.

³¹² NOVOA, César García. op. cit., p. 107.

Assim, dada à sua natureza de dever fundamental, os impostos incidem sobre todos os que detenham capacidade contributiva, com igual peso ou proporção (salvo se a Constituição prescrever ou autorizar de modo diverso). E a exigência da tributação em conformidade com o princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade para o domínio dos impostos, pelo que o primeiro princípio constitui o critério de comparação com base no qual se mede a tributação.³¹³

A aplicação do princípio da igualdade à tributação traz à tona a célebre fórmula aristotélica segundo a qual o que é essencialmente igual deve ser tributado igualmente e o que é essencialmente desigual deve ser tributado desigualmente, na medida dessa desigualdade. Dito de outro modo, os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem suportar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem suportar carga tributária distinta, seja em termos qualitativos ou quantitativos (igualdade vertical).³¹⁴

O apelo ao princípio da capacidade contributiva como parâmetro para a imposição fiscal tem por finalidade a exclusão de qualquer outro critério como benefício³¹⁵, equivalência, troca ou seguro. Basicamente, isto se dá porque o pagamento dos impostos é, enquanto condição da existência e funcionamento do Estado, responsabilidade de todos os cidadãos, independentemente da utilidade ou benefício auferido, o que revela uma total falta de correspondência entre a teoria da equivalência ou do benefício e a realidade do Estado Fiscal contemporâneo.³¹⁶

Sob o âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, Carlos Alexandre de Azevedo Campos leciona que, considerando os desenhos constitucionais sobre as competências tributárias, a repartição das receitas tributárias e como as estruturas constitucionais se comunicam, há que se falar em dever fundamental de pagar impostos no Brasil.³¹⁷

Além disso, verifica-se que a CFRB/1988 previu uma enorme gama de direitos fundamentais e de prestações positivas a cargo do Estado que, caso não cumpridas, podem vir a ser exigidas judicialmente pelo cidadão necessitado daquele bem ou serviço. Marciano

³¹³ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 444.

³¹⁴ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 443.

³¹⁵ Adam Smith defendia a teoria do benefício econômico: “os súditos dos Estados devem contribuir para a manutenção do Governo, tanto quanto possível, em proporção do redito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado.” SMITH, Adams. *Riqueza das Nações*, vol. II, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1982 pp. 485 e s. apud NABAIS, José Casalta. op. cit. p. 449.

³¹⁶ NABAIS, José Casalta. op. cit., p. 451.

³¹⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Coord.) *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. p. 168.

Buffon destaca a importância do dever fundamental de pagar impostos na sociedade brasileira, organizada sob as características do Estado Social, modelo no qual o Estado tem o dever de “*garantir a todos uma existência digna, e isso passa, especialmente, pela realização dos denominados direitos sociais, econômicos e culturais, o que demanda uma gama expressiva de recursos*”³¹⁸.

Neste cenário, não se pode olvidar que para todo e qualquer direito há um custo a ele atrelado, e com os direitos fundamentais não poderia ser diferente. Considerando que “*não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos*”³¹⁹, os direitos fundamentais não podem ser concretizados sem que haja o cumprimento de um mínimo de deveres do cidadão. Logo, para que o Estado Democrático de Direito funcione nos moldes exatos previstos pela CFRB/1988, há que se atentar que tão importante quanto os direitos fundamentais também são os deveres a eles correlacionados.

Por detrás do conjunto dos deveres fundamentais está o Estado entendido como uma organização e um valor da pessoa humana, o qual, no fim das contas, nada mais é do que instrumento de realização da dignidade humana, e esta, por sua vez, exige que os custos inerentes à sua concretização devem ser repartidos por todos. Tais custos são, pois, inerentes à cidadania, isto é, à qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado, são igualmente destinatários de um conjunto de direitos e deveres universais.³²⁰

Em que pese não haver dúvida de que os direitos sociais estão intimamente relacionados com o gasto público, necessário deixar claro que os clássicos direitos de liberdade (como direito de propriedade e de liberdade contratual) também exigem recursos financeiros públicos para a sua realização e proteção por parte das autoridades públicas. Logo, todos os direitos, inclusive aqueles conhecidos como “direitos negativos”, são suportados por despesas financeiras públicas, seja direta ou indiretamente.³²¹

Como visto acima, o Estado Democrático de Direito contemporâneo reside na liberdade e num mínimo de solidariedade, além de caracterizar-se como um Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente suportadas por impostos. Portanto, os impostos representam um dever de cidadania, isto é, o preço a pagar pelo formato de Estado Democrático de Direito assegurado pela Constituição e todas as suas implicações.

³¹⁸ BUFFOM, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2009. p. 91

³¹⁹ Cf. HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *op. cit.*, p. 43-44.

³²⁰ NABAIS, José Casalta. *Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal*. p. 12.

³²¹ Neste sentido, Ingo Wolfgang Sarlet: “*é possível afirmar a existência de deveres fundamentais defensivos (ou negativos) e deveres fundamentais prestacionais (ou positivos)*”. SARLET, Ingo Wolfgang. *op. cit.* p. 237.

Tal ideia encontra baliza na afirmativa de Marciano Buffon no sentido de que a justificação e a legitimação do dever fundamental de pagar impostos nada mais é do que a solidariedade, vez que tal dever corresponde a uma decorrência inafastável de pertencimento a uma sociedade.³²² Isso se torna ainda mais evidente se levarmos em consideração o apelo feito nos dias atuais à solidariedade social e intergeracional.

Cláudio Sacchetto, inclusive, destaca que, como corolário da solidariedade, surgiu o “*dever tributário como um dever de concorrer para a própria subsistência do Estado e não como uma prestação correspectiva-comutativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado*”.³²³

Assim sendo, a conclusão a que se chega é que o dever fundamental de pagar impostos nada mais é do que o custo dos direitos, isto é, a “face oculta”³²⁴ dos direitos fundamentais consagrados pela Constituição.

Todavia, há que se ter em mente que a teoria do dever fundamental de pagar impostos não guarda relação com determinado tipo de atuação estatal e/ou participação do Estado na esfera da vida dos cidadãos, nem mesmo equivale à defesa de um Estado máximo e interventor. Isto porque, o dever fundamental de pagar impostos existe no Estado Fiscal contemporâneo, independente de sua feição liberal ou social, haja vista se tratar de um dever de cidadania decorrente da inserção do indivíduo na coletividade, que requer a transferência de recursos daqueles que manifestam capacidade contributiva para o Estado.³²⁵

2.4.1.2 Contribuições sociais e especiais

Antes da promulgação da CFRB/1988, muito se discutia acerca da natureza jurídica das contribuições sociais. Em 1974, o STF reconheceu a natureza tributária das

³²² BUFFON, Marciano. Op. cit., p. 99

³²³ SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 21. Cfr. A. Fedele, “Dovere Tributario e Garanzie della Iniziativa Economica e della Proprietà nella Costituzione Italiana”, em *Dalle Costituzioni Nazionali alla Costituzioni Europea*, Anais do congresso de Bérgamo em 29-30 de outubro, 1999, Milão, 2001, p. 8.

³²⁴ NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. p. 1

³²⁵ ROCHA, Sergio André. *O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. In O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Coord.) Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. p. 37-38.

contribuições³²⁶ e, posteriormente, em 1978, decidiu em sentido diverso, haja vista a Emenda Constitucional nº 08/1977 ter introduzido o inciso X no artigo 43 da Constituição de 1967, pelo que as contribuições deixavam de ter natureza tributária e passavam a ser algo à parte.³²⁷³²⁸

Tendo a CFRB/1988 como pano de fundo, em princípio, tal discussão teria sido apaziguada, pelo que a maioria da doutrina e jurisprudência assumiu a natureza tributária das contribuições sociais, identificando-as como espécie tributária autônoma, distinta de impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhorias. Mas nem sempre foi assim e isto até hoje não é um ponto pacífico. Todavia, como mencionado, o presente estudo fundamenta-se na adoção da teoria quinquipartite dos tributos, pela qual uma das espécies tributárias são as contribuições sociais ou especiais, que serão objeto de análise neste tópico.

O artigo 149 da CFRB/1988³²⁹ estabeleceu que as contribuições especiais – isto é, não só as contribuições sociais, mas também as de intervenção do domínio econômico – seriam destinadas ao custeio dos deveres prestacionais do Estado intimamente ligados aos direitos fundamentais dos cidadãos. Em suma, as contribuições sociais ou especiais são definidas pela CRFB/1988 como exações de caráter pecuniário, feição compulsória, competência da União Federal³³⁰ e qualificadas em razão da finalidade por elas almejada.

Nas contribuições especiais, isto é, aquelas voltadas à atuação da União na intervenção no domínio econômico e no interesse de categorias profissionais ou econômicas, a materialidade da hipótese de incidência consiste numa atuação mediata ou indiretamente referida ao obrigado. Tem-se aqui o que se chama de solidariedade ou referibilidade de grupo, revelada a partir da destinação do produto da arrecadação tributária a uma atividade estatal

³²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 18291. Rel. Min. Aliomar Baleeiro, DJ 25/10/1974.

³²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 86595. Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ 07/05/1978.

³²⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. 6., *Sistema tributário brasileiro e a crise atual* / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009, p. 635.

³²⁹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 19 março 2017: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

³³⁰ Nos termos do artigo 149, §1º, a instituição das contribuições especiais é de competência da União, somente cabendo aos Estados, Distrito Federal e Municípios a criação de contribuições para o custeio do sistema securitário de seus servidores.

que guarda relação com o grupo social ou econômico do qual o contribuinte faz parte, e não no fato gerador, que poderá ser uma atuação do contribuinte desvinculada de qualquer atividade estatal a ele relativa.³³¹ Por tal razão, tais contribuições são conhecidas como “contribuições verdadeiras”.³³²

As contribuições sociais, a seu turno, possuem hipóteses tributárias próprias de impostos, mas destes se diferenciam em razão de sua afetação, uma vez que são instrumento de atuação da União Federal na ordem social.³³³ Assim sendo, percebe-se, pois, tanto para as contribuições sociais como para as contribuições especiais a *ratio essendi* é o gasto social a ser realizado.

Sobre a relação entre solidariedade e contribuições sociais, Ricardo Lobo Torres leciona o seguinte:

O princípio da solidariedade, de dimensão constitucional, vincula a cobrança das contribuições sociais, que passam a exibir natureza causal. Se não houver os laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal, e consequentemente, se inexistir a contraprestação estatal em favor do grupo será inconstitucional a cobrança da contribuição social, exceto naqueles casos previstos na própria Constituição, em que incide sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira, adquirindo a natureza de “imposto com destinação especial”.³³⁴

Nas palavras de Marco Aurélio Greco, as contribuições se diferenciam dos impostos e das taxas porque nelas:

O conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade.³³⁵

Verifica-se, portanto, que a solidariedade é o vetor axiológico das contribuições, o que é ainda mais evidenciado pelo *caput* do artigo 195 da CFRB/1988 que preconiza uma seguridade social solidária³³⁶, isto é, determina que “a seguridade social será financiada por

³³¹ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 151.

³³² Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, é a referibilidade que caracteriza o gênero das “contribuições verdadeiras”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 237.

³³³ Nos termos do artigo 193 da CFRB/1988, a ordem social inclui diversas áreas como: seguridade social, que abrange saúde, previdência social e assistência social; educação, cultura e desporto; ciência e tecnologia; comunicação social; meio ambiente; família, criança, adolescente e idoso; e índios. Todavia, o constituinte previu a instituição de contribuições sociais somente para algumas dessas áreas como: seguridade social (artigo 195), seguro desemprego (artigo 239), serviço social e formação profissional (artigo 240 – contribuições ao “Sistema S”) e educação (artigo 212, §5º).

³³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 602.

³³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 83.

³³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro. Seus problemas e soluções*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007. p. 9.

toda a sociedade” e não somente por aqueles que dela se beneficiam ou podem vir a fruir benefício no futuro.

A partir do advento da CFRB/1988, houve uma significativa mudança na figura das contribuições sociais, pois, até 1988 o regime da previdência tinha um caráter retributivo, isto é, quem contribuía também tinha direito a seus benefícios, porém, com a universalização da previdência e da assistência social tal retributividade desapareceu.³³⁷ Assim sendo, considerando que as contribuições sociais destinam-se ao custeio de todo o sistema da seguridade social, o que engloba a previdência social, a saúde e a assistência social, verifica-se que a referida atuação estatal é dirigida a toda a coletividade, incluindo aquelas pessoas que nunca efetuaram qualquer contribuição à seguridade.³³⁸

Os grupos foram ampliados a tal ponto que passaram a se diluir na sociedade genericamente considerada, pelo que a solidariedade de grupo passou a se confundir com a solidariedade social³³⁹, tendo por fundamento o financiamento das gerações atuais e futuras, o que se denomina de solidariedade intergeracional.

Aliado a isso, destaca-se a importância crescente das contribuições sociais no orçamento da União Federal, pois, ao contrário dos impostos, as receitas das contribuições não são objeto de repartição com os Estados, Distrito Federal e Municípios nos termos do artigo 159 da CFRB/1988, destinando-se integralmente à União Federal.³⁴⁰

Além de o volume arrecadado pela União Federal através das contribuições sociais ser significativo e superior aos impostos, muito se questiona acerca de tais figuras em razão do mecanismo criado por meio de emenda constitucional que permite a desvinculação de parte dos recursos das contribuições.

³³⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 225.

³³⁸ Neste sentido, destaque para os artigos 196 e 203 da CFRB/1988 in BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em 19 de março de 2017: “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

“Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: (...)”.

³³⁹ CF. RIBEIRO, Ricardo Lodi. op. cit. p. 151; RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, mar. 2010. p. 110.

³⁴⁰ De acordo com dados fornecidos pela Receita Federal do Brasil (RFB), o valor arrecadado das receitas administradas pela RFB em novembro de 2017 foi de R\$ 113.198 milhões, sendo que R\$ 25.812 milhões são referentes apenas a PIS/Pasep e COFINS.

No período acumulado de janeiro a novembro de 2017, o valor arrecadado das receitas administradas pela RFB valor chegou a R\$ 1.169.872 milhões, dos quais a arrecadação conjunta de IRPJ e CSLL totalizou R\$ 177.137 milhões, enquanto que a arrecadação de Cofins no mesmo período foi no montante de R\$ 198.481 milhões e a arrecadação de PIS/Pasep representou R\$ 53.163 milhões. Informação disponível em < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/novembro2017/analise-mensal-nov-2017.pdf> > Acesso em: 06 jan.2018.

Isto é, se as contribuições sociais seriam distintas dos impostos pelo fato de possuírem finalidade específica e sua receita ser vinculada a determinada atividade estatal em benefício de um grupo de pessoas, fato é que essa distinção vem perdendo força com o passar do tempo, haja vista a criação de inúmeras contribuições que acabam por se distanciar do fundamento da solidariedade de grupo e a tredestinação do produto da arrecadação das contribuições por meio da figura da Desvinculação de Receitas da União (DRU)³⁴¹.

A DRU é, pois, um mecanismo que permite a desvinculação de receitas originalmente afetadas sem estabelecer nenhum tipo de destinação ao montante desvinculado, deixando-o à livre disposição do Poder Executivo.³⁴² E, devido às alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 93/2016, até 31.12.2023, haverá a desvinculação de 30% das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e taxas arrecadadas pela União.

Dito de outro modo, verifica-se que, por intermédio da DRU, o governante federal passa a ter mais recursos de livre alocação, o que possibilita uma reavaliação das políticas públicas a serem concretizadas de acordo com as prioridades e urgências da sociedade naquele momento. Todavia, ao mesmo tempo em que a desvinculação é benéfica ao flexibilizar a aplicação da parcela do montante arrecadado, ela dá margem para discricionariedades do governante, o que é preocupante já que nos últimos tempos a sociedade brasileira vivencia episódios frequentes de políticas públicas casuísticas, sem planejamento e continuidade, sem falar na corrupção que assombra o cenário político nacional.

Neste contexto, parcela significativa da doutrina sustenta que a desvinculação dos recursos das contribuições sociais afronta a Constituição na medida em que isto prejudica o atendimento aos direitos fundamentais de segunda e terceira gerações, desrespeita os direitos e garantias individuais dos contribuintes e até mesmo viola o princípio federativo, uma vez

³⁴¹ A Desvinculação de Receitas da União (DRU) surgiu em 2000 como sucessora dos dois mecanismos financeiro-orçamentários anteriores, os fundos Fundo Social de Emergência (FSE) e Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)³⁴¹. A EC nº 27/2000, instituiu a DRU para o período de 2000 a 2003 e desvinculou 20% da arrecadação de “*impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser virados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais*”.

Em 2003, a EC nº 42 trouxe a lume uma nova reforma tributária e prorrogou a DRU até o ano de até 2007, ampliou também o seu alcance de modo a incluir na desvinculação a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Contudo, houve por bem inserir o parágrafo 1º ao artigo 76 do ADCT com a preocupação relativa a possíveis problemas políticos decorrentes da diminuição da receita dos Estados e Municípios.³⁴¹

Em 2007, com a promulgação da EC nº 56, a DRU foi novamente prorrogada, agora até 2011, quando foi editada a EC nº 68 que estendeu o seu período de vigência até o final do exercício de 2015.

Em 08.09.2016, foi publicada a EC nº 93, com efeitos retroativos desde 01.01.2016, determinando a prorrogação da DRU até 31.12.2023 bem como a majoração do percentual de desvinculação de 20% para 30% das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e taxas arrecadadas pela União, deixando de fora da desvinculação os impostos e os acréscimos legais antes previstos.

³⁴² DRAGO, Florence CronembergerHaret; MOLLICA, Rogério. Tredestinação vista pela ótica da política judiciária. *Revista Thesis Juris – RTJ*, São Paulo, v. 4, n.3, set.-dez. 2015, p. 455.

que a desvinculação transforma as contribuições sociais em verdadeiros impostos disfarçados cujo produto da arrecadação não é partilhado com os demais entes da federação.³⁴³³⁴⁴

Para Ricardo Lobo Torres, a aproximação entre contribuições sociais e impostos fica ainda mais evidente quando se analisa a CFRB/1988 e a modificação nela introduzida pela Emenda Constitucional nº 12/1996³⁴⁵, que criaram as contribuições sociais sobre o faturamento, o lucro e as movimentações financeiras. Tais figuras foram por ele denominadas de “contribuições sociais exóticas”, nas quais não há contraprestação estatal em favor do contribuinte, motivo pelo qual tais contribuições nada mais são do que impostos com destinação especial, incidentes sobre a renda, as vendas ou as transações bancárias.³⁴⁶³⁴⁷

Tais contribuições “exóticas” não buscam fundamento de validade na solidariedade de grupo, passando a exibir a mesma justificativa dos impostos, qual seja: a capacidade contributiva fundada na solidariedade social ou geral, para financiamento de ações estatais como saúde pública e educação por meio de toda a sociedade.

Segundo o entendimento de Ricardo Lobo Torres, o STF teria criado o “princípio estrutural da solidariedade” com o propósito de validar tributos anômalos criados pela própria Constituição, como, dentre outros, a contribuição social sobre as aposentadorias dos servidores públicos.³⁴⁸ O referido autor faz alusão ao julgamento do STF nas ADI nº 3.105/DF e ADI nº 3.128/DF que, após a edição da EC nº 41/2003³⁴⁹, entendeu como constitucional a cobrança de tal contribuição dos servidores inativos e pensionistas, conforme será analisado no Capítulo 4.

³⁴³TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 660-661.

³⁴⁴ A lição mais antiga nesse sentido parece ser a de Gaston Jèze, que entendia que as contribuições a cargo das empresas seriam verdadeiros impostos, face à inexistente contrapartida, demonstrando a inexistência da referibilidade da contribuição com a prestação estatal. Cf. MACHADO, Brandão. *São tributos as contribuições sociais? In: Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 86 *apud* AMARO, Luciano. op. cit. p. 84. Neste sentido também é o entendimento de José Casalta Nabais, que recusa qualquer autonomia das figuras tributárias que integram o fenômeno da para fiscalidade. Para Nabais, as contribuições outra coisa não são senão impostos afetados a determinadas entidades públicas, que não devem ser objeto de um tratamento jurídico-constitucional diverso do dispensado aos impostos em geral. Cf. NABAIS, José Casalta. op. cit. p. 256-257

³⁴⁵ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 12, de 15 de agosto de 1996*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 de agosto de 2017.

³⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 602

³⁴⁷ Marco Aurélio Greco vai ainda além e adota o entendimento de que as contribuições parafiscais sequer teriam natureza tributária, sendo, pois, uma figura “sui generis”. Ao fazer alusão ao artigo 145 da CFRB/1988, segundo o qual a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria, o autor entende que somente estas seriam as espécies tributárias previstas pelo modelo constitucional vigente. Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 80

³⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. 2005, p. 198-207.

³⁴⁹ BRASIL. *Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 03 ago. 2017.

Verifica-se, portanto, que a afirmação de que as contribuições sociais buscam fundamento de validade na solidariedade de grupo não é absoluta, tendo em vista que diversas contribuições passaram a ser utilizadas estruturalmente como impostos e, por conseguinte, se justificam através do princípio da capacidade contributiva fundado na solidariedade social ou geral.³⁵⁰

2.4.1.3 *Taxas, contribuições de melhorias e empréstimos compulsórios*

Diferentemente do que ocorre relativamente aos impostos e às contribuições, há situações em que a atividade ou o serviço público se traduz em uma série de prestações que afetam singularmente determinadas pessoas, sendo, portanto, justo que recaia sobre o usuário, se não a totalidade, ao menos a maior parte dos gastos necessários para a prestação daquela atividade ou serviço³⁵¹, mediante a cobrança da espécie tributária que se convencionou chamar de taxa.

Nos termos da CFRB/1988, as taxas são cobradas pelo Poder Público em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.³⁵² Em suma, as taxas são uma contraprestação paga pelo contribuinte em razão da atuação estatal, trata-se, portanto, de uma relação de equivalência³⁵³ e retributividade³⁵⁴ entre o indivíduo e o Estado.

Para César García Novoa³⁵⁵, no princípio da equivalência reside a principal diferença entre as taxas e os impostos, já que estes são baseados no princípio da capacidade contributiva. A equivalência legitima exigir o tributo do particular na medida em que este

³⁵⁰ Destacam-se as contribuições incidentes sobre a receita e o lucro das empresas (artigo 195, I, “b” e “c”); contribuições sobre a folha de salários (salário educação, artigo 212, §5º); contribuições sobre a receita de concursos prognósticos (artigo 195, III) e contribuições sobre importação (artigo 195, VI).

³⁵¹ GIANNINI, Achile Donato. op. cit., p. 43

³⁵² Artigo 145, inciso II da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 out. 2017.

³⁵³ Tendo em vista que as taxas também são cobradas pelo exercício do poder de polícia, situação em que o contribuinte não auferir benefício ou vantagem, a terminologia mais adequada é “equivalência” ao invés de “benefício”.

³⁵⁴ Para Roque Antonio Carrazza, a retributividade é o princípio informador das taxas. Em suas palavras “o contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida”. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997. . 322.

³⁵⁵ GARCÍA NOVOA, César. op. cit., p. 261.

provocou um custo à Administração, o que também é denominado pelo professor espanhol de princípio da provocação de custos.

Aliada a tal definição, a CFRB/1988 dispõe que as taxas não podem ter base de cálculo própria dos impostos, isto é, a base de cálculo das taxas não deve ser uma grandeza que busque a capacidade contributiva, mas a grandeza que guarde relação com o valor da atividade exercida pelo Estado relativamente àquele contribuinte em particular.³⁵⁶

Deste modo, considerando que as taxas são informadas pelo princípio da equivalência e não pela capacidade contributiva, não há espaço para discussões a respeito de justiça tributária ou solidariedade social nem mesmo justificativa para cobrar taxa mais agravada dos mais ricos em benefício dos mais pobres, visto que essas questões são inerentes aos impostos e às contribuições disfarçadas de impostos.³⁵⁷

Não se está a olvidar que a taxa reflete um caráter pessoal por se referir a uma atividade estatal relativa ao contribuinte nem se nega a dificuldade de mensuração da equivalência e do custo estatal do poder de polícia – ainda mais se levada em consideração a possibilidade de cobrança de taxa de polícia sem que o contribuinte tenha sido efetivamente fiscalizado –, contudo, isto não leva à conclusão de que as taxas seriam informadas pelo princípio da capacidade contributiva e guardariam relação com a solidariedade.³⁵⁸

Mesmo nos casos de imunidade de taxas para o exercício do direito de petição e obtenção de certidões em repartições públicas³⁵⁹, gratuidade de registro civil de nascimento e de óbito³⁶⁰, gratuidade das ações de *habeas corpus* e *habeas data*³⁶¹ dentre outros, tais imunidades não decorrem da capacidade contributiva e da solidariedade, mas da

³⁵⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 188.

³⁵⁷ Acerca da materialidade do arquétipo constitucional das taxas, Ernani Contipelli: “(...) a validade da instituição e cobrança do dever de colaboração de pagar taxas somente se perfaz com a redistribuição adequada dos recursos arrecadados no ressarcimento do valor desembolsado pela Administração Pública na atuação que deu causa à exigência, seja prestação do serviço público ou exercício do poder de polícia, os quais se voltaram para atendimento de interesses de destinatário específico”. CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit., p. 216.

³⁵⁸ Ainda que se defenda que a capacidade contributiva deve estar presente de uma forma ou outra em todas as espécies tributárias e se entenda que o recebimento de um serviço público ou uma atuação estatal seja uma manifestação de riqueza, a capacidade econômica teria influência na quantia a pagar através da ideia de capacidade contributiva relativa, de maneira que se pode entender que o princípio da capacidade contributiva se aplica às taxas em sua manifestação de fundamento da imposição, contudo, não se manifesta quanto à quantia a pagar, que não dependerá da capacidade econômica, mas do custo provocado. Cf. GARCÍA NOVOA, César. op. cit. p. 265-266.

³⁵⁹ Artigo 5º, inciso XXXIV da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 out. 2017.

³⁶⁰ Artigo 5º, inciso LXXVI da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 out. 2017.

³⁶¹ Artigo 5º, inciso LXXVII da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 out. 2017.

inafastabilidade da jurisdição para os menos favorecidos e da preservação do exercício de cidadania.

Em suma, a cobrança de taxas reside numa ação estatal, motivo pelo qual, ao contrário dos impostos, as taxas não podem ser utilizadas como instrumentos de políticas fiscais que visem reduzir desigualdades sociais.³⁶²

O mesmo racional das taxas é aplicado às contribuições de melhoria. Embora raramente instituída pelo Poder Público, a contribuição de melhoria está prevista no texto constitucional também justificada pelo princípio da equivalência, sendo exigida dos proprietários de imóveis beneficiados por uma obra pública³⁶³. Embora as obras públicas, via de regra, sejam feitas do interesse da coletividade e custeadas pela receita geral dos impostos, o Poder Público tem a faculdade de exigir uma contribuição de melhoria daqueles indivíduos que sejam direta e imediatamente beneficiados pela obra, em razão de uma vantagem extraordinária³⁶⁴, na medida da valorização do imóvel e tendo como limite total o custo da obra.³⁶⁵

Nas palavras de Luciano Amaro, de modo semelhante ao que ocorre nas taxas, o fundamento da contribuição de melhoria reside numa atuação estatal *“que possa ser referível a um indivíduo, ou a um grupo de indivíduos, deve ser financiada por tributos específicos, exigidos desses indivíduos, e não pelos tributos (impostos) arrecadados de toda a coletividade.”*³⁶⁶ Logo, uma vez verificada a relação de equivalência, conclui-se que a contribuição de melhoria também não é informada pela solidariedade social e não atua no sistema tributário nacional como mecanismo de justiça fiscal.

O empréstimo compulsório, por sua vez, está previsto na CFRB/1988 como tributo de competência exclusiva da União Federal para obtenção de recursos temporários para

³⁶² Nesse sentido, MANEIRA, Eduardo. LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. MENDES, Gilmar Ferreira. MENDES, Francisco Schertel Ferreira. CARNEIRO, Rafael Araripe. TEIXEIRA, Tiago Conde. *Direito tributário contemporâneo [50 anos do Código Tributário Nacional]*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

³⁶³ Artigo 145, inciso III da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 03 de outubro de 2017.

³⁶⁴ Conforme entendimento já firmado pelo STD, a contribuição de melhoria não pode ser instituída em razão de meras obras de conservação e manutenção, pois não haveria uma vantagem extraordinária por parte dos indivíduos, mas meros gastos gerais no interesse de toda a coletividade. Cf. RE 121617, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/1996, DJ 06-10-2000 PP-00096 EMENT VOL-02007-02 PP-00427

³⁶⁵ Artigo 81 do Código Tributário Nacional. BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 03 out. 2017.

³⁶⁶ AMARO, Luciano. op. cit., p. 70.

atendimento a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública³⁶⁷ ou de guerra externa efetiva ou iminente, e para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional³⁶⁸.

Todavia, considerando que sob a égide da CFRB/1988 não houve promulgação de lei complementar competente para instituição do empréstimo compulsório e a definição do fato gerador³⁶⁹, a análise do grau de atuação da solidariedade sobre essa espécie tributária se dará em tese.

Na hipótese de instituição de empréstimo compulsório em decorrência de calamidade pública ou guerra externa, tendo em vista que o gasto público se dará no interesse de toda a coletividade, todos os cidadãos deverão contribuir para tal gasto em nome da solidariedade, na medida de sua capacidade econômica, de modo que aplicar-se-á ao empréstimo compulsório o mesmo racional dos impostos.³⁷⁰

Por outro lado, se a hipótese tributária prevista na lei complementar for uma atividade estatal diretamente vinculada ao contribuinte, o empréstimo compulsório se aproximará da figura das taxas, não havendo que se falar em convocação da coletividade para contribuir em nome da coletividade. Do mesmo modo, se o empréstimo compulsório for instituído em virtude da necessidade de um investimento público, deve-se verificar se tal investimento está atrelado a um grupo específico, hipótese em que o empréstimo compulsório terá características próximas da contribuição social ou especial (“verdadeira”), sendo informado pela solidariedade ou referibilidade de grupo, e não pela solidariedade social.

Diante da análise da estruturação de cada uma das espécies tributárias, merece destaque a conclusão de José Maurício Conti, que, ao analisar os efeitos do princípio da

³⁶⁷ Entendida como uma situação de catástrofe de qualquer ordem, como epidemia, guerra civil, fatores naturais, etc. Paulo de Barros Carvalho estende o conceito de calamidade pública a questões econômicas para fins de instituição de empréstimo compulsório. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 57-58; ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 391.

³⁶⁸ Artigo 148 da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 de outubro de 2017.

³⁶⁹ Exemplos de empréstimos compulsórios já instituídos no ordenamento tributário: empréstimo compulsório sobre o consumo de energia elétrica e destinado em favor da Eletrobrás, instituído pela Lei nº 4.156/1962 e prorrogado algumas vezes; empréstimo compulsório com incidência sobre a renda de pessoa física para fins de atendimento a calamidade pública, instituído pelo Decreto-Lei nº 2.047/1983; empréstimo compulsório exigido dos consumidores de gasolina ou álcool para veículos automotores e dos adquirentes de automóveis de passeio e utilitários, instituído pelo Decreto-Lei nº 2.288/1986.

³⁷⁰ Neste sentido, Luís Eduardo Schoueri ressalta que “valerá, aqui, o princípio da capacidade contributiva, exigindo que a hipótese tributária do empréstimo compulsório seja um índice de capacidade contributiva. (...) Neste caso, será útil o raciocínio de que tais empréstimos compulsórios se dobram ao regime geral dos impostos, já que destes apenas se diferem por sua destinação, não por sua hipótese tributária”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 221.

capacidade contributiva sobre elas, e, conseqüentemente, os efeitos da sua invariante axiológica solidariedade, sumariza o seguinte:

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitado apenas os limites que lhe dão contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição que tenha efeitos confiscatórios.³⁷¹

Em recente manifestação de José Casalta Nabais acerca da vinculação entre o dever fundamental de pagar impostos – e aqui encontram-se englobadas as espécies tributárias reconduzidas ao conceito constitucional de imposto, como, por exemplo, a CSLL, contribuição para o PIS e a COFINS – e a solidariedade social prevista no artigo 3º, inciso I da CFRB/1988, o professor assevera que:

Um Estado enquanto comunidade é uma organização política que tem inerente um vínculo de solidariedade entre todos os seus membros. É óbvio que, como essa solidariedade se concretiza efectivamente, tem variado de época para época ao longo do desenvolvimento do que designamos por Estado moderno.
(...) No Estado social, que é uma história de sucesso da segunda metade do século XX (do que, nem sempre com grande propriedade, se designa por Mundo Ocidental), e que hoje tendemos a considerar uma aquisição civilizacional, a solidariedade implica uma redistribuição ou distribuição secundária dos rendimentos mais ambiciosa. Ou seja, uma solidariedade reforçada relativamente à qual o sistema fiscal não pode ficar à margem.³⁷²

Em face do exposto até aqui, tem-se que o Estado brasileiro se organiza sob as características de Estado Social, tendo a CFRB/1988 sido generosa no rol de direitos fundamentais, o que pressupõe uma arrecadação tributária necessária para o financiamento dos direitos sociais, econômicos e culturais garantidos aos indivíduos.

Considerando ainda os desenhos constitucionais sobre as competências tributárias, a repartição das receitas tributárias entre os entes federativos, a forma como as estruturas constitucionais se comunicam e o arcabouço de cada uma das espécies tributárias, necessário, pois, reconhecer a importância do dever fundamental de pagar impostos – leia-se, inclusive, tributos com feição substancial de impostos – na sociedade brasileira, haja vista que se trata de um dever de cidadania, mediante o qual se obtém a transferência de recursos para o Estado daqueles que manifestam capacidade contributiva.

Aliado a isto, não se pode olvidar que tal dever fundamental representa a concretização do valor da solidariedade no sistema tributário, o qual está previsto no texto

³⁷¹ CONTI, José Maurício. *Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Editora Dialética, 1996. p. 65. apud CONTIPELLI, Ernani de Paula. op. cit., p.229- 230.

³⁷² Trecho da entrevista do professor Sergio André Rocha com o professor José Casalta Nabais, realizada em setembro de 2017. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Coord.). *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 272-273.

constitucional como objetivo fundamental da República, devendo, pois, informar a criação, interpretação e aplicação da legislação tributária.

Torna-se, portanto, imperiosa a análise do papel da solidariedade como elemento hermenêutico. Os próximos capítulos terão por escopo analisar como a solidariedade vem sendo empregada atualmente na teoria da interpretação do texto normativo tributário, bem como sua aplicação pela jurisprudência do STF na solução de controvérsias tributárias.

3 SOLIDARIEDADE COMO ELEMENTO HERMENÊUTICO

A interpretação jurídica qualifica-se como a construção de sentidos normativos feita pelo intérprete a partir do texto legal e levando em consideração o seu contexto de aplicação.

Carlos Alexandre de Azevedo Campos conceitua a interpretação como:

O processo, dirigido à realização concreta do Direito, por meio do qual o aplicador de textos normativos, diante de uma situação que requer a intermediação desses textos, constrói sentidos normativos tendo em conta a estrutura semântica dos enunciados legais, o contexto fático e valorativo envolvido e as possíveis consequências e transformações decorrentes.³⁷³

Na visão de Castanheira Neves, a interpretação jurídica é o pressuposto necessário para o cumprimento da finalidade do Direito, seja em decorrência da obscuridade das leis, da distância comunicativa entre o texto legal e o destinatário e, principalmente, da necessidade de realização normativa do direito diante do caso concreto a ser solucionado.³⁷⁴

Riccardo Guastini sintetiza o processo de interpretação como sendo a aplicação do Direito, de modo que o texto normativo é o objeto da interpretação e o conteúdo de significado do texto é a norma, produto da atividade interpretativa.³⁷⁵

Assim sendo, antes de adentrar ao estudo da aplicação da solidariedade pela jurisprudência do STF em matérias tributárias, faz-se necessário assentar as bases hermenêuticas sobre as quais se sustentam o presente trabalho e analisar o papel da solidariedade como vetor interpretativo no Direito Tributário brasileiro.

3.1 Bases hermenêuticas da presente pesquisa

O desenvolvimento da teoria hermenêutica nos últimos séculos garantiu espaço para o surgimento de várias escolas de pensamento, dentre elas a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses, o realismo, o positivismo jurídico, a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo, que serão analisadas a seguir.

³⁷³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 236.

³⁷⁴ NEVES, Antonio Castanheira. *O actual problema metodológico da interpretação jurídica*. v. 1. Coimbra: Coimbra, 2003. p. 27-29. apud CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. op. cit., p. 238.

³⁷⁵ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 131-138.

3.1.1 A jurisprudência dos conceitos e o formalismo do século XIX

A jurisprudência dos conceitos surgiu em meio à sociedade liberal e individualista do século XIX, marcada pela legalidade como forma de defesa contra a realeza autoritária e pelo direito como preservação da segurança das relações jurídicas. Em meio à necessidade de proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado, o princípio basilar do ordenamento jurídico era o princípio da legalidade em prol da segurança jurídica.

Assim, a jurisprudência dos conceitos restou caracterizada como uma doutrina formalista, segundo a qual a atividade de interpretação e aplicação do direito deveria ocorrer de forma lógico-dedutiva, mediante a subsunção de conceitos inferiores a conceitos superiores, sendo desnecessária qualquer valoração para a compreensão das regras jurídicas.³⁷⁶ Diante da crença na completude do ordenamento como sistema de conceitos claros e inequívocos, a atividade hermenêutica ficou limitada face à supremacia da legalidade, tendo sido vedada a analogia e dado forte relevância aos métodos literal³⁷⁷ e sistemático³⁷⁸ de interpretação do texto legal.

Como bem observa Ricardo Lodi Ribeiro, tal visão – que reduziu a interpretação da norma tributária à mera subsunção como se o aplicador da lei fosse um autômato e o legislador capaz de prever todos os signos de manifestação de riqueza em seus mínimos detalhes – ganhou muita força na doutrina pátria, tendo sido, inclusive, incorporada no CTN, de modo que a legislação tributária no Brasil se tornasse casuística e efêmera.³⁷⁹

A jurisprudência dos conceitos se desenvolveu fortemente na Alemanha em meio ao movimento formalista em reação ao direito natural, sendo marcada por sua fundamentação na consciência histórica e na lógica conceitual. Todavia, desenvolveram-se, concomitantemente, em outros países outras escolas formalistas, como a escola da exegese francesa, marcada pelo formalismo legalista tendo por base o Código Civil Napoleônico de 1804. A escola exegética

³⁷⁶ ROCHA, Sergio André. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. *Estudos de Direito Tributário*. p. 20-21.

³⁷⁷ O método literal requer a atenção do intérprete ao sentido possível do texto interpretado.

³⁷⁸ De acordo com o método sistemático, o intérprete deve optar pela forma de interpretação que melhor se coadune ao contexto significativo da lei, que esteja de acordo com o sistema jurídico no qual está inserida aquela regulamentação. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 457. Tradução de José Lamego.

³⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2003. p. 10- 11.

francesa relegou ao intérprete e ao aplicador do direito a tarefa meramente mecânica de aplicação das normas codificadas, como um esclarecimento do texto codificado.³⁸⁰³⁸¹

Enquanto isso, na Inglaterra, verificou-se a teoria jurídica conhecida por escola analítica. Jeremy Bentham foi responsável por influenciar John Austin, principal defensor da escola analítica, com suas críticas à *commom law* e seu entusiasmo com a codificação e a legislação.³⁸² Bentham também defendeu o princípio da utilidade, consubstanciado na busca pela máxima felicidade, tanto na esfera individual quanto na coletiva³⁸³, o qual impunha sobre o direito e demais relações sociais uma relatividade moral oposta ao jusnaturalismo e à jurisprudência dos conceitos alemã e à escola da exegese francesa. Assim, a escola analítica é marcada pela separação entre o direito positivo das demais ordens normativas como a moral.

3.1.2 A jurisprudência dos interesses

Em oposição às escolas formalistas, no final do século XIX, em meio ao Estado de Bem-Estar Social, ergueu-se a jurisprudência dos interesses garantindo aos cidadãos as prestações indispensáveis à manutenção de suas necessidades básicas, tais como saúde, educação, previdência e assistência social.

Rudolf von Ihering foi considerado o precursor das críticas ao formalismo da jurisprudência dos conceitos e das concepções sociológicas do direito ao sustentar que o Direito nada mais é do que um meio a serviço da existência da sociedade.³⁸⁴ A partir daí, surgiu a teoria da jurisprudência dos interesses, segundo a qual, o pilar do sistema jurídico desloca-se da decisão pessoal do legislador para os interesses que motivaram a produção legislativa.

³⁸⁰ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 23-24.

³⁸¹ O principal opositor da escola da exegese foi François Géný com sua teoria da livre investigação científica do Direito, contrária à ideia do esgotamento do direito na legislação e à teoria hermenêutica que considerava que a interpretação e a aplicação do direito se resumiam à subsunção do fato à lei preexistente. Cf. ROCHA, Sergio André. op. cit. p. 27-28.

³⁸² Cf. Norberto Bobbio, Jeremy Bentham elaborou a mais ampla teoria da codificação, sendo conhecido Poe “Newton da legislação”. In: BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito*, 1995. p. 91. apud ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 25.

³⁸³ Além de Jeremy Bentham, uma das vozes do utilitarismo foi Stuart Mill, para quem o princípio da utilidade ou da maior felicidade é, na verdade, a fundação da moral, de modo que o ato ou procedimento moralmente correto é aquele que produz a maior felicidade para os membros da sociedade. Cf. KYMLICKA, Will. *Contemporary Political Philosophy. An Introduction*, 2002. p. 11.

³⁸⁴ Cf. RECASÉNS SICHES, Luis. *Panorama del Pensamiento Jurídico en el Siglo XX*, 1963. p. 271. apud ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 31.

Nesse sentido, Philipp Heck, considerado o maior expoente dessa linha de pensamento, afirma que a interpretação deve remontar aos interesses que motivaram a elaboração da lei, figurando o legislador como mero transformador destes.³⁸⁵ Seguindo tal entendimento, para Heck, a interpretação jurídica deveria transcender o direito positivo, sendo integrada pela noção de interesse. Em suas palavras, *“toda decisão deve ser interpretada como uma delimitação de interesses contrapostos e como uma estimação desses interesses, conseguida mediante juízos e ideias de valor”*³⁸⁶.

Assim sendo, sob a ótica desta teoria, o juiz, na qualidade de intérprete da lei, deve ter por objetivo a avaliação dos conflitos de interesses à luz dos critérios axiológicos extraídos do ordenamento jurídico sem, contudo, se afastar do direito positivo. Verifica-se, portanto, que esta nova escola representa uma guinada no papel do intérprete, que passa a ter nos interesses outros horizontes além da letra da lei.

Em suma, interpretação fundada na jurisprudência dos interesses, em contrariedade à jurisprudência dos conceitos, fundamentou-se na consideração econômica do fato gerador. Tal teoria atribuía maior importância aos efeitos do ato praticado em relação à previsão legal do fato gerador, admitindo, assim, a tributação por analogia. Além disso, com a primazia do ideal de justiça sobre a segurança jurídica, prevaleceu o princípio da capacidade contributiva sobre o princípio da legalidade e, especialmente no campo da hermenêutica, o método teleológico³⁸⁷ passou a triunfar sobre os demais, haja vista a finalidade da tutela de interesses.

3.1.3 O realismo jurídico

Trata-se de uma corrente jurídica sociológica que se distingue tanto do formalismo jurídico como das correntes jusnaturalista e axiológica. Tal teoria se desenvolveu tanto nos Estados Unidos como nos países escandinavos e, assim como o positivismo jurídico, possui várias vertentes, que têm em comum a ideia de busca pelo direito nas decisões das cortes e não nas normas jurídicas propriamente ditas.³⁸⁸

³⁸⁵ LARENZ, Karl op. cit. apud RIBEIRO, Ricardo Lodi. op. cit., p. 12.

³⁸⁶ HECK, Philipp. *El Problema de la Creación del Derecho*, 1999. p. 65. apud ROCHA, Sergio André. op. cit. p. 32.

³⁸⁷ O método teleológico de interpretação busca os fins e objetivos da norma, isto é, pesquisa o elemento finalístico a ser atingido.

³⁸⁸ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 34.

Alf Ross foi uma das principais vozes do realismo escandinavo e opositor ferrenho ao jusnaturalismo³⁸⁹ e a qualquer ideia metafísica do direito. A partir da separação entre Direito e moral e do abandono da ideia do Direito como algo metafísico, Ross defende qualquer ordem jurídica coativa como direito.³⁹⁰ Ele entende que o Direito é um fato e não um valor, e aos fatos não se deve obediência, assim, as normas exigem obediência somente se forem aceitas. E uma norma vigente nada mais é do que um conjunto de fatos sociais.

Para Ross, o direito só pode derivar da vontade, não há direito nas coisas, de modo que uma norma jurídica só pode ser criada por um ato normativo humano, sendo as normas dependentes da linguagem (*language-dependent*). Afirmar a existência da norma quer dizer que um determinado enunciado da linguagem prescritiva foi proferido por alguém, sendo que a pretensa força vinculante das normas jurídicas é o mero resultado de um comportamento emotivo, de uma experiência interior e subjetiva.³⁹¹

Em que pese Ross tenha considerado a doutrina kelseniana como um “falso positivismo” e “jusnaturalismo mascarado”³⁹², a teoria da ciência jurídica por ele desenvolvida sofreu fortes influências kelsenianas. Para Ross, o sistema jurídico é composto somente por dois tipos de normas: as normas de conduta e as normas de competência. As primeiras têm o condão de ordenar ações ou omissões aos indivíduos e são endereçadas aos tribunais ao estipular a aplicação de sanção pelos tribunais diante de determinadas situações. Verifica-se aqui a influência de Kelsen, para quem o direito não é outra coisa senão um sistema de normas que disciplinam o uso da força, como será visto adiante.³⁹³

Já as normas de competências, estas determinam quais são as autoridades de fato competentes para criar normas de conduta. Assim, tanto Ross como Kelsen entendem que, em última análise, as normas de competência não passam de formulação indireta das normas de conduta.³⁹⁴

Percebe-se, pois, que a noção de direito vigente adotada por Ross resume-se no conjunto de normas empregadas pelos tribunais em suas decisões, e as decisões dos tribunais não são entidades do “dever ser”, mas simples fatos sociais. Partindo dessa premissa, a fonte

³⁸⁹ Para o jusnaturalismo, as normas jurídicas não são simples fatos mas valores, as quais já estão dadas pela natureza e às quais deve-se obediência. GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini – Apresentação: Helene Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 350.

³⁹⁰ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 38.

³⁹¹ GUASTINI, Riccardo. p. 117-121 e 351-352.

³⁹² ROSS, Alf. Il concetto di validità e Il conflitto tra positivismo giuridico e giusnaturalismo. (1962). p. 153 e segs. In: ROSS, *Critica del diritto e analisi del linguaggio*, a cura di A. Febbrajo e R. Guastini, Il Mulini, Bologna, 1982 apud GUASTINI, Riccardo. op cit., p. 119.

³⁹³ GUASTINI, Riccardo. op cit., p. 122-123.

³⁹⁴ Ibid.,p. 122-123

de direito para Ross é tudo o que exerce influência determinante nas decisões jurisdicionais, logo, além das fontes oficiais – leis, costumes e precedentes jurisdicionais – também são fontes do direito os princípios de justiça aceitos pelos juízes como vinculantes.³⁹⁵

3.1.4. O retorno do formalismo no século XX e o positivismo jurídico

Em reação à influência de outras ciências (como Sociologia, Política e Psicologia) sobre o Direito é que surgiu o positivismo jurídico de Hans Kelsen, marcado pelo formalismo exacerbado e corte entre o Direito e a moral, priorizando o procedimento de criação das normas em detrimento de seu conteúdo.³⁹⁶

Neste contexto, face à necessidade de proteção da liberdade do indivíduo contra o Estado, o princípio basilar do ordenamento jurídico era o princípio da legalidade em prol da segurança jurídica.

O positivismo jurídico de Hans Kelsen ficou conhecido como normativismo, e traz a suposição de que o direito é produto da legislação enquanto conjunto de normas já feitas e acabadas, suscetíveis de conhecimento através da interpretação.³⁹⁷

Em seu livro *Teoria Pura do Direito*, resta claro que a intenção de Kelsen era estabelecer uma teoria baseada exclusivamente nas normas jurídicas, da qual deveriam ser excluídos todos os elementos que lhe são estranhos. Daí falar-se em teoria pura, a qual, conseqüentemente, tem o condão de fornecer uma teoria da interpretação.³⁹⁸

Segundo Hans Kelsen, o direito positivo é um conjunto de normas e estas não são fatos empíricos, mas entidades do mundo do “dever-ser”, dotadas de uma existência independente. Para Kelsen, o direito não é um fato, logo, afirmar a existência de uma norma significa que um determinado comportamento é obrigatório. As normas são entidades peculiares do “dever-ser” e, portanto, as normas não são objetos naturais ou sociais

³⁹⁵ Ibid., p. 125-127

³⁹⁶ BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 322.

³⁹⁷ GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 354-355.

³⁹⁸ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Por que ler Kelsen, hoje*. In: COELHO, Fábio Ulhoa. *Para Entender Kelsen*. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. XIII; KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Armenio Amado, 1984. p. 17.

³⁹⁸ GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 120-121.

suscetíveis de conhecimento empírico, elas são conhecíveis através de um conhecimento normativo.³⁹⁹

Kelsen não nega a importância dos valores, da ética, da moral e da justiça para ao Direito, apenas nega a existência de uma moral absoluta que deva ser satisfeita pela ordem jurídica, pois o que existe são valores morais relativos. Verifica-se uma nítida separação entre ciência jurídica e filosofia jurídica, sendo a primeira voltada para as normas positivadas e a segunda relativa à análise dos fins que devem ser perseguidos pelo ordenamento, pelo que a teoria da interpretação jurídica de Kelsen caracteriza-se por ser avaliativa.⁴⁰⁰

Importante traço da teoria hermenêutica de Kelsen reside na indeterminação dos textos normativos e a ideia de que as normas são, na verdade, molduras, dentro das quais podem ser identificadas mais de uma norma jurídica. Nas palavras de Kelsen:

A interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do Tribunal, especialmente.

(...)

A questão de saber qual é, dentre as possibilidades que se apresentam nos quadros do Direito a aplicar, a ‘correta’, não é sequer – segundo o próprio pressuposto de que se parte – uma questão de conhecimento dirigido ao Direito positivo, não é um problema de teoria do Direito, mas um problema de política do Direito.⁴⁰¹

Nesta toada, na medida em que se trata de uma atividade política de Direito, a escolha de uma das normas jurídicas disponíveis no ordenamento pode ser feita a partir de critérios metajurídicos, como, por exemplo, a moral e a justiça.

Todavia, tal como o realismo, o positivismo jurídico não é uma doutrina unitária, tendo sido dividido em algumas vertentes⁴⁰², pelo que Kelsen não foi o único grande nome do positivismo jurídico no século XX. Herbert L. A. Hart também reconheceu a indeterminação dos textos legais e desenvolveu a teoria da textura aberta da linguagem, em reação ao formalismo conceitualista.

De acordo com a teoria de Hart, a textura aberta da linguagem utilizada pelas normas jurídicas deixaria ao juiz uma margem de criatividade, a ser utilizada mediante a interpretação e a aplicação de precedentes ou estatutos aos casos concretos, sempre cabendo às cortes dar a última palavra sobre o que é direito, no exercício de sua discricionariedade. Contudo, Hart defende que essa discricionariedade está limitada pelo próprio ordenamento jurídico, sendo

³⁹⁹ GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 120-121.

⁴⁰⁰ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 38-39.

⁴⁰¹ KELSEN, Hans. op. cit., p. 467, 469.

⁴⁰² GUASTINI, Riccardo. op. cit., p. 351-352.

este o verdadeiro orientador do juiz na apreciação dos casos concretos, pelo que a decisão jurídica racional não depende da utilização de critérios morais.⁴⁰³

No pós-escrito de sua obra *O conceito de direito*, Hart defende que, apesar de haver a aproximação entre Direito e moral, as regras e os princípios jurídicos são válidos ainda que contrários à moral e à equidade. Para Hart, a existência e o conteúdo do Direito podem ser identificados por referência às fontes sociais do Direito, sem que haja referência à moral, exceto quando o Direito tenha incorporado critérios morais para sua identificação.⁴⁰⁴

Diante do exposto até aqui, verifica-se que a principal diferença entre a teoria positivista kelseniana e a teoria da textura aberta de Hart reside no fato de que para Hart a abertura das normas pode levar a uma situação de ausência de qualquer norma jurídica, absoluta lacuna a ser superada pela discricionariedade do juiz, enquanto, para Kelsen, a indeterminação dos textos normativos significa que várias normas podem ser extraídas de um mesmo texto legal, negando, pois, a existência de lacuna, ao contrário de Hart.⁴⁰⁵

3.1.5. A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo

O positivismo jurídico restou superado após a Segunda Guerra Mundial, dando lugar para escolas jurídicas preocupadas com a busca de justificação da validade das normas em valores superiores ao direito positivo.

A partir daí, desenvolveu-se uma teoria jurídica voltada à realização de valores, urgindo por uma maior abertura dos textos legais e maior discricionariedade a ser conferida ao juiz para ponderar os valores em conflito em cada caso concreto. Os textos legais passam, então, a conter conceitos indeterminados e tipos, e, por conseguinte, a interpretação jurídica deixa de recair tão somente sobre o direito positivo, havendo, pois, a necessidade de ponderação de valores extralegais.⁴⁰⁶

Diferentemente das correntes anteriores, em que se defendia a existência de situações não previstas pelo texto normativo, sendo necessário o suprimento de tais lacunas pelo juiz, o entendimento adotado na jurisprudência dos valores é de que as lacunas são axiológicas, isto é, existem de acordo com a valoração dada à norma jurídica.

⁴⁰³ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 41-42.

⁴⁰⁴ HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 331-335.

⁴⁰⁵ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 41- 42.

⁴⁰⁶ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 57.

A evolução da jurisprudência dos valores culmina no surgimento do pós-positivismo jurídico⁴⁰⁷, caracterizado pela reaproximação entre o Direito e a ética e o resgate dos valores. A releitura da moral tão defendida por Kant teve inúmeras consequências para o Direito como a inclusão da regra da justiça ao lado da liberdade no imperativo categórico, positividade jurídica da norma ética abstrata, equilíbrio entre justiça e direitos humanos, projeção da ética tributária em âmbitos local, nacional e internacional, dentre outros.⁴⁰⁸

Quanto à positividade jurídica da norma ética abstrata, Gustav Radbruch defende que há um mínimo ético que atua efetivamente sobre a ordem jurídica positiva restringindo a validade e a eficácia das normas que com ela contrastem.⁴⁰⁹ Em complementação, Ricardo Lobo Torres leciona que:

(...) a reaproximação entre ética e direito na dimensão normativa conduz a que os valores morais e o próprio direito natural se positivem sob a forma de princípios constitucionais e regras legais e jurisprudenciais, com a intermediação dos princípios de legitimação (ponderação, razoabilidade, igualdade, transparência etc.).⁴¹⁰

A partir de Kant, toda a problemática da razão ética fundamental passou a girar em torno dos valores, já que o próprio “dever ser” passou a se expressar naquilo que em si mesmo tem um valor.⁴¹¹ Assim, com a virada kantiana, verificou-se a retomada dos valores, o que ficou ainda mais em evidência após a publicação da obra *A Teoria da Justiça* de John Rawls.

Nesta obra, Rawls defendeu a ideia de justiça procedimental com base no contrato social. Para ele, os homens, em seu estado de natureza originário, estavam envolvidos por um véu de ignorância que não lhes permitia visualizar a situação em que ficariam na sociedade futura, após o contrato social. O referido contrato social se trata de um pacto puramente hipotético, que se apoia na concepção de justiça chamada por Rawls de “*justice as fairness*”, que consiste na escolha dos princípios de justiça que devem vigorar na sociedade.⁴¹²

⁴⁰⁷ Nas palavras de Luís Roberto Barroso, “o pós-positivismo é a designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica constitucional, e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade da pessoa humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e ética”. Cf. BARROSO, Luís Roberto. *O começo da história. A Nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. In: _____. *Temas de direito constitucional* – tomo III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 12-13.

⁴⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 5.

⁴⁰⁹ Ibid., p. 8.

⁴¹⁰ Ibid., p. 10.

⁴¹¹ Ibid., p. 39.

⁴¹² Ibid., p. 134.

Para Rawls⁴¹³ existiriam dois princípios de justiça. O primeiro deles estabelece que as liberdades básicas devem ser distribuídas igualmente para todas as pessoas da sociedade, uma vez que a ignorância, a pobreza e a carência de meios materiais impactam direta e negativamente no proveito que as pessoas tiram de suas liberdades. A seu turno, o segundo princípio de justiça, também conhecido por princípio da diferença, estabelece que a desigualdade de distribuição de bens e renda somente será justa se trazer o maior benefício possível para os menos favorecidos e estiver vinculada a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.

Verifica-se, pois, que os dois princípios derivam de uma concepção mais ampla de justiça expressa da seguinte forma:

Todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda, bens e as bases do respeito próprio – devem ser distribuídos igualmente, a não ser que a distribuição desigual de um desses valores, ou de todos, venha a trazer vantagens para cada um. Injustiça, então, é apenas a desigualdade que não traz benefícios para todos.⁴¹⁴

Além de Rawls, Karl Larenz, com sua obra *Metodologia da Ciência do Direito*, foi um dos responsáveis pelo rompimento com o positivismo e a reaproximação entre o Direito e a moral através do resgate do valor de justiça, e, a partir daí, restou alterado o paradigma da filosofia e da metodologia da ciência do Direito, reformulando, pois, as posições básicas da interpretação do Direito Tributário.⁴¹⁵

Para Larenz, “‘compreender’ uma norma jurídica requer o desvendar da valoração nela imposta e o seu alcance. A sua aplicação requer o valorar do caso a julgar em conformidade a ela, ou dito de outro modo, acolher de modo adequado a valoração contida na norma ao julgar o ‘caso’”.⁴¹⁶

Surge então o pós-positivismo, marcado pela valorização dos princípios jurídicos e a sua carga axiológica, principalmente a partir das ideias de Ronald Dworkin e Robert Alexy, que apresentam uma distinção entre os princípios e regras com base na estrutura e nos modos final de aplicação e de colisão dessas espécies normativas.

⁴¹³ RAWLS, John. *Distributive Justice: some agenda*. Natural Law Forum, 1968. p. 51-71. KYMLICKA, Will. *Contemporary Political Philosophy. An Introduction*, 2002. v. 13.p. 53-101.

⁴¹⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1977. p. 66. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves.

⁴¹⁵ Nos dias atuais, cumpre destacar as lições de Miguel Reale, no sentido de que a noção de Direito deve ser encarada sob as perspectivas do fato, da norma ou do valor. Neste último caso, ao realçar a ideia de justiça, o doutrinador traz a noção de Direito como “a concretização da ideia de justiça na pluridiversidade de seu dever ser histórico, tendo a pessoa como fonte de todos os valores.”. REALE, Miguel. *Lições Preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 2002. 27 ed. p. 67.

⁴¹⁶ LARENZ, Karl. op. cit., p. 297.

Dworkin ficou conhecido por suas críticas ao defendido inicialmente por Hart em seu livro *O conceito de direito*, devido ao fato de que Hart apresenta o Direito apenas como regras de “tudo ou nada”, ignorando os princípios jurídicos que desempenham papel importante e distintivo no raciocínio jurídico e no julgamento.

Em oposição ao defendido por Hart, Dworkin defende, em sua obra *Levando os direitos a sério*, que os princípios não têm a pretensão de estabelecer condições que tornem a sua aplicação necessária, pelo contrário, eles enunciam uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, o que requer, ainda assim uma decisão a ser tomada. Diz-se, portanto, que a aplicação de um princípio envolve um elevado grau de discricionariedade.

Para Dworkin, os princípios contêm fundamentos que devem ser conjugados com fundamentos oriundos de outros princípios, bem como possuem uma dimensão de peso, de modo que, em caso de colisão entre os princípios, o princípio com peso maior se sobrepõe ao outro sem que este perca sua validade⁴¹⁷ Verifica-se, pois, que os princípios possuem uma dimensão de peso ou importância que as regras não têm, mas Dworkin não nega que possam existir conflitos de regras, só não é possível o sopesamento de regras como ocorre com os princípios. Há, portanto, uma dimensão diferente entre princípios e regras.⁴¹⁸

Por sua vez, Alexy definiu os princípios como espécies de normas jurídicas que estabelecem deveres de otimização. E, na hipótese de colisão entre princípios, a solução se dará através da ponderação entre os princípios colidentes e a prevalência de um deles a depender do caso concreto.⁴¹⁹

Partindo dessa premissa, Alexy conceituou os princípios como deveres de otimização (ou obrigações *prima facie*) que podem ser cumpridos em vários graus segundo as possibilidades normativas – vez que a aplicação de princípios depende dos princípios e regras que a ele se contrapõem – e fáticas – visto que o conteúdo dos princípios como normas de conduta só pode ser determinado quando diante dos fatos. Por outro lado, as regras são normas cujas premissas são ou não diretamente preenchidas e, em caso de colisão, a solução se dará pela introdução de uma cláusula de exceção a uma das duas regras envolvidas ou pela

⁴¹⁷ Neste sentido, ver DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 35-46. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 56-57.

⁴¹⁸ DWORKIN, Ronald. op. cit. p. 35-46.

⁴¹⁹ ALEXY, Robert. *Rechtsregeln und Rechtsprinzipien*, *Archives Rechts und Sozialphilosophie*, Separata p. 18. *apud* ÁVILA, Humberto. op. cit., p. 57

decretação de invalidade de uma delas, uma vez que as regras não podem nem devem ser ponderadas.⁴²⁰

Ao criticar aos critérios de distinção adotados pela doutrina tradicional⁴²¹, Humberto Ávila defende que os princípios não apenas explicitam valores, mas, indiretamente, estabelecem espécies precisas de comportamentos e “*que a instituição de condutas pelas regras também pode ser objeto de ponderação, embora o comportamento preliminarmente previsto dependa do preenchimento de algumas condições para ser superado*”.⁴²²

Ávila também questiona a definição de Alexy de que os princípios seriam deveres de otimização, cujo conteúdo deve ser aplicado na máxima medida. Na visão do professor gaúcho, os princípios não determinam diretamente a conduta a ser seguida, mas apenas indicam os fins a serem perseguidos. Não se pode afirmar que as regras devem ser aplicadas no todo e os princípios só na medida máxima, visto que ambas as espécies normativas devem ser aplicadas de modo que seu conteúdo de dever-ser seja realizado totalmente.⁴²³

Em face do narrado até aqui, verifica-se que a superação do positivismo e a reaproximação da ética e do Direito culminaram no pós-positivismo e na formação do Estado Democrático do Direito, cujas principais características são a normatividade dos princípios, a centralidade dos direitos fundamentais e a reabilitação da argumentação jurídica.⁴²⁴

E, a partir desses pensamentos, o valor da justiça foi resgatado para o Direito e transportado, em particular, para o Direito Tributário, objeto do presente estudo. Verifica-se a

⁴²⁰ Cf. ALEXY, Robert. Sobre la estructura de los principios jurídicos. In: *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003. p. 95-96.

⁴²¹ Humberto Ávila critica distinção entre princípios e regras com base no critério do modo final de aplicação por conta da atividade de interpretação, pois a aplicação das regras também depende da conjunta interpretação dos princípios que a elas dizem respeito, ao passo que os princípios normalmente requerem a complementação de regras para serem aplicados.

Além disso, Humberto Ávila destaca que, ao contrário do afirmado por Dworkin e Alexy, há casos em que as regras podem ser aplicadas sem que suas condições sejam satisfeitas – como, por exemplo, a aplicação analógica – e casos em que as regras não são aplicadas apesar de suas condições terem sido satisfeitas – como, por exemplo, cancelamento da razão justificadora da regra por razões consideradas superiores pelo aplicador diante do caso concreto.

Outra crítica pertinente é quanto à desconstrução da ideia de que a ponderação seria o método de aplicação atinente apenas aos princípios e que os princípios possuem uma dimensão de peso, como fazem alguns autores. Isto porque as regras também podem ter seu conteúdo preliminarmente definido pelo legislador superado por razões contrárias mediante um processo de ponderação de razões, até porque as regras também possuem hipóteses normativas semanticamente abertas que podem ser objeto de ponderação pelo intérprete.

Quanto à dimensão de peso, para Ávila, esta não recai apenas sobre os princípios, uma vez que essa dimensão de peso ou importância diz respeito, na verdade, às razões e aos fins aos quais os princípios fazem referência. Na medida em que é o resultado do juízo valorativo do aplicador, a dimensão axiológica é elemento integrante de qualquer norma jurídica, não sendo privativa dos princípios, e as interpretações extensiva e restritiva são exemplos disso. Cf. ÁVILA, Humberto. op. cit. p. 57, 71, 79-82.

⁴²² ÁVILA, Humberto. op. cit. p. 45.

⁴²³ Ibid., p. 85-86.

⁴²⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 529.

ênfase à justiça tributária baseada em valores e princípios, em oposição à visão arrecadatória que fundamentava a interpretação econômica do fato gerador, bem como a exigência de um mínimo ético que deve pautar a conduta dos contribuintes e do Estado. A tributação passou a ser encarada como instrumento de realização de uma justiça distributiva, fundamentada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, a partir de uma solidariedade que permeia as relações sociais.

Com o triunfo do pós-positivismo, embalado pelas ideias da jurisprudência dos valores e pela virada kantiana, adota-se o pluralismo metodológico, afastando-se a aplicação apriorística de qualquer dos métodos de interpretação, com a utilização de todos eles, de acordo com os valores envolvidos no caso concreto e imanentes à norma, como observa Ricardo Lodi Ribeiro.⁴²⁵

A partir desta análise da evolução histórica das teorias de interpretação, percebe-se que a hermenêutica também sofreu grandes transformações ao longo dos séculos. Enquanto na jurisprudência dos conceitos o legislador era o único intérprete, na jurisprudência dos interesses esta posição passou a ser ocupada pelo juiz. Posteriormente, na jurisprudência dos valores adota-se a pluralidade de intérpretes. E, com o pós-positivismo, a relevância conferida aos princípios, aos valores, aos direitos fundamentais e à ética passa a ter repercussão sobre a dogmática jurídica, a interpretação e a prática jurisprudencial.

3.2 O estágio atual da teoria da interpretação do texto normativo tributário

Após a análise das bases hermenêuticas do presente trabalho, tem-se que o estágio atual da teoria da interpretação é marcado pela superação dos formalismos jurídicos e a influência dos valores sobre o Direito, acarretando o reconhecimento do caráter axiológico dos processos de criação e interpretação da legislação.

Tendo em vista que a produção de normas jurídicas se trata de uma construção do intérprete, a partir do texto interpretado, levando em consideração o campo normatizado e seus elementos constitutivos, a conclusão a que se chega é que, tanto sob a ótica estrutural

⁴²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. op. cit., p. 17.

como sob as óticas axiológicas e empíricas e ante a complexidade dos casos e dos textos normativos, a interpretação não pode se resumir a meros processos de subsunção.⁴²⁶

No estágio atual da hermenêutica, reconhece-se ainda a impossibilidade de qualquer dos elementos tradicionais de interpretação (literal ou gramatical, sistemático, histórico e teleológico) governar sozinho o processo de aplicação do Direito. Daí o prevalectimento da noção de pluralismo metodológico, isto é, a relação existente entre os referidos elementos, cabendo pesos distintos a cada um deles a depender do caso concreto, permitindo o emprego plural, ordenado e reciprocamente apoiado desses elementos.⁴²⁷

Além da prevalência do pluralismo metodológico, mediante a conjugação dos métodos de interpretação, verifica-se a superação da ideia de que o intérprete deve encontrar no texto legal uma única norma verdadeira a ser alcançada pela aplicação dos elementos interpretativos. Sergio André destaca que tal objetivismo metodológico anteriormente pretendido cai por terra mediante a abertura da linguagem, a transferência do problema hermenêutico para o intérprete e a prevalência dos valores. A conjugação de tais fatores possibilita que de um mesmo texto legal sejam extraídas normas jurídicas válidas, ainda que com distintos conteúdos.⁴²⁸

Diante de tal possibilidade, tem-se que o intérprete exerce uma função criativa visando à apreensão dos sentidos possíveis extraídos dos limites do próprio texto legal interpretado. E o resultado do processo de interpretação deve ser sempre uma norma que tenha validade perante os princípios constitucionais, sob pena de declaração de ausência de validade do enunciado. Tal noção se fortalece ainda mais no estágio atual da hermenêutica brasileira, vez que, desde o novo marco constitucional, as normas constitucionais ganharam imperatividade e passaram a servir de fonte de interpretação de todas as normas infraconstitucionais. Assim, tanto o texto constitucional como seus princípios deram novo sentido e alcance aos ramos do Direito.⁴²⁹

Isto também se verifica no Direito Tributário, que é objeto do presente estudo, haja vista o vasto tratamento da matéria tributária na CFRB/1988⁴³⁰, de modo que urge reconhecer a importância diferenciada da interpretação constitucional para o Direito Tributário brasileiro.

⁴²⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. op. cit., p. 238.

⁴²⁷ Neste sentido, CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Op. cit., p. 247-251. LARENZ, Karl. op. cit., p. 484-488.

⁴²⁸ ROCHA, Sergio André. op. cit., p. 124-125.

⁴²⁹ BARROSO, Luís Roberto. A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas. In: _____. *Temas de direito constitucional* – tomo III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 5-6.

⁴³⁰ Sobre distribuição de competências tributárias: artigos 144, 147, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 195, 239 e 240; sobre princípios constitucionais tributários: artigos 145, §1º, 150, incisos I a V, 151, 152, 153, §2º, inciso I,

Ademais, cumpre destacar que atualmente prevalece a ideia oriunda da obra de Ezio Vanoni, de que não existem critérios apriorísticos para a interpretação das normas tributárias⁴³¹. Seguindo tal entendimento, Ricardo Lobo Torres afirma que “*a interpretação do Direito Tributário não apresenta especificidade que a afaste da interpretação de outros ramos do Direito*”⁴³². Assim sendo, a ênfase dada aos valores e princípios e o reconhecimento da relação existente entre Direito, ética e justiça também se verifica no Direito Tributário, havendo que se falar em substituição da noção de arrecadação pela necessidade de realização dos princípios da isonomia, dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva, que encerram valores como solidariedade e justiça distributiva.

Com o novo marco da interpretação constitucional, abriu-se espaço para a normatividade dos princípios, a ponderação dos valores e a teoria da argumentação. Enquanto os valores consubstanciam o conteúdo moral das normas jurídicas, e por essa via integram o processo de interpretação⁴³³, os princípios revelam normas que não são descritivas de condutas específicas, mas que consagram determinados valores ou apontam fins a serem perseguidos pelo Estado e pela sociedade, como dignidade da pessoa humana, justiça, solidariedade e eficiência, que irradiam por todo o sistema, interagem entre si e pautam a atuação dos órgãos públicos, inclusive a atuação do Poder Judiciário na determinação do sentido das normas, isto é, na atividade de interpretação.⁴³⁴ Já a teoria da argumentação se queda voltada para a demonstração de que a solução produzida pela decisão do intérprete foi a mais adequada do ponto de vista constitucional.

Todavia, esse novo estágio da teoria hermenêutica não importa em abandono do método interpretativo clássico de subsunção dos fatos à norma nem dos elementos hermenêuticos convencionais (literal ou gramatical, histórico, sistemático e teleológico), mas na racionalização de que eles nem sempre são suficientes para o alcance de todas as situações sobre as quais a norma incide.⁴³⁵

§3º, incisos I e II, §4º, inciso I, 155, §2º, inciso I, 156, §1º, inciso I; sobre imunidades tributárias: artigos 149, §2º, inciso I, 150, inciso IV, 153, §3º, inciso III, §4º, inciso II, 155, §2º, inciso X, 156, §2º, inciso I, 195, §7º.

⁴³¹ VANONI, Ezio. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova: CEDAM, 1932. p. 2.

⁴³² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 48.

⁴³³ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 501.

⁴³⁴ BARROSO, Luís Roberto. op. cit., p. 46. BARROSO, Luís Roberto. *Direitos fundamentais, colisão e ponderação de valores*. In: _____. *Temas de direito constitucional – tomo III*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 6-524.

⁴³⁵ BARROSO, Luís Roberto. *A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. In: _____. *Temas de direito constitucional – tomo III*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 6-8.

Quanto a esse tema, Jane Reis Gonçalves Pereira faz uma ressalva no sentido de que o fato de o texto legal representar um limite à interpretação judicial não impossibilita que, em certos casos difíceis⁴³⁶, se recorra a valores relevantes ao ordenamento jurídico, quiçá exclui a técnica da ponderação como mecanismo metodológico a ser utilizado na solução de tais casos.⁴³⁷

Isto porque, quando a subsunção e os métodos clássicos de interpretação se demonstram insuficientes para a resolução de casos difíceis, adota-se a técnica de decisão jurídica denominada ponderação⁴³⁸. A ponderação trata-se, pois, de procedimento hermenêutico complementar a ser utilizado quando verificada a possibilidade de aplicar normas de mesma hierarquia que apontam para diferentes soluções, e compõe a estrutura do princípio da proporcionalidade, uma das ferramentas decisórias inerente à concepção dos direitos fundamentais como princípios constitucionais.⁴³⁹

Nas palavras de Jane Reis Gonçalves Pereira, ponderação é:

A operação hermenêutica pela qual são contrabalançados bens ou interesses constitucionalmente protegidos que se apresentem em conflito em situações concretas, a fim de determinar, à luz das circunstâncias do caso, em que medida cada um deles deverá ceder ou, quando seja o caso, qual deverá prevalecer.⁴⁴⁰

Assim, desde que atue dentro dos limites da moldura legal, o intérprete pode escolher, de modo discricionário, uma das várias interpretações possíveis, o que leva à conclusão de que a ponderação envolve, de certa forma, avaliações subjetivas que podem variar a depender das circunstâncias pessoais do intérprete.⁴⁴¹⁴⁴² Todavia, tal margem atribuída à interpretação

⁴³⁶ Nas palavras de Luís Roberto Barroso, a expressão casos difíceis é a tradução do inglês *hard cases*, “*identifica situações para as quais não há uma formulação simples e objetiva a ser colhida no ordenamento, sendo necessária a atuação subjetiva do intérprete e a realização de escolhas, com eventual emprego de discricionariedade*”. Ibid., p. 22.

⁴³⁷ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. op. cit., p. 500.

⁴³⁸ A ponderação foi inicialmente desenvolvida pelo Tribunal Constitucional Alemão no caso *Lüth*. Tratou-se de litígio entre Eric Lüth, alemão e judeu, e Veit Harlan, cineasta alemão divulgador dos ideários nazistas e de mensagens de ódio aos judeus durante a Segunda Guerra Mundial. Nesta ocasião, o Tribunal Constitucional Alemão afirmou que “o sistema de direitos fundamentais da Lei Fundamental é “uma ordem objetiva de valores”, “centrada na dignidade da pessoa humana”, que requer prestações positivas do Estado para sua realização. Essa ordem de valores, para o Tribunal Constitucional, promove um efeito de irradiação dos direitos fundamentais sobre toda a ordem jurídica, importando no dever de se interpretar todos os ramos do Direito em conformidade com os princípios constitucionais que expressam esses direitos (constitucionalização do direito).” CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. op. cit., p. 254.

⁴³⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. op. cit., p. 255.

⁴⁴⁰ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. op. cit., p. 261

⁴⁴¹ BARROSO, Luís Roberto. op. cit., p. 22, 24.

⁴⁴² Neste sentido, Luis Prieto Sanchís: “*Nem os juízes – tampouco a sociedade – compartilham uma moral objetiva e conhecida, nem são coerentes em suas decisões, nem constroem um sistema consistente de Direito e moral para solucionar os casos, nem, enfim, argumentam sempre racionalmente; e isto talvez se agrave no caso da ponderação em que as “circunstâncias do caso” que hão de ser tomadas em consideração constituem uma variável de difícil determinação, e em que o estabelecimento de uma hierarquia móvel repousa irremediavelmente em um juízo de valor.*” SANCHÍS, Luis Prieto. *El juicio de ponderación. In Justicia*

judicial e a possibilidade de busca por uma solução jurídica além do texto legal e constitucional não é destituída de parâmetros racionais nem autoriza arbítrios ou subjetivismos por parte do Poder Judiciário.⁴⁴³

Conforme assevera Carlos Alexandre de Azevedo Campos, o estudo da ponderação e da proporcionalidade é de suma importância para o Direito brasileiro, e, em particular, para o Direito Tributário, uma vez que o STF faz uso dessas técnicas de interpretação, inclusive em questões que envolvam o sistema tributário nacional.⁴⁴⁴

Com o advento da CFRB/1988, além da força normativa do texto e dos princípios constitucionais, verifica-se uma crescente judicialização e o agigantamento do Poder Judiciário brasileiro, e, particularmente do STF, o que acarreta a necessidade de análise crítica acerca do relevante peso atribuído na atualidade à interpretação judicial, principalmente no que toca a questões tributárias.

Verifica-se a cada dia a participação mais ativa do Poder Judiciário no processo de produção e interpretação jurídica, de modo que o Direito tem se revelado como o resultado de um trabalho em conjunto entre constituinte, legislador ordinário e o juiz, cuja atuação reside na conciliação de normas jurídicas com a realidade.⁴⁴⁵

E isto se torna cada vez mais proeminente no Direito Tributário em especial, haja vista a existência de um grande número de regras e princípios constitucionais que regulam as relações entre os entes tributantes e os contribuintes, o que torna o sistema tributário nacional bastante rígido e com limites à competência do legislador infraconstitucional.⁴⁴⁶ Assim, no Direito Tributário, é escassa a atividade discricionária, pelo que o legislador infraconstitucional muitas vezes atua além dos limites impostos pela CFRB/1988, em evidente excesso de poder e de forma inconstitucional.

Logo, ao mesmo tempo em que é necessário evitar que o STF, ao exercer sua função de guardião da Constituição, extrapole a função do legislador no processo de produção jurídica ao tomar decisões motivadas por juízos de conveniência oportunidade, também é preciso ter cuidado para que a autocontenção judicial não seja acentuada demais, de modo a permitir a “inconstitucionalidade útil”⁴⁴⁷ como forma de agir do Poder Público.⁴⁴⁸ Nesta

constitucional y derechos fundamentales. Madrid: Trotta, 2003. p. 204. apud PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. op. cit., p. 272.

⁴⁴³ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. op. cit., p. 500.

⁴⁴⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. op. cit., p. 256.

⁴⁴⁵ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. op. cit., p. 499.

⁴⁴⁶ ROCHA, Sergio André. O protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?. *Estudos de Direito Tributário. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 256, 262.

⁴⁴⁷ Sobre inconstitucionalidade útil, Ricardo Lobo Torres leciona:

toada, Sergio André Rocha reconhece que, na maioria dos casos, mostra-se legítima e necessária a função do STF como órgão de aplicação da Constituição em última instância, protegendo os contribuintes contra cobranças de tributos incompatíveis com o texto constitucional.⁴⁴⁹

O controle judicial representa, pois, o fecho do sistema tributário nacional, vez que ao analisar criticamente a criação ou a unificação de critério e a interpretação da legislação tributária pela Administração, também reforça a interpretação valorativa e principalista da CFRB/1988. E, conforme narrado por Marcus Lívio Gomes, haja vista que o CTN e a legislação tributária não preveem casos expressamente definidos, o referido controle judicial das questões tributárias deve ser efetuado por meio dos valores e princípios do ordenamento jurídico.⁴⁵⁰

Em outras palavras, compete ao Poder Judiciário verificar se todos os instrumentos criados pela legislação tributária estão sendo utilizados e otimizados pela Administração, de modo que sua atuação tenha como substrato os valores e princípios constitucionais que servem de base ao ordenamento jurídico, os quais vinculam tanto a Administração Pública quanto o Poder Judiciário.⁴⁵¹

Diante disso, não é de surpreender que a atuação do STF em demandas tributárias tem se mostrado bastante expressiva nos últimos anos. Segundo estatísticas divulgadas pelo STF, em 2017, foram autuados 101.526 processos, dos quais 9.937 são relativos ao Direito Tributário, o que representa 9,79% do total dos novos processos que chegaram à Corte Superior. Em 2016 e 2015, o STF autuou, respectivamente, novos 8.996 e 9.077 processos

“Não raro a Administração adota conduta claramente inconstitucional na expectativa de que demore ou não sobrevenha o controle judicial da inconstitucionalidade, o que lhe permite aumentar a arrecadação. É a inconstitucionalidade útil, que fere frontalmente o princípio da moralidade.

O Min. Otávio Gallotti, por ocasião de sua posse na Presidência do Supremo Tribunal Federal, definiu a “inconstitucionalidade útil”: “são atos deliberadamente inconstitucionais, praticados com finalidades corporativas ou pelo desejo de governadores que querem consertar as finanças de seus Estados. Eles praticam esses atos torcendo pelos efeitos que eles produzem até serem corrigidos.

(...)

A questão da inconstitucionalidade útil é extremamente delicada, eis que pode fortalecer o argumento formalista da eficácia ex tunc da declaração de inconstitucionalidade, exacerbando-lhe os aspectos perversos, ou favorecer a síndrome da presunção de inconstitucionalidade da norma tributária que se tornou moda no Brasil nos últimos anos.” TORRES, Ricardo Lobo. op. cit. p. 23-24

⁴⁴⁸ ROCHA, Sergio André. *O protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária?* p. 262, 263

⁴⁴⁹ Ibid. p. 264

⁴⁵⁰ GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para unificação de critério administrativo em matéria tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 178.

⁴⁵¹ Ibid., p. 180.

tributários, e, em 2008 e 2007 os números foram ainda mais expressivos, totalizando, respectivamente, 15.377 e 18.521 de novas demandas tributárias direcionadas ao STF.⁴⁵²

Em face do exposto até aqui, considerando a ampla atuação do STF em demandas tributárias e o reconhecimento por parte da Corte Superior da força normativa dos princípios e a ponderação de valores bem como a importância de ambos na teoria da interpretação, a questão que o presente estudo busca compreender é *se e como* a solidariedade – seja ela entendida como valor ou princípio - é empregada como critério interpretativo na solução de questões tributárias levadas ao Poder Judiciário.

Não se pode negar a influência das ideias da jurisprudência dos valores e do pós-positivismo sobre a interpretação das leis tributárias ainda encontra-se em constante evolução. Isto porque, o intérprete deve buscar a tributação justa mediante a conciliação dos valores protegidos pelo ordenamento jurídico brasileiro e, especialmente, pelo sistema constitucional tributário, quais sejam: segurança, liberdade, justiça e solidariedade.

Nas palavras de Carlos Alexandre de Azevedo Campos:

A legalidade só pode ser legítima se observada a capacidade contributiva, devendo o equilíbrio entre esses princípios ser alcançado pelo procedimento de apoio recíproco entre todos os critérios de interpretação, auxiliado pelas técnicas da ponderação e da proporcionalidade. A consistência metodológica é exigência do pluralismo metodológico, e essa só se alcança se o intérprete se abster de dar preferência *a priori* a algum elemento da interpretação, como ocorria nas Eras dos Conceitos e dos Interesses.⁴⁵³

Ainda que existam críticas à interpretação moral da Constituição e da legislação tributária, não se pode negar que os sistemas jurídicos contemporâneos, inclusive o brasileiro, ostentam acentuada dimensão valorativa, de modo que o Direito não prescinde de interpretação moral.

Trazendo para os dias atuais a teoria valorativa que ganhou força com a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo, pode-se dizer que, na medida em que a arrecadação fiscal é encarada como instrumento hábil à distribuição de riquezas das camadas mais favorecidas da sociedade àquelas menos privilegiadas, os valores inseridos nas normas impositivas tributárias a serem alcançados por intermédio da interpretação são os valores da solidariedade

⁴⁵² De acordo com estatística do STF, em 2017, foram autuados 101.526 processos, dos quais 9.937 são relativos ao Direito Tributário, o que representa 9,79% do total. Em 2016, os processos tributários somaram 8.996; em 2015, 9.077; em 2014, 6.240; em 2013, 6.013; em 2012, 6.211; em 2011, 6.780; em 2010, 7.643; em 2009, 7.774; em 2008, 15.377; e, em 2007, 18.521. Informação disponível em <<http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=pesquisaRamoDireito>>. Acesso em: 15 dez. 2017.

⁴⁵³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. op. cit., p. 260.

e da isonomia através da realização do princípio da capacidade contributiva⁴⁵⁴, exigindo-se que cada um contribua para o custeio dos gastos públicos na medida de suas possibilidades, com o fito de se alcançar, em última instância, princípios caros ao Direito como a igualdade e a dignidade da pessoa humana.

Assim, como visto no início desse estudo, utilizando-se da premissa de que a solidariedade consubstancia o conteúdo moral da CFRB/1988 e que ela informa o sistema tributário nacional, sendo levada em consideração no desenho das espécies tributárias e na elaboração do Direito Tributário positivo, relevante analisar se a solidariedade – e, em caso positivo, como – atua como vetor interpretativo, isto é, se ela fornece elementos para interpretação das normas tributárias e limitação ao intérprete.

O presente estudo tem, portanto, como objetivo examinar a solidariedade como elemento informador e integrante do processo de interpretação jurídica, e, em particular, o seu papel no Direito Tributário brasileiro, e, por via de consequência, advertir quanto ao perigo de excessos no uso deste vetor interpretativo.

Considerando que a estrutura constitucional brasileira traz o dever de pagar impostos, desdobramento último do valor solidariedade, como um dever fundamental de todos os cidadãos que manifestem capacidade contributiva em prol do financiamento dos direitos fundamentais “prometidos” pela CFRB/1988, e que, ao mesmo tempo, obrigação tributária de pagar é encarada pela sociedade brasileira como invasão indevida ao patrimônio particular, sendo, pois, rejeitada por grande parte da sociedade, é preciso que o valor solidariedade seja efetivamente levado em consideração no desenho da legislação tributária e na ponderação de direitos.

Não se pode interpretar a legislação de modo que se entenda que o contribuinte tenha direito a não pagar tributo nem que seja absoluto o direito do contribuinte de se organizar para pagar o menor tributo possível, haja vista que o direito ao planejamento tributário lícito deve sempre ser ponderado com o dever de contribuir informado pelo valor solidariedade.

O valor solidariedade em comento atua na interpretação e na aplicação dos textos normativos, especialmente dos preceitos constitucionais que regem o sistema tributário e a legislação tributária infraconstitucional. Assim, na interpretação e busca pelos reais

⁴⁵⁴ Ver ROCHA, Sergio André. *Ética, moral e justiça tributária*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 51, ano 2011, julho-agosto de 2003. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. p. 117-119. Neste sentido, destaca-se ainda a lição de Ricardo Lobo Torres, para quem “a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência”. TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e justiça tributária*. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. SCHOUERI, Luís Eduardo. ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998. p. 186.

significados dos dispositivos legais, é preciso ter em mente que o valor solidariedade atua como limitação ao poder do legislador infraconstitucional de agir contra o objetivo constitucional fundamental de construir uma sociedade solidária.⁴⁵⁵

Seguindo o entendimento de Marciano de Seabra Godoi, em determinados tipos de legislação tributária, como o relativo à progressividade, aos mecanismos de prevenção e combate à sonegação fiscal e ao planejamento tributário abusivo, o caráter conflitivo da relação subjacente entre os próprios contribuintes e entre estes e o Poder Público aflora com intensidade, de modo que a solidariedade, em sua feição de vetor interpretativo, atua no sentido de dar maior liberdade ao legislador ordinário e ao intérprete do direito positivo.⁴⁵⁶

E, dada a sua importância no que tange à interpretação do texto constitucional, a solidariedade é invocada pelo STF com uma certa frequência, como será analisado no próximo capítulo.

Todavia, em muitas situações, tal vetor interpretativo é utilizado como instrumento de maximização da tributação, com vistas a ampliar a incidência fiscal pela via hermenêutica. Contudo, os julgadores não podem se valer do valor solidariedade como fundamento de decisão autônomo, nem mesmo de seus desdobramentos verificados no dever fundamental de pagar impostos e no princípio da capacidade contributiva, para, em última instância, decidir acerca da procedência ou não de um auto de infração. O fundamento para tal julgamento deve residir tão somente na interpretação da legislação do imposto em questão – que, frisa-se, no momento de sua elaboração já levou em consideração as variantes axiológicas informadoras do ordenamento –, tendo por base o pluralismo metodológico, e não no confronto entre a solidariedade social e as regras que definem a hipótese de incidência com o propósito de ampliar (ou até mesmo reduzir) a incidência tributária.⁴⁵⁷

Neste sentido, destaca-se o afirmado por Joacir Sevegnani quanto ao uso da solidariedade na seara tributária:

não pode ser utilizado para definir o campo de incidência dos tributos e os respectivos contribuintes, mas para orientar os legisladores no tocante ao quantum de tributação deve incidir e quem deve ser instado a contribuir, e aos aplicadores e

⁴⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. 2005, p. 176.

⁴⁵⁶ GODOI, Marciano Seabra. *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. (Coord.) Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 210.

⁴⁵⁷ Neste sentido, destaca-se ROCHA, Sergio André. *O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa*. In *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. (Coord.) Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 39-40.

juizadores das normas jurídicas, no momento de interpretar o sentido que lhes deve ser atribuídas.⁴⁵⁸

A solidariedade não pode ser utilizada no âmbito da argumentação jurídica e da tomada de decisões como um “super trunfo”, com o condão de ganhar qualquer tipo de debate e justificar decisões do Poder Judiciário que não guardem correção com a norma jurídico-tributária. Nas palavras de Carlos Alexandre:

Super trunfos não combinam com interpretação constitucional dotada de racionalidade, pluralismo metodológico e igualdade de chances. Tais excessos já foram cometidos no uso dos princípios da supremacia do interesse público, da razoabilidade, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade como princípio estrutural. É o primeiro passo para banalizar esses princípios.⁴⁵⁹

Feitos tais comentários, passar-se-á a examinar como o vetor interpretativo solidariedade é endereçado pela jurisprudência do STF no âmbito tributário.

⁴⁵⁸ SEVEGNANI, Joacir. op. cit.. p. 246.

⁴⁵⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição de 1988...* p. 166-167.

4 APLICAÇÃO DA SOLIDARIEDADE PELA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ultrapassada a análise da solidariedade como elemento hermenêutico e o seu papel no sistema tributário brasileiro, passar-se-á ao exame da aplicação da solidariedade pelo STF na solução de controvérsias tributárias. Para tanto, foram consideradas as decisões proferidas pelo plenário do STF em sede de recursos extraordinários e ações diretas de inconstitucionalidade nos últimos 15 anos, isto é, no período entre janeiro de 2002 a janeiro de 2017.

4.1 Ações diretas de inconstitucionalidade nº 3.128 e 3.105. Solidariedade e contribuição previdenciária sobre proventos de aposentadoria e pensões de servidor público

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 3.128 e 3.105 foram propostas pela Associação Nacional dos Procuradores da República (ANPR) e pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público (CONAMP), respectivamente, em face do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, segundo o qual incide contribuição previdenciária sobre os proventos e pensões dos servidores inativos e pensionistas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluídas as autarquias e fundações.

Sustentaram as Autoras que os servidores públicos que se aposentaram ou que preenchiam as exigências de aposentação antes da vigência da referida Emenda Constitucional estavam submetidos a regime previdenciário que não tinha caráter contributivo ou solidário – se antes da Emenda Constitucional nº 20/1998 – ou apenas tinha caráter contributivo – se após a Emenda Constitucional nº 20/1998 – , pelo que incorporaram ao seu patrimônio jurídico o direito de não mais pagar contribuição previdenciária, em compasso com o entendimento firmado pelo STF na Súmula 359.

Segundo as Autoras, o artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 representa violação ao artigo 5º, inciso XXXVI; ao artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV; ao princípio da isonomia previsto no artigo 150, inciso II; e ao princípio da irredutibilidade de vencimentos e proventos previsto no artigo 194, inciso IV, todos da CFRB/1988.

Em contrapartida, alegou a Advocacia-Geral da União (AGU) que não há que se falar em direito adquirido em não ser tributado, sob pena de instituição de imunidade tributária sem previsão constitucional. Acrescentou que a contribuição previdenciária está inserida num contexto de solidariedade por fazer parte do sistema da seguridade social, em que todos os participantes – ativos, inativos ou pensionistas – devem concorrer, inexistindo motivo para a exclusão de alguns em prejuízo dos demais.

Sustentou ainda a AGU que a garantia ao direito adquirido destina-se tão somente a atos normativos infraconstitucionais, não abarcando emendas constitucionais, as quais possuem eficácia imediata, incidindo sobre situações presentes e futuras, incluindo os efeitos futuros de situações consolidadas no passado, como o caso de inativos e pensionistas que adquiriram tal status em momento anterior.

Além disso, a AGU enfatizou que o sistema constitucional brasileiro é informado pelos princípios da solidariedade, da dignidade da pessoa humana e da isonomia, e que a instituição de contribuição previdenciária para inativos e pensionistas passou a conferir igual mesmo tratamento a indivíduos situados sob uma mesma conjuntura, vez que integram o mesmo sistema e não se diferenciam pelo fato de estarem aposentados, “*devendo todos, solidariamente, resguardar as gerações atuais e futuras de eventual estado de pobreza, como também da perda da dignidade*”⁴⁶⁰.

Em sua manifestação aos autos, o Ministério Público opinou de forma favorável à procedência do pedido, por entender que o dispositivo ora questionado (i) viola a garantia constitucional da inalterabilidade do ato jurídico perfeito e do direito adquirido; (ii) viola o previsto no artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da CFRB/1988; (iii) resulta na imposição de uma nova contribuição. O *Parquet* também sustentou que o valor da solidariedade “*não tem o condão de afastar os limites a serem respeitados pelo legislador no momento da imposição de um tributo, como o princípio da legalidade e o da isonomia, este último, segundo afirma, diretamente afrontado pelas diferenciações impostas pela Emenda em exame*”.⁴⁶¹

O voto da Ministra Relatora Ellen Gracie reconheceu a legitimidade das Autoras para a proposição de ADI e a pertinência temática, vez que ambas têm a finalidade de defender os interesses de seus associados ativos ou inativos e de seus pensionistas, bem como destacou que o STF e a doutrina admitem o cabimento do controle de constitucionalidade de emendas constitucionais.

⁴⁶⁰ Cf. fls. 8 do v. acórdão.

⁴⁶¹ Cf. fls. 10 do v. acórdão.

Quanto ao teor do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 e sua repercussão sobre direitos previdenciários adquiridos ou já exercidos, a Ministra Relatora não vislumbrou qualquer desrespeito do referido dispositivo relativamente a garantias previdenciárias, não havendo ofensa a direito adquirido ou a ato jurídico perfeito (artigo 5º, inciso XXXVI da CFRB/1988) nem ao princípio da irredutibilidade de proventos (artigo 194, inciso IV da CFRB/1988). A Ministra Relatora trouxe como exemplos o julgamento da ADI nº 1.441 em que o STF reconheceu que, assim como os vencimentos de servidores em atividade, os proventos percebidos pelos aposentados não estão imunes à incidência tributária, bem como o julgamento da ADI-MC nº 2.010, em que ficou demonstrado que a garantia constitucional da irredutibilidade não possui caráter absoluto e não pode ser oponível ao Poder Público com o objetivo de obstar o aumento de tributos.

Segundo o entendimento da Ministra Relatora, o artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 estendeu a contribuição previdenciária a um grupo de pessoas sobre o qual até então o referido imposto não incidia, com a finalidade de alcançar o saneamento das finanças da previdência social, a título de solidariedade, consoante exposição de motivos da proposta de emenda, surgindo, assim, uma “contribuição de solidariedade”, conforme parecer do Professor José Afonso da Silva acostado aos autos. Todavia, não se trata de causa real vinculada, como requer o instituto da contribuição previdenciária, mas simples pretexto para a ampliação da hipótese de incidência, ainda mais se levados em consideração os pensionistas que sequer participam do sistema. Nesse sentido, destaca-se abaixo trecho do voto da Ministra Relatora:

A emenda nº 41/03, em seu art. 4º, portanto, quebra o sinalagma da relação jurídica previdenciária, forçando aposentados e pensionistas a efetuarem verdadeira “doação” de parte de seus proventos em nome do princípio da solidariedade intergeracional que, embora respeitável, nem por isso faz tabula rasa de outros princípios de igual dignidade constitucional, como a garantia contra a bi-tributação (CF, art. 154, I) e o princípio do não-confisco (CF, art. 150, IV).⁴⁶²

Deste modo, concluiu a Ministra Relatora Ellen Gracie que a nova exação se acrescentaria ao IR que já incide sobre os proventos e pensões, tendo por fato gerador a própria percepção de proventos ou pensões, de forma que a norma contida no artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 é inconstitucional, sendo incompatível com os artigos 150, inciso II; 154, inciso I e artigo 195, parágrafo 5º, todos da CFRB/1988.

O voto do Ministro Joaquim Barbosa questionou a teoria das cláusulas pétreas na sociedade brasileira como uma construção intelectual conservadora, sem possibilidade de

⁴⁶² Cf. fls. 26 do acórdão.

limitação ou ponderação com outros valores igualmente importantes, assim como defendeu que o presente caso não pode ser defendido sob a tese de exacerbação de direito adquirido protegido por cláusulas pétreas:

Porque não faz sentido sustentar, em um estado de direito democrático e social, que alguém possa adquirir o direito de não pagar tributos (...) (nem) faz sentido querer isentar de contribuição previdenciária solidária os (sic) milhares de pessoas que se aproveitaram de um sistema iníquo de privilégios, de normas frouxas e excessivamente generosas que permitiram a jubilação precoce de pessoas no ápice da sua capacidade produtiva (...).⁴⁶³

O Ministro Joaquim Barbosa continuou seu voto destacando que a CFRB/1988 trouxe como um dos objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, como previsto nos incisos I e III do artigo 3º, o que demonstra que o constituinte optou por um Estado de Bem-Estar Social calcado no princípio da solidariedade, que também figura como elemento fundamental do sistema da seguridade social. E, ao ver do Ministro, o princípio da solidariedade deve prevalecer quando confrontado com o direito adquirido de não pagar contribuição previdenciária.

Assim sendo, concluiu o Ministro Joaquim Barbosa que as ADIs não merecem prosperar, uma vez que a contribuição previdenciária de caráter solidário não representa uma violação à CFRB/1988, na medida em que o artigo 5º, inciso XXXVI da CFRB/1988 protege os direitos adquiridos contra iniciativas do legislador infraconstitucional, e não do constituinte derivado, bem como a Emenda Constitucional nº 41/2003 não suprimiu direitos nem aboliu princípios, não tendo, portanto, violado o artigo 60, parágrafo 4º, inciso III da CFRB/1988.

Contudo, no decorrer do julgamento, o Ministro Joaquim Barbosa aderiu à conclusão do Ministro Cezar Peluso no que tange à inconstitucionalidade das expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do” contidas, respectivamente, nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, conforme será descrito a seguir.

O voto do Ministro Carlos Britto destacou logo no início que a Emenda Constitucional nº 41/2003 introduziu no sistema previdenciário público o caráter solidário. E a solidariedade é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previsto no inciso I do artigo 3º da CFRB/1988, sendo, pois, sinônimo de fraternidade, na medida em que estabelece a necessidade de evitar discriminações e promover políticas públicas afirmativas de integração civil e moral de segmentos historicamente discriminados. Deste modo, entendeu o Ministro Carlos Britto que a solidariedade decorrente da Emenda Constitucional nº 41/2003

⁴⁶³ Cf. fls. 45 do acórdão.

não se confunde com aquela prevista no artigo 3º, inciso I da CFRB/1988, até porque, em seu texto originário, a CFRB/1988 consagrou um regime previdenciário não contributivo para os servidores públicos federais a ser custeado tão somente pelo Tesouro Nacional, que posteriormente foi alterado pelas Emendas Constitucionais nº 03/1993 e 20/1998.

O Ministro Carlos Britto acrescentou que, haja vista que a finalidade do regime previdenciário público é conferir benefícios a cada um dos participantes, não é possível alegar que a contribuição previdenciária fere o princípio da irredutibilidade de vencimentos, uma vez que quem se beneficia do desconto financeiro é o próprio servidor-segurado. Nesta toada, o Ministro fez referência ao artigo 249 da CFRB/1988⁴⁶⁴ e defendeu que a solidariedade deve ser interpretada na forma deste dispositivo, isto é, a sociedade e o Estado devem atuar como parceiros no desenvolvimento de ações de seguridade social em benefício dos aposentados e pensionistas. Assim, estaria a solidariedade implícita neste dispositivo, tendo sido explicitada com a edição da Emenda Constitucional nº 41/2003.

Além disso, o entendimento do Ministro Carlos Britto foi no sentido de que emendas constitucionais não podem ofender direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada e, em contraposição ao defendido pelo Ministro Joaquim Barbosa, as cláusulas pétreas não seriam conservadoras, mas cumpririam o papel de impedir o retrocesso, garantindo o progresso obtido no momento da promulgação da Constituição, como, por exemplo, os objetivos da República previstos no artigo 3º. Deste modo, o Ministro Carlos Brito acompanhou o voto da Ministra Relatora Ellen Gracie quanto à procedência das ações.

O voto vista do Ministro Cezar Peluso tratou de afirmar a natureza jurídica da contribuição previdenciária como tributo sujeito a regime constitucional específico, com destinação das receitas a finalidades específicas impostas pelo artigo 149 da CFRB/1988. E, como tributo que é, não é possível opor à contribuição previdenciária a garantia constitucional outorgada ao direito adquirido para eximir o servidor inativo do pagamento devido por incidência da norma sobre fatos posteriores ao início de sua vigência, nem mesmo invocar o princípio da irredutibilidade do valor dos proventos por não se tratar de imunidade tributária.

O Ministro Cezar Peluso analisou o histórico da evolução do custeio do regime previdenciário, tendo verificado que o sistema previdenciário tinha cunho solidário e

⁴⁶⁴ Artigo 249 da Constituição Federal. BRASIL. *Constituição Federal da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 out. 2017:

“Art. 249. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento de proventos de aposentadoria e pensões concedidas aos respectivos servidores e seus dependentes, em adição aos recursos dos respectivos tesouros, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão constituir fundos integrados pelos recursos provenientes de contribuições e por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desses fundos”.

distributivo nos termos originais da CFRB/1988, sobretudo quanto ao fato de os trabalhadores ativos subsidiarem os benefícios dos inativos. A Emenda Constitucional nº 20/1998 introduziu o caráter contributivo, baseado no tempo de contribuição e não mais no tempo de serviço. A Emenda Constitucional nº 41/2003, por sua vez, instaurou o caráter nitidamente solidário e contributivo ao prever explicitamente a tributação dos inativos.

Após tais modificações, verifica-se que o *caput* do artigo 195 da CFRB/1988 preceitua que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, e o *caput* do artigo 40 da CFRB/1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 41/2003, assegura aos servidores públicos regime previdenciário de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas.

O voto vista do Ministro Cezar Peluso afastou a alegação de ofensa ao direito adquirido e ao princípio da irredutibilidade dos vencimento e de bitributação em relação ao imposto de renda valendo-se do argumento de que o sistema previdenciário não possui natureza jurídico-contratual assim como a contribuição previdenciária não se caracteriza como prestação sinalagmática. Nesta toada, ressaltou que:

O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice, e, conforme o art. 195 da Constituição da República, deve ser custeado por **toda a sociedade, de forma direta e indireta**, o que bem poderia chamar-se de *princípio estrutural da solidariedade*. (grifos do original)⁴⁶⁵

O eminente Ministro prosseguiu seu voto destacando que os incisos I e III do artigo 3º da CFRB/1988 estabelecem como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais. E a previdência social exerce papel relevante no cumprimento desses objetivos, na medida em que o artigo 195, *caput* da CFRB/1988 prevê que a previdência deve ser financiada por toda a sociedade de forma equitativa, de modo que, ao pagar a contribuição previdenciária, o contribuinte concorre para a alimentação de todo o sistema e não apenas subvenciona a sua própria aposentadoria.

O Ministro Cezar Peluso não vislumbrou ofensa ao princípio da isonomia na fixação de contribuição previdenciária sobre o provento de servidores públicos aposentados e pensionistas, todavia, entendeu haver tratamento discriminatório entre os servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios e os inativos da União, haja vista que o inciso I do

⁴⁶⁵ Cf. fls. 106 do acórdão.

parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 prevê que a contribuição incidirá para aqueles que cujos proventos superar 50% (cinquenta por cento) do limite máximo estabelecido no artigo 201, enquanto o inciso II do mesmo dispositivo prevê que a contribuição incidirá para os servidores federais inativos cujos proventos excederem 60% (sessenta por cento) deste limite.

Ademais, o artigo 195, inciso II da CFRB/1988 garante imunidade às aposentadorias e pensões e, em que pese o referido dispositivo fazer menção ao regime geral de previdência, a seguir o entendimento do STF aplicável às imunidades, tal dispositivo deve ser interpretado teleologicamente de modo a alcançar as aposentadorias e pensões concedidas pelo regime dos servidores públicos, em razão do princípio da isonomia. Assim, tanto as aposentadorias do regime geral da previdência quanto aquelas concedidas pelo regime especial público até o limite de R\$ 2.400,00 (dois mil e quatrocentos reais) estão abarcadas pela imunidade das contribuições previdenciárias, conforme previsto no artigo 5º da Emenda Constitucional nº 41/2003.

Diante disso, concluiu o Ministro Cezar Peluso que as exceções estipuladas no artigo 4º, parágrafo único, incisos I e II da Emenda Constitucional nº 41/2003 são flagrantemente inconstitucionais e ofendem os princípios constitucionais da igualdade e da isonomia tributária (artigos 5º, *caput* e parágrafo 1º e 150, inciso II, respectivamente, da CFRB/1988). Suprimidas as expressões “cinquenta por cento do” e “sessenta por cento do”, a contribuição previdenciária referida no artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 deve incidir sobre a parcela dos proventos e das pensões que excederem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

Quanto ao voto do Ministro Eros Grau que julgou improcedentes as ADIs, importa destacar a passagem em que afastou a imunidade dos inativos à incidência da contribuição previdenciária haja vista que *“esta encontra seu fundamento no princípio da solidariedade e unicamente a concepção do homem separado da comunidade (...) justificaria tal imunidade”*⁴⁶⁶.

O voto do Ministro Gilmar Mendes ressaltou que o STF já se manifestou acerca da legitimidade da cobrança de contribuição social dos inativos e pensionistas quando do julgamento da ADI nº 1.441/DF e da ADI nº 1.430 e asseverou não haver qualquer incoerência na inclusão dos inativos e pensionistas entre os contribuintes do sistema haja vista o caráter contributivo e solidário do sistema. Para tanto, destacou parecer do professor Luís

⁴⁶⁶ Cf. fls. 160 do acórdão.

Roberto Barroso – que, à época, ainda não fazia parte do STF – acostado aos autos, cujos trechos são transcritos abaixo:

Uma das principais características do direito constitucional contemporâneo é a ascensão normativa dos princípios, tanto como fundamento direto de direitos, como vetor de interpretação das regras do sistema. Dentre os princípios que vêm merecendo distinção na quadra mais recente está o princípio da solidariedade, cuja matriz constitucional se encontra no art. 3º, I. (...) A solidariedade ultrapassa a dimensão puramente ética da fraternidade, para tornar-se uma norma jurídica: o dever de ajudar o próximo. (...)

Pois bem: o sistema da previdência social é fundado, essencialmente, na ideia de solidariedade, especialmente quando se trata do regime próprio dos servidores públicos. (...) O modelo de repartição simples constitui um regime de financiamento solidário, no qual os servidores em atividade financiam os inativos e comungam da crença de que o mesmo será feito por eles em algum lugar do futuro, pela geração seguinte.

(...)

Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a Seguridade.⁴⁶⁷

Todavia, concluiu o Ministro Gilmar Mendes pela inconstitucionalidade do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 devido à ofensa ao princípio da igualdade, pelo que deve ser garantido aos servidores inativos e pensionistas o pagamento da contribuição previdenciária com observância ao limite previsto no artigo 40, parágrafo 18 da CFRB/1988, incluído pela referida Emenda Constitucional.

O voto do Ministro Marco Aurélio asseverou que a contribuição prevista na Emenda Constitucional nº 41/2003 se trata de verdadeiro imposto, sob a justificativa de custeio da própria previdência. Portanto, o Ministro Marco Aurélio acompanhou o voto da Ministra Relatora Ellen Gracie, declarando a inconstitucionalidade do artigo 4ª da referida emenda como um todo.

O voto do Ministro Carlos Velloso afirmou a natureza tributária das contribuições sociais e que o caráter solidário do financiamento da seguridade social, do qual toda a sociedade faz parte, de forma direta ou indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União Federal, Estados e Municípios, e das contribuições sociais, inclusive a dos trabalhadores e demais segurados. Desta feita, o Ministro sustentou que não há direito em não ser tributado pela contribuição para seguridade social, a menos que a pessoa esteja abrangida por imunidade tributária, o que não ocorre com servidores públicos ativos ou inativos, e, portanto, reconheceu a constitucionalidade do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003. Contudo, concordando com o voto do Ministro Cezar Peluso, o Ministro Carlos Velloso entendeu pela inconstitucionalidade das expressões “cinquenta por cento do” e

⁴⁶⁷ Cf. fls. 192-194 do acórdão.

“sessenta por cento do” contidas, respectivamente, nos incisos I e II do parágrafo único do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003.

O Ministro Celso de Mello iniciou seu voto fazendo menção ao princípio da solidariedade social, segundo o qual, impõe-se a todos o dever de buscar a superação dos obstáculos que impedem a construção de uma sociedade efetivamente justa e a realização desta tarefa deve respeitar os valores delineados e as limitações impostas pelo texto constitucional, como as cláusulas pétreas. Entendeu, pois, que o artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 vulnerou a intangibilidade do direito adquirido, transgredindo o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV da CFRB/1988.

Concordou com a Ministra Relatora quanto à ausência de causa legitimadora da cobrança da contribuição previdenciária no caso em comento, em violação ao princípio do equilíbrio atuarial. Alegou ainda que o voto da Ministra Relatora não se olvidou do princípio da solidariedade, pois este nada mais significa do que a explicitação de critério que já se encontrava imanente no sistema de seguridade social – antes do advento das Emendas Constitucionais nº 20/1998, 41/1998 e 42/1998 –, fundado na exigência de financiamento por toda a sociedade, mediante o pagamento das contribuições sociais.

O Ministro Celso de Mello sustentou a inconstitucionalidade do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003 também com base no caráter de fundamentalidade de que se revestem os direitos de natureza previdenciária e ao princípio da proibição do retrocesso. Assim, acompanhando a Ministra Relatora, votou pela procedência das ADIs.

O voto do Ministro Sepúlveda Pertence ressaltou o entendimento firmado anteriormente no julgamento da ADI nº 1.441, em que afirmou ser a contribuição social um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar a seguridade, sendo esta uma atividade estatal complexa e universal. Para o Ministro, o princípio basilar do regime previdenciário é o da solidariedade, conforme se verifica no artigo 195 da CFRB/1988 e explícito no artigo 40 da CFRB/1988 no que tange aos servidores públicos, após alteração introduzida pela Constitucional nº 41/2003, haja vista que os direitos sociais “custam dinheiro” e devem ser financiados por toda a sociedade.

O Ministro Sepúlveda Pertence confirmou não haver direito adquirido a uma hipótese de não incidência tributária, de modo que o fato de algum ato ou bem não ser tributado em determinado momento não estabelece um estatuto pessoal de intributabilidade, salvo em caso de imunidade. Todavia, entendeu haver no caso concreto ofensa ao princípio da isonomia. Desta forma, o Ministro Sepúlveda Pertence acompanhou o voto visto do Ministro Cezar Peluso, embora tenha reconhecido que a imposição da contribuição previdenciária dos

inativos representará impacto violento no orçamento dessas pessoas e que a nota de solidariedade social não tem sido capaz de pôr fim à inadimplência dos grandes devedores para com a previdência social.

O voto do Ministro Presidente Nelson Jobim ressaltou a necessidade de reconhecimento do custo dos direitos e o “*Estado nada mais é do que a sociedade, porque ele não cria fórmulas, ele arrecada da sociedade*”.⁴⁶⁸ Conforme assentado em seu voto, as contribuições previdenciárias se prestam para financiar o sistema e são trazidas no cálculo atuarial levando em consideração o passado, o presente e o futuro, surgindo daí a solidariedade decorrente da obrigação social de todos contribuírem. Assim, “*a solidariedade nada mais é do que a possibilidade daqueles que têm de ajudar os que não têm*”.⁴⁶⁹ Tendo por base tais argumentos, o Ministro Presidente Nelson Jobim acompanhou integralmente o voto do Ministro Cezar Peluso.

Diante do exposto, o STF, por maioria, julgou improcedentes as ADIs em relação ao *caput* do artigo 4^a da Emenda Constitucional nº 41/2003, vencidos a Ministra Relatora Ellen Gracie e os Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello; e, por unanimidade, o STF julgou inconstitucionais as expressões “cinquenta por cento de” e “sessenta por cento de” contidas nos incisos I e II, respectivamente, do parágrafo unido do artigo 4^a da Emenda Constitucional nº 41/2003, de modo que deve ser aplicado à hipótese do artigo 4^o da referida emenda o disposto no parágrafo 18 do artigo 40 da CFRB/1988 introduzido pela mesma emenda.

4.2 Recursos extraordinários nº. 636.941/RS e 474.132/SC. Solidariedade e imunidade tributária das contribuições sociais

Primeiramente, far-se-á a análise do entendimento firmado pelo Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 636.941/RS, em 13 de fevereiro de 2014, afetado ao procedimento da repercussão geral.

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela União Federal em face de acórdão firmado pelo Tribunal Regional Federal da 4^a Região (TRF4) em favor da Associação Pró-

⁴⁶⁸ Cf. fls. 319 do acórdão.

⁴⁶⁹ Cf. fls. 322 do acórdão.

Ensino em Santa Cruz do Sul (APESC)⁴⁷⁰, no qual restou assentada a imunidade de entidade filantrópica prevista no artigo 195, parágrafo 7º da CFRB/1988, relativamente à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), uma vez preenchidos os requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação original, não aplicando à entidade o disposto no artigo 13, inciso IV da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Em seu apelo, a União Federal apontou violação ao artigo 195, parágrafo 7º da CFRB/1988, afirmando a inexistência de lei que preveja os requisitos para a configuração de imunidade para as entidades beneficentes de assistência social, em relação à contribuição para o PIS, como exigido pelo referido dispositivo constitucional. Alegou ainda a União Federal que o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 não poderia ser invocado haja vista que seu âmbito de incidência não abrangeria a contribuição ao PIS.

Em seu voto, o Ministro Relator Luiz Fux cingiu o julgado em duas partes, uma relativa ao caso concreto e outra relativa à tese objetivada na repercussão geral, submetida ao Plenário Virtual para fixação da interpretação da Corte Suprema sobre o tema.

Seguindo entendimento já firmado pelo STF, entendeu o Ministro Relator que o PIS é espécie tributária singular contemplada no artigo 239 da CFRB/1988, pertencendo ao gênero das contribuições da seguridade social previsto no artigo 195, inciso I da CFRB/1988⁴⁷¹, e que o parágrafo 7º do artigo 195 da CFRB/1988 encerra verdadeira imunidade tributária, sendo expressão dos direitos fundamentais e possuindo teor de cláusula pétrea na mesma forma do artigo 150, inciso VI, alínea “c” da CFRB/1988 relativo aos impostos⁴⁷².

Nesta toada, sustentou o Ministro Relator Luiz Fux que as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos são criadas com o propósito de servir à coletividade nas áreas nas quais a autuação do Poder Público é deficiente, e, em contrapartida à colaboração que prestam ao Estado, a Constituição determina que elas sejam desoneradas de impostos e contribuições. Ao ver do Ministro Relator:

A ratio da supressão da competência tributária funda-se na ausência de capacidade contributiva ou na aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa. Vale dizer: a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado.⁴⁷³

⁴⁷⁰ Atuaram como *amicus curiae* a Confederação das Santas Casas de Misericórdia, Hospitais e Entidades Filantrópicas (CMB) e a Associação Beneficente Ouro Branco, do Hospital de Caridade de Crissiumal, da Sociedade Beneficente Hospital Candelária e da Associação Hospital de Caridade Nossa Senhora dos Navegantes.

⁴⁷¹ Neste sentido, AC nº 271-QO/PR, DJe 11/02/2005; RE nº 138.284/CE; RE nº 224.957 AgR; RE nº 469.079-ED/SP, DJ 16/06/2006.

⁴⁷² Neste sentido, ADI nº 2.208, DJ 08/03/2002; ADI nº 939, DJ 18/03/1994.

⁴⁷³ Cf. fls. 38 do acórdão.

Quanto aos requisitos que devem ser observados para que a entidade beneficente de assistência social faça jus à imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da CFRB/1988, o Ministro Relator afirmou que estes foram estabelecidos pelo artigo 14 do CTN e recepcionados pela CFRB/1988. Conforme entendimento já firmado pelo STF⁴⁷⁴, somente se exige lei complementar para a definição dos limites objetivos ou materiais, mas não para a fixação das normas de constituição e funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como ocorre no caso concreto com o artigo 55 da Lei nº 8.212/1991.

Assim sendo, concluiu o Ministro Relator Luiz Fux pelo conhecimento do recurso extraordinário, mas negou-lhe provimento, haja vista que, como reconhecido pelo acórdão do TRF4, a parte recorrida cumpriu com os requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 e nos artigos 9º e 14 do CTN, bem como conferiu à tese repercussão geral e eficácia *erga omnes e ex tunc*. O referido voto foi acompanhado pela maioria quanto ao conhecimento do recurso, restando vencido o Ministro Marco Aurélio, e, à unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso.⁴⁷⁵

Ultrapassada a análise do RE nº 636.941/RS, adentra-se à discussão relativa ao RE nº 474.132/SC que também versa sobre a imunidade das contribuições sociais.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto por Inlogs Logística Ltda. com fulcro em suposta violação ao artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CRFB/1988, perpetrada por acórdão proferido pelo TRF4 no sentido de que a imunidade sobre as receitas de exportação prevista não alcançaria a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída com base no artigo 195, inciso I, alínea “c” da CFRB/188, e a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), prevista nos artigos 74, 84 e 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ Neste sentido, RE nº 93.770, DJ 03/04/1981; ADI nº 1.802, DJ 13/02/2004.

⁴⁷⁵ Ministro Dias Toffoli fez referência a precedente de sua relatoria no RE nº 542.235/RS e o Ministro Ricardo Lewandowski se reportou ao seu voto proferido no RE nº 570.773.

⁴⁷⁶ A questão constitucional suscitada teve a sua repercussão geral conhecida pelo Plenário do STF no RE nº 564.413/SC e no RE nº 566.259, cujos julgados restaram assim ementados:
 “*IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 564413. Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010 REPUBLICAÇÃO: DJe-235 DIVULG 03-12-2010 PUBLIC 06-12-2010 EMENT VOL-02445-01 PP-00137 RTJ VOL-00218-01 PP-00523)

Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes afirmou que o STF adota interpretação teleológica do enunciado normativo relativo a imunidades, atendo-se às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas tais regras imunitórias, e que no caso em comento dois valores constitucionais estariam em conflito, quais sejam: a garantia do desenvolvimento nacional mediante o estímulo às exportações, que conduziria à interpretação ampliativa da imunidade à CSLL e à CPMF, e a universalidade do financiamento da seguridade social, que resultaria na interpretação literal do enunciado normativo.

Entendeu o Ministro Relator que o caso em comento se trata de imunidade de índole objetiva, vinculada a determinado fato ou objeto, sendo necessário o exame do conceito de lucro, se este guarda ou não pertinência com o conceito de receita e se é alcançado pelo artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988.

Ao ver do Ministro Relator, o lucro sempre pressupõe a receita e a diferença entre eles não é suficiente para excluir o lucro do âmbito de incidência da norma desonerativa, além do que o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988 emprega a expressão receita no plural, o que configura um indício de que a norma desonerativa possui suporte fático amplo. Assim, os lucros advindos de exportação pressupõem as receitas auferidas na mesma operação, pelo que tanto as receitas quanto os lucros devem ser contemplados pela imunidade. Logo, a conclusão do Ministro Relator foi no sentido de que o artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988 também abarca a CSLL, pois o enunciado normativo tem por escopo a desoneração ampla das receitas de exportação (nas quais se incluem as receitas decorrentes das variações cambiais) com o fito de garantir maior competitividade dos produtos nacionais no exterior.

Todavia, no tocante à CPMF, entendeu o Ministro Relator Gilmar Mendes que esta não se enquadra na imunidade já que não se vincula diretamente à operação de exportação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas.

A conclusão do voto do Ministro Relator foi no sentido de conhecer o RE nº 474.132 e dar parcial provimento para fixar a interpretação segundo a qual a expressão “receitas

“CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido”. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566259, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071)

decorrentes de exportação” contida no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988 abrange as receitas provenientes das variações cambiais ativas e o lucro auferido em operações de exportação.

O Ministro Relator foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Eros Grau e Cezar Peluso. O Ministro Marco Aurélio abriu divergência para dar parcial provimento ao RE para que a imunidade alcance a CPMF, mas não a CSLL que incide sobre o lucro. Distinto foi o entendimento firmado pelos Ministros Menezes Direito, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Ellen Gracie e Joaquim Barbosa, que votaram pelo desprovimento total do recurso.

Não pretende esta dissertação entrar no mérito acerca do conceito de “receitas de exportação” a fim de verificar o alcance da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988 relativamente à CSLL e à CPMF. Considerando tratar-se de estudo acerca da aplicação da solidariedade pelo STF em controvérsias tributárias, cumpre destacar os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Ayres Britto proferidos no RE nº 474.132.

O Ministro Ricardo Lewandowski decidiu que a referida imunidade não alcança a CSLL e a CPMF face à impossibilidade de conferir interpretação extensiva ao artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988, que estabelece imunidade restritamente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, em que pese o reconhecimento de que a desoneração das exportações constitui uma política estatal fixada no texto constitucional.

Enfatizando tal entendimento, o Ministro Ricardo Lewandowski assevera que, tendo em vista que o princípio da solidariedade serve de fundamento à cobrança das contribuições sociais, se o constituinte derivado quisesse ter imunizado o lucro auferido nas exportações quando da inserção do parágrafo 2º e inciso I no artigo 149 através da Emenda Constitucional nº 33/2001, ele o teria feito de forma expressa.

Nesta mesma linha foi a fundamentação do voto do Ministro Ayres Britto, para quem a desoneração quanto às receitas decorrentes de exportação serve à garantia do desenvolvimento nacional previsto no inciso II do artigo 3º da CFRB/1988. Todavia, ressaltou que outro valor albergado pela CFRB/1988 é o da segurança social, da qual faz parte a seguridade social, a propósito do qual foram instituídas as contribuições sociais para a seguridade social.

E, nos termos do artigo 195 da CFRB/1988, o Ministro Ayres Britto entendeu que:

A seguridade social há de ser financiada por toda a sociedade, porque ela obedece a uma base de inspiração (...): a solidariedade. Uma solidariedade que é impositiva, que é imposta a toda a sociedade.
(...)

Por que por toda a sociedade? Porque essa seguridade social é serviente daquele valor chamado solidariedade, que está na cabeça do artigo 3º, inciso I, que é o primeiro dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Art. 3º (...)

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Então, a solidariedade há de recair sobre toda a sociedade. Por isso, não pode ser interpretada no plano da exclusão desse ou daquele segmento social, mais ainda, desse ou daquele segmento empresarial; não pode ser interpretada a solidariedade no plano da exclusão senão restritivamente, porque a regra é da inclusão, será financiada por toda a sociedade.⁴⁷⁷

Ademais, imperioso destacar que a questão constitucional relativa ao alcance da imunidade do artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988 à CSLL teve a sua repercussão geral conhecida pelo Plenário do STF no RE nº 564.413/SC⁴⁷⁸, ocasião na qual os Ministros Ricardo Lewandowski e Ayres Britto proferiram votos semelhantes aos analisados acima, tendo, inclusive, o Ministro Ricardo Lewandowski acrescido que:

(...) quando se cuida de reconhecer a imunidade relativamente a contribuições sociais, é preciso sempre sopesar valores, sendo escusado dizer que o valor solidariedade prepondera sobre qualquer outro de cunho econômico, visto estar ele diretamente referenciado ao postulado da dignidade humana, pilar sobre o qual se assenta o próprio arcabouço republicano.⁴⁷⁹

Tal afirmativa também compôs o voto de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski no RE nº 566.259⁴⁸⁰, submetido à sistemática de repercussão geral, tendo votado pela negativa de provimento ao recurso extraordinário do contribuinte que pretendia estender à CPMF o alcance da imunidade do artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988 CPMF, submetido à sistemática de repercussão geral. O referido voto foi acompanhado pela maioria.

4.3 Ação direta de inconstitucionalidade nº 4.976. Solidariedade e os benefícios da Lei nº 12.663/2012 relativos à Copa do Mundo FIFA 2014

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, ajuizada pelo Procurador-Geral da República, mediante a qual foram impugnados os artigos 23, 37 a 47 e 53 da Lei nº

⁴⁷⁷ Cf. fls. 46 do acórdão.

⁴⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 564413. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010 REPUBLICAÇÃO: DJe-235 DIVULG 03-12-2010 PUBLIC 06-12-2010 EMENT VOL-02445-01 PP-00137 RTJ VOL-00218-01 PP-00523.

⁴⁷⁹ Cf. fls. 91 do acórdão.

⁴⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566259. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071.

12.663/2012 (conhecida como Lei Geral da Copa), referentes às medidas relativas aos eventos FIFA (Copa das Confederações FIFA 2013 e Copa do Mundo FIFA 2014) bem como prêmio em dinheiro e o auxílio especial mensal aos jogadores das seleções campeãs do mundo em 1958, 1962 e 1970, sob a alegação de que tais dispositivos violam os artigos 5º, *caput*, 19, inciso III, 37, *caput* e parágrafo 6º, 150, inciso II e 195, parágrafo 5º da CFRB/1988.

O voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski foi dividido em três partes. A primeira delas relativa à análise da responsabilidade civil da União definida no parágrafo 6º do artigo 37 da CFRB/1988, que adotou a teoria do risco administrativo, segundo a qual não se exige a demonstração de culpa ou dolo para a responsabilização do Poder Público por prejuízo causado a terceiro, mas apenas a constatação do nexo de causalidade entre o dano e a ação estatal. Deste modo, a responsabilidade do Estado resta excluída em casos de força maior, caso fortuito e culpa exclusiva da vítima, em razão da ausência de nexo causal entre o dano e a atividade administrativa.

O Ministro Relator faz menção à teoria do risco social, em razão de o caso em comento se tratar de um risco extraordinário assumido pelo Estado, através de lei, em face de eventos imprevisíveis, em favor da sociedade como um todo, compromisso esse assumido livremente pelo Estado à época de sua candidatura para sediar a Copa do Mundo de 2014.

A segunda parte do voto é relativa à concessão de prêmio em dinheiro e pagamento de auxílio especial mensal aos ex-jogadores das seleções brasileiras campeãs em 1958, 1962 e 1970, consoante o previsto nos artigos 37 a 47 da Lei Geral da Copa, com destaque para o artigo 46 segundo o qual o auxílio mensal sujeitar-se-á à incidência, mas será excluído da incidência da contribuição previdenciária.

O entendimento firmado pelo Ministro Relator foi no sentido de que tanto o prêmio em dinheiro quanto o auxílio especial mensal não representariam ofensa ao princípio constitucional da isonomia, vez que a Constituição não proíbe o tratamento privilegiado, mas a concessão de privilégios injustificados. Assim, a referida iniciativa encontra justificativa ao *“premiar materialmente a incalculável visibilidade internacional positiva proporcionada por esse grupo específico e restrito de atletas, bem como em evitar que a extrema penúria material enfrentada por alguns deles ou por suas famílias – com a perda de dignidade pessoal”*⁴⁸¹.

Ademais, o auxílio especial mensal representa mera complementação da renda mensal do ex-atleta até que seja alcançado o teto do salário de benefício do Regime Geral de

⁴⁸¹ Cf. fls. 26 do acórdão.

Previdência Social, tendo em vista o período da história desportiva nacional ainda incipiente que não permitia retorno financeiro digno aos atletas na inatividade. Com base em tais argumentos, concluiu o Ministro Relator Ricardo Lewandowski que inexistiu violação aos artigos 5º, *caput*, e 19, inciso III da CFRB/1988.

Quanto à alegada ofensa ao artigo 195, parágrafo 5º da CFRB/1988 em razão da não indicação da correspondente fonte de custeio ao auxílio especial mensal, entendeu o Ministro Relator que se trata de benefício especial de caráter assistencial concedido em favor de indivíduos ligados a fatos ou feitos extraordinários de repercussão nacional e que se encontram necessitados do amparo material do Estado, além de ser uma ferramenta colocada à disposição do legislador ordinário para o alcance dos objetivos fundamentais da República de construir uma sociedade justa e solidária e promover o bem de todos, nos termos do artigo 3º, incisos I e IV da CFRB/1988.

Assim, por se tratar de benefício especial e, conseqüentemente, não fazer parte do rol de benefícios e serviços regularmente mantidos e prestados pelo sistema de seguridade social, ao auxílio especial mensal também não se aplica a exigência contida no artigo 195, parágrafo 5º da CFRB/1988, além do que o *caput* do artigo 204 da CFRB/1988 prevê que as ações de assistência social também são realizadas por meio de outras fontes além do orçamento da seguridade social.

A terceira parte do voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski se refere à isenção de custas e outras despesas judiciais concedida à FIFA, suas subsidiárias no Brasil, seus representantes legais, consultores e empregados, nos termos do artigo 53 da Lei Geral da Copa, dispositivo este impugnado pela Procuradoria-Geral da União em razão de alegada ofensa ao princípio da isonomia tributária insculpido no artigo 150, inciso II da CFRB/1988. Aduziu o Ministro Relator que a isenção de custas e despesas somente incidirá sobre demandas provenientes de fatos que guardem relação com a realização da Copa das Confederações FIFA 2013 e a Copa do Mundo FIFA 2014, tratando-se, pois, de norma cuja vigência possui expressa limitação temporal e material.

Assim sendo, o Ministro Relator julgou improcedente a ADI quanto a todos os dispositivos impugnados (artigos 23, 37 a 47 e 53 da Lei Geral da Copa).

Dentre os votos dos demais Ministros, cumpre destacar o do Ministro Luiz Fux que, ao tratar da regra constitucional da responsabilidade objetiva, asseverou que nela há uma garantia mínima para o cidadão de que o Poder Público tem responsabilidade objetiva pelos atos praticados por seus agentes, mas isso não significa que o legislador está impedido de criar outras situações de responsabilidade civil do Estado. Isto porque as palavras não foram

inseridas no texto constitucional em vão, mas em prol de um ideário de nação, qual seja, uma sociedade justa e solidária.

Nas palavras do Ministro Luiz Fux, “*Exatamente por força dos princípios da solidariedade e do princípio da justiça social é que se vem alargando o conceito de responsabilidade civil, olvidando-se a óptica da reparação do dano para preocupar-se com a figura da vítima.*”. O Ministro Luiz Fux ainda faz menção a um estudo de Ulrick Beck sobre a sociedade de riscos, em que o autor efetivamente destaca que são os princípios éticos, sociais, de solidariedade, de tutela da pessoa humana que fazem com que as hipóteses de responsabilidade civil sejam alargadas.

O único voto divergente foi do Ministro Joaquim Barbosa. Em que pese concordar com a inexistência de violação à Constituição na concessão benefícios especiais a ex-atletas e à ausência de violação ao artigo 37 da CFRB/1988 pelo artigo 23 da Lei Geral da Copa, o então Presidente do STF discordou dos demais votos quanto à concessão de isenções fiscais a entidades e empresas privadas envolvidas no evento, por representar violação ao princípio da isonomia e à imprescindibilidade de motivação idônea para qualquer tipo de exoneração fiscal.

Assim sendo, o STF, por maioria e nos termos do voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski, julgou improcedente a ADI nº 4.976, vencido, parcialmente, o Ministro Joaquim Barbosa.

4.4 Recurso extraordinário nº 598.085. Solidariedade e ato cooperativo.

Trata-se de Recurso Extraordinário da União Federal no qual se sustenta a caracterização de repercussão geral e a violação ao artigo 195, *caput* e parágrafo 4º da CFRB/1988.

O referido apelo foi interposto em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Unimed de Barra Mansa Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares⁴⁸², que consignou ser inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas

⁴⁸² Figuraram como parte interessada a Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e como *amicus curiae* a Federação Brasileira das Cooperativas dos Anestesiologistas (FEBRACAN).

jurídicas, independentemente da atividade desenvolvida, e concluiu que os atos cooperativos previstos no artigo 79 da Lei nº 5.764/1972 não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas, não compondo, portanto, fato imponível para incidência de COFINS.

Em seu voto, o Ministro Relator Luiz Fux asseverou que a solução do caso recai na análise da amplitude do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e da possibilidade de extensão do conceito de ato cooperativo a atividades exercidas perante terceiros (atos externos). Tal matéria também é objeto de discussão em outros três Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida, quais sejam: RE nº 597.315 e RE nº 672.215, ambos de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso e versados sobre a incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto do ato cooperativo, e RE nº 599.362⁴⁸³, de relatoria do Ministro Dias Toffoli e relativo à incidência de PIS sobre os atos cooperativos.

O Ministro Relator Luiz Fux reconheceu que as contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico e que o mesmo racional deve ser aplicado à definição dos aspectos da hipótese de incidência de ambas as contribuições, de modo que a elas deve ser dada solução uniforme. Deste modo, o amplo debate no julgamento levou em consideração tanto o RE ora sob análise quanto RE nº 599.362, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, ambos julgados na mesma data, resguardadas as particularidades dos casos concretos.

O Ministro Relator Luiz Fux iniciou seu voto fazendo referência ao conceito de cooperativa oriundo da doutrina de Pontes de Miranda e ressaltou o interesse da cooperativa de fomentar e proteger o vínculo jurídico firmado entre seus membros, pautados nos elevados princípios de solidariedade e de valorização do trabalho.

Prosseguindo, fundamentou seu voto no “*princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas*”⁴⁸⁴, e enfatizou a relevância da análise do tratamento tributário do ato cooperativo em consonância com os valores e princípios constitucionais que informam sua existência na ordem jurídica.

Defendeu ainda o Ministro Relator que, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “c” da CFRB/1988, somente a lei complementar poderia estipular condições harmônicas de tributação de acordo com o espírito do instituto jurídico das cooperativas, o que ainda não

⁴⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 599362,. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, Repercussão Geral - Mérito DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

⁴⁸⁴ Cf. fls. 17 do acórdão.

ocorreu, de forma que o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo ainda depende de regulamentação por lei complementar.

Logo, levando em consideração que atos cooperativos próprios ou internos seriam aqueles realizados pela cooperativa com seus associados, na busca dos objetivos almejados pelo empreendimento, concluiu o Ministro Relator que restaria violada a solidariedade social se adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados⁴⁸⁵.

Diante disso, o Ministro Relator Luiz Fux votou pelo provimento do RE nº 598.085 para declarar a incidência da COFINS sobre os atos jurídicos praticados pela cooperativa com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas, bem como manteve o acórdão do TRF2 recorrido quanto à inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta.

O referido voto foi acompanhado pela unanimidade dos demais Ministros, que resultou na fixação da Tese de repercussão geral nº 177 consubstanciada no seguinte enunciado: “São legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogou a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS concedidas às sociedades cooperativas”.

4.5 Ações diretas de inconstitucionalidade nº. 2.859/DF, 2.390, 2.386 e 2.397. Solidariedade e o sigilo bancário.

Precipualemente, esclarece-se que o estudo da Ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 2.859/DF⁴⁸⁶ também abrangerá as Ações direta de inconstitucionalidade (ADIs) nº 2.390⁴⁸⁷, 2.386⁴⁸⁸ e 2.397⁴⁸⁹ em razão da conexão entre as diversas ações e o seu julgamento

⁴⁸⁵ Nos termos do voto do relator: “Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex ci, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.” Cf. fls. 23 do acórdão.

⁴⁸⁶ ADI nº 2.859/DF foi proposta pelo Partido Trabalhista Brasileiro (PTB), em contrariedade ao artigo 5º, caput e seus parágrafos da Lei Complementar nº 105/2001 e a integralidade do Decreto nº 4.489/2002, que regulamenta aquele dispositivo, bem como o Decreto nº 4.545, que dispõe sobre a prestação de informações de que trata o Decreto nº 4.489/2002.

⁴⁸⁷ ADI nº 2.390 foi proposta em 15.01.2001 pelo Partido Social Liberal (PSL), tendo por objeto os artigos 1º, §4º (expressão “do inquérito ou”), 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001, assim como a integralidade do Decreto nº 3.724/2001, que regulamenta o artigo 6º da referida lei complementar.

conjunto. Tais casos versam sobre a impugnação quanto à constitucionalidade de normas federais relativas ao fornecimento, pelas instituições financeiras, de informações bancárias de contribuintes à administração tributária sem a intermediação do Poder Judiciário, são elas: artigo 1º, parágrafo 3º, inciso VI, na parte em que remete aos artigos 5º e 6º; artigo 5º e artigo 6º, todos da Lei Complementar nº 105/2001, e os Decretos nº 3.724/2001, nº 4.489/2002 e nº 4.545/2002.

Além desses dispositivos, também foram impugnados: a expressão “do inquérito ou”, constante no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei Complementar nº 105/2001; o artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que inseriu o parágrafo 1º, inciso II e o parágrafo 2º ao artigo 198 do CTN, normas que permitem que a Fazenda Pública forneça à autoridade administrativa, no interesse da Administração Pública, “*informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades*”, para utilização em processo administrativo instaurado com o fito de apurar a prática de infração administrativa; e o artigo 3º, parágrafo 3º da Lei Complementar nº 105/2001, que prevê que o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) forneçam à Advocacia-Geral da União “*as informações e documentos necessários à defesa da União nas ações em que seja parte*”.

As referidas ações fundamentaram-se, principalmente, no argumento de que os sigilos bancário e fiscal são desdobramentos do direito à privacidade, que tem estatura constitucional, pelo que somente podem ser flexibilizados mediante ordem judicial devidamente fundamentada, tendo, inclusive a jurisprudência do STF já consolidado o entendimento de não caber ao Poder Executivo determinar a quebra do sigilo bancário e fiscal sem a interferência do Poder Judiciário. Alegou-se, portanto, a ofensa ao artigo 5º, incisos X (relativo à inviolabilidade da vida privada e da intimidade), XII (relativo à inviolabilidade do sigilo de dados), XXXV (relativo à inafastabilidade da jurisdição) e LIV (relativo ao princípio do devido processo legal), bem como ofensa ao artigo 145, parágrafo 1º, todos da CFRB/1988.

Por unanimidade de votos, o Pleno do STF conheceu em parte da ADI nº 2.859, julgando-a prejudicada quanto ao Decreto nº 4.545/2002, tendo em vista que o mesmo faz referência à Lei nº 9.311/1996 que instituiu a CPMF e não está mais em vigor desde 2008, e,

⁴⁸⁸ ADI nº 2.386 foi proposta em 12.01.2001 pela Confederação Nacional do Comércio, impugnando os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001.

⁴⁸⁹ ADI nº 2.397/DF foi proposta pela Confederação Nacional da Indústria, com o fito de obter a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §3º, do artigo 5º, *caput* e seus parágrafos e da remissão ao artigo 5º contida no artigo 1º, §3º, inciso VI, do artigo 6º e da remissão a este dispositivo contida no artigo 1º, §3º, inciso VI, todos da Lei Complementar nº 105/2001; bem como do artigo 1º da Lei Complementar, na parte em que acrescentou o §1º, inciso II e o §2º ao artigo 198 do CTN e da integralidade do Decreto nº 3.724/2001.

em relação à parte conhecida, por maioria, julgou improcedente o pedido formulado, nos termos do voto do Ministro Relator. As ADIs nº 2.390, 2.386 e 2.397 foram conhecidas e julgadas improcedentes.

O voto do Ministro Relator Dias Toffoli se sagrou vencedor e foi acompanhado pela maioria. Em seu voto, o Ministro Relator sustentou que os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentadores não resultam em quebra da privacidade nem do sigilo dos dados, uma vez que não há autorização para exposição ou circulação dos dados, mas mera transferência de dados sigilosos de um determinado portador para outro órgão, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida do contribuinte-correntista, em observância ao artigo 145, parágrafo 1º da CFRB/1988. Assim, os dados protegidos pelo sigilo bancário são transferidos ao Fisco e permanecem protegidos pelo sigilo fiscal⁴⁹⁰.

O referido voto dividiu-se na análise apartada de dois elementos para dirimir a questão ora posta. O primeiro deles versa sobre a inexistência de violação ao direito fundamental à intimidade nos dispositivos combatidos, face à inexistência de quebra de sigilo bancário. Sobre isso, sustentou o Ministro Relator Dias Toffoli:

(...) o conhecimento da notícia, do dado, da informação não implica, por si, que haja violação da privacidade, desde que: 1) não seja seguido de divulgação; 2) for do domínio apenas e quem legitimamente o detenha.

E é nisso que reside o chamado 'sigilo fiscal': o Fisco, é certo, detém ampla informação relativa "[a]o patrimônio, [a]os rendimentos e [à]s atividades econômicas do contribuinte" (art. 145, §2º, da CF/88), e tem, em contrapartida, o dever de sobre ela silenciar (no sentido de não proceder à divulgação); permanecendo-lhe legítimo utilizar os dados para o fim de exercer os comandos constitucionais que lhe impõem a tributação.

E, enquanto a atividade do Fisco se desenvolver sob esses limites (sigilo e utilização devida), está respaldada pela previsão constitucional inserta no art. 145, §1º, da CF/88: (...) ⁴⁹¹

Todavia, considerando que o mérito das referidas ADIs não é objeto do presente estudo, o mesmo não será detalhado nesta dissertação, passa-se, então, à análise do segundo elemento do voto, consubstanciado na confluência entre o dever fundamental de pagar tributos e o dever do Fisco de bem tributar e fiscalizar, especialmente em razão dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil.

Nesta segunda parte do voto, o Ministro Relator sustentou que a solução do caso em comento perpassa pela compreensão de que o pagamento de tributos é um dever fundamental,

⁴⁹⁰ Neste sentido foi a manifestação da Ministra Ellen Gracie no julgamento da AC nº 33. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 33. Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 24/11/2010, DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-01 PP-00001)

⁴⁹¹ Cf. acórdão fls. 28.

haja vista que o Estado contemporâneo se caracteriza pelo financiamento por meio dos impostos e que o Estado brasileiro é qualificado como Estado Social, tendo o dever de assegurar a concretização de direitos sociais, econômicos e culturais do cidadão, através de prestações que demandam recursos públicos.⁴⁹²

Nesta toada, o voto do Ministro Relator destacou a natureza solidária do tributo, sustentando que este é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. Logo, o dever fundamental de pagar tributos está alicerçado na ideia de solidariedade social prevista no artigo 3º, inciso I da CFRB/1988.

Destacou o Ministro Relator que a CFRB/1988 estabeleceu dentre os objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Todavia, ressaltou, de maneira parecida ao defendido por José Casalta Nabais, que correlatos aos direitos individuais, sociais, econômicos e culturais consagrados pela CFRB/1988 existem os deveres dos cidadãos, dentre os quais se encontra o dever fundamental de pagar tributos para o financiamento das atividades estatais.

A partir de tal construção, o Ministro Relator defendeu que, na medida em que o pagamento de tributos é um dever fundamental, é preciso adotar mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal – dentre eles a transferência de sigilo bancário para o Fisco. Isto porque a sonegação resulta em drástica redução de receita pública e, conseqüentemente, impacta na prestação de serviços essenciais pelo Estado e na concretização de direitos fundamentais sociais, inviabilizando a concretização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Nas palavras do Ministro Relator Dias Toffoli:

No estado fiscal, em que os cidadãos estão ligados por um liame de solidariedade, do qual decorre um dever de contribuir financeiramente para o funcionamento do Estado, o cidadão detém o direito de que todos os demais contribuintes paguem o tributo devido, de modo que haja uma distribuição justa dos encargos financeiros. A sonegação fiscal subverte essa lógica, visto que, embora a arrecadação possa ser menor que a esperada, as necessidades de caixa do governo jamais diminuem, o que redundará em aumento da carga tributária.⁴⁹³

Deste modo, a conclusão do voto relator foi no sentido de que o direito à intimidade e à vida privada garantido pelo artigo 5º, inciso X da CFRB/1988 não é absoluto e deve ser ponderado face ao dever fundamental de pagar tributos e ao princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal em um dever de todos contribuírem de forma equânime para o

⁴⁹² O Ministro Relator fez referência à tese de doutoramento do jurista português José Casalta Nabais e à obra de Marciano Buffon intitulada “Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais”, as quais já foram objeto de análise do presente estudo.

⁴⁹³ Trecho do voto fls. 35.

financiamento do Estado. Assim, o instrumento fiscalizatório instituído nos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 é relevante ao efetivo combate à sonegação fiscal no Brasil e ao cumprimento dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil relativos à transparência e ao intercâmbio de informações financeiras para fins tributários e de combate à movimentação de dinheiro de origem ilegal no mundo, uma vez que o Brasil é membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), criado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos (OCDE).

Em seu voto, acompanhando o Ministro Relator, o Ministro Luís Roberto Barroso também deu destaque para a solidariedade. Para o Ministro Luís Roberto Barroso, na medida em que o Estado é concebido em prol da coletividade, há que se reconhecer que a solidariedade também se projeta no campo tributário, de modo que o pagamento de tributos é um dever fundamental no Estado contemporâneo, lastreado na feição fiscal assumida pelo Estado e no rol de direitos fundamentais que pressupõem para sua concretização e que devem ser financiados.

Neste sentido, contextualizando o momento atual com a sociedade de risco e reconhecendo que os direitos fundamentais e sociais representam custos que são repartidos por toda a sociedade e financiados quase que exclusivamente pela receita de tributos, o Ministro Luís Roberto Barroso destacou que:

A Constituição Federal colocou a solidariedade ao lado da igualdade e da justiça como objetivos fundamentais da República, insculpidos no art. 3, inciso I da CF/88. A noção de solidariedade social pode ser visualizada tanto como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, quanto como princípio positivado, que é o caso do Brasil. Trata-se, sobretudo, de uma obrigação moral e um dever jurídico que, em razão da correlação entre deveres e direitos, informa e vinculada a liberdade, a justiça e a igualdade. Por meio dele, a alteridade se insere de forma definitiva também no discurso jurídico.⁴⁹⁴

Em citação a Klaus Tipke⁴⁹⁵ e a Ricardo Lobo Torres⁴⁹⁶, o Ministro Luís Roberto Barroso defendeu que a Administração Tributária atua como agente fiduciário da comunidade solidária formada pelos contribuintes e que o princípio da transparência atua como melhor princípio para a superação das ambivalências da sociedade de risco. Assim, como consubstanciado em seu voto, o princípio da transparência vincula tanto o Estado quanto a

⁴⁹⁴ Cf. fls. 68 do inteiro teor do acórdão.

⁴⁹⁵ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina, 2002. p. 81.

⁴⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Sigilo Bancário e Fiscal. In: _____. *Sigilo Bancário e Fiscal – Homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves*. O. Othon de Pontes Saraiva Filho; V. Branco Guimarães (coord.). 2011. Pp. - 147 e 159.

sociedade, pelo que o sigilo de informações financeiras pode ser relativizado pelo legislador com o fito de ser compatibilizado com o dever fundamental de pagar tributos, a isonomia tributária e a capacidade contributiva.

Outra importante contribuição no julgamento foi a do Ministro Edson Fachin, tendo em vista sua relatoria no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP⁴⁹⁷, submetido à sistemática de repercussão geral, julgado pelo Plenário do STF na mesma data das ADIs ora em análise, com as quais guarda pertinência temática. Para o Ministro Edson Fachin, o litígio constitucional posto nesses casos se traduz num confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constitucional. E, uma vez que o Direito Tributário não é mero mecanismo de arrecadação, mas também instrumento de realização de valores jurídicos fundamentais, especialmente a dignidade da pessoa humana e a igualdade entre os cidadãos, o direito ao sigilo bancário não pode ser tido como absoluto quando contraposto às legítimas expectativas de obtenção de receitas públicas.

Por sua vez, o voto da Ministra Rosa Weber também fez menção ao preceito constitucional contido no artigo 3º, inciso I, no sentido de que o direito ao sigilo, à privacidade e à intimidade não pode ser obstáculo à rediscussão das assimetrias distributivas que assolam a sociedade, tendo em vista que o principal objetivo da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

A partir da análise do julgamento das ADIs nº 2.859/DF, 2.390, 2.386 e 2.397 e do RE nº 601.314 em fevereiro de 2016, é possível perceber uma mudança de entendimento do STF, haja vista que, em 2010, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 389.808⁴⁹⁸, o Plenário do STF havia apreciado o tema do sigilo bancário oponível à Receita Federal, tendo concluído que a quebra do sigilo bancário e fiscal conflitava com a CFRB/1988 e só poderia ser determinada pelo Poder Judiciário para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Verifica-se, portanto, que, em 2016, utilizando-se do argumento de confluência entre o dever fundamental de pagar tributos e o dever do Fisco de bem tributar e fiscalizar, bem como no liame de solidariedade entre os cidadãos no Estado Fiscal contemporâneo, a Suprema Corte

⁴⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601314. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016. DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

⁴⁹⁸ “SIGILO DE DADOS – AFASTAMENTO. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte.” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389808, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540)

concluiu não haver violação ao direito constitucional ao sigilo bancário, mas mera transferência de dados sigilosos de um portador para outro, resguardadas a intimidade e a vida do correntista, sendo isto um instrumento fiscalizatório que deve ser utilizado no combate à sonegação fiscal.

4.6 Recurso extraordinário nº 598.572. Solidariedade e contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Banco Dibens S/A⁴⁹⁹, em que se alega a inconstitucionalidade do artigo 22, parágrafo 1º da Lei nº 8.212/1991, uma vez que, sendo tributo adicional, sua instituição deveria observar o disposto no artigo 154, inciso I da CFRB/1988, e não haveria justificativa para que o legislador estabelecesse critério diferenciado para o recolhimento da contribuição previdenciária. Apontou-se, pois, a violação aos artigos 5º, *caput*; 60, parágrafo 4º; 145, parágrafo 1º; 150, inciso II; 154, inciso I; e 195 todos da CFRB/1988, tendo a repercussão geral da matéria sido reconhecida em 2009 e destacada como Tema 204.

Na origem, foi impetrado Mandado de Segurança pelo Banco Dibens S/A com objetivo de suspender a exigibilidade da cobrança da contribuição previdenciária adicional de 2,5% prevista no artigo 22, parágrafo 1º da Lei nº 8.212/1991, em relação aos fatos geradores de 1999 em diante. Alegou o Impetrante a inconstitucionalidade formal e material do referido dispositivo devido à não observância da exigência constitucional de lei complementar para a criação de nova fonte de custeio, bem como a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei Complementar nº 84/1996 em razão da violação ao princípio da isonomia, por discriminar determinados contribuintes em relação aos demais que se encontrariam na mesma categoria econômica. Alegou também que a Emenda Constitucional nº 20/1998 não poderia ter como efeito a consolidação de uma legislação que nasceu inconstitucional.

O acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) manteve a sentença do juízo *a quo* que denegou a segurança, sob o fundamento de que o artigo 22, parágrafo 1º da Lei nº 8.212/1991 seria constitucional e não haveria violação ao princípio da isonomia a atribuição de alíquotas diferenciadas a depender da atividade econômica.

⁴⁹⁹ O processo teve como *amicus curiae* a Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CSEG).

O voto do Ministro Relator Edson Fachin foi pelo não provimento do recurso, vez que a situação em exame não seria matéria reservada à lei complementar por não se tratar de criação de novo tipo de tributo (artigo 195, parágrafo 4º c/c artigo 154, inciso I da CFRB/1988), mas de majoração de alíquota relativa a uma contribuição social, que veio a ser prevista, posteriormente, pelo parágrafo 9º do artigo 195 da CFRB/1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 20/1988, assentando-se no princípio da igualdade e seus subprincípios da capacidade contributiva e da equidade para a manutenção do sistema de seguridade social.

Ao ver do Ministro Relator Edson Fachin, a inconstitucionalidade formal suscitada no caso em comento não procede, haja vista que tanto na redação originária do artigo 195, inciso I da CFRB/1988 quanto na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1988 na alínea “a” do referido dispositivo, o tributo tem previsão constitucional, tendo o STF já reconhecido que a reserva de lei complementar para instituição de contribuição de competência da União somente se aplica para tributos não previstos em nível constitucional⁵⁰⁰.

Além disso, também entendeu o Ministro Relator que não haveria inconstitucionalidade material na instituição de alíquotas diferenciadas de contribuição previdenciária pela Lei nº 8.212/1991, face à autorização constitucional para que o legislador infraconstitucional preveja critérios diferenciados a depender da atividade econômica, utilização intensiva da mão de obra, porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho. E, mesmo antes do advento da Emenda Constitucional nº 20/1988 e inserção do parágrafo 9º no artigo 195 da CFRB/1988, a diferenciação quanto à atividade econômica prevista no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 era consentânea com os princípios da igualdade (artigo 5º, *caput* da CFRB/1988) e da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º da CFRB/1988).

O Ministro Relator Edson Fachin destacou, inclusive, o raciocínio jurídico análogo já adotado pelo STF em relação à CSLL e a inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, como, por exemplo, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 490.576, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, quando restou consignado que “(...) (à) possibilidade de as instituições financeiras sofrerem sacrifícios marginais proporcionalmente maiores, nos termos do princípio da solidariedade no custeio da seguridade social.”⁵⁰¹

⁵⁰⁰ Neste sentido, RE-RG nº 583.712, DJe 02.03.2016; RE nº 138.284, DJ 28.08.1992.

⁵⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 490576, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe-060 DIVULG 29-03-2011 PUBLIC 30-03-2011 EMENT VOL-02492-01 PP-00054.

Assim sendo, o voto do Ministro Relator Edson Fachin foi acompanhado pela unanimidade do Plenário, tendo sido conhecido o recurso e a este negado provimento, com a fixação da tese jurídica para o Tema 204 da repercussão geral nos seguintes termos: “*É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a ela legalmente equiparáveis, após a edição da Emenda Constitucional 20/98.*”⁵⁰²

Cumprido destacar o voto do Ministro Luís Roberto Barroso que, acompanhando o voto do Ministro Relator Edson Fachin, assentou que a diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários não representa ofensa à igualdade tributária, uma vez que possui guarida constitucional a partir do advento da Emenda Constitucional nº 20/1998 e concretiza o princípio da igualdade substancial e da solidariedade no custeio da seguridade social.

O Ministro Luís Roberto Barroso inclusive sugeriu a menção ao princípio da solidariedade na fixação da tese em sede de repercussão geral, todavia, restou consignado o enunciado proposto originalmente pelo Ministro Relator, sem referência expressa à solidariedade.

O voto do Ministro Luiz Fux também acompanhou o Ministro Relator e reiterou o entendimento do acórdão proferido nos autos do RE nº 490.576, cujo item II da ementa destaca a possibilidade de alíquotas de contribuição previdenciária majorada para instituições financeiras em prol da solidariedade.

4.7 Recurso extraordinário nº 651.703. Solidariedade e conceito constitucional de serviços para fins de incidência do ISS

O RE nº 651.703 foi objeto do Tema 581 da repercussão geral, que, após o julgamento, foi fixado pela maioria do Plenário nos seguintes termos: “*As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CFRB/88*”.

⁵⁰² Cf. fls. 25 do acórdão.

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda.⁵⁰³ em face de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que decidiu pela incidência de ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde. Alegou o contribuinte que o referido acórdão teria incorrido em violação aos artigos 153, inciso V e 156, inciso III da CFRB/1988, uma vez que a principal atividade das empresas de seguro consiste em obrigação de dar, e não de fazer, o que, por si só, afastaria a incidência do ISS, além de que os contratos de plano de saúde seriam de natureza aleatória devido ao seu caráter securitário, diferentemente dos contratos de prestação de serviços que se caracterizam pelo requisito da comutatividade.

O voto do Ministro Relator Luiz Fux resumiu o cerne da controvérsia na definição da incidência ou não do ISS relativamente aos planos privados de assistência à saúde, pelo que se torna necessário definir as atividades que se enquadram no conceito constitucional de serviço.

Para tanto, o Ministro Relator estabeleceu algumas premissas como a exclusão da competência municipal dos serviços de competência tributária estadual e federal, o afastamento da preconização da tese da interpretação econômica do Direito Tributário e do primado do Direito Privado como o único critério capaz de nortear a interpretação do texto constitucional, pois, sem dúvida, é viável que o Direito Tributário, e, especialmente o Direito Constitucional Tributário, adote conceitos próprios e específicos.

Nesta toada, sustentou o voto do Ministro Relator que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, proposta pelo Recorrente, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário para dirimir conflitos de competência entre ISS e ICMS, novos critérios de interpretação têm ganhado espaço, possibilitando uma releitura do papel conferido aos artigos 109 e 110 do CTN. Desta feita, os dispositivos constitucionais tributários devem ser interpretados de acordo com o pluralismo metodológico e os conceitos por eles previstos não são fechados e unívocos, pelo que se deve recorrer aos aportes de ciências afins (como, por exemplo, Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade) para a sua exegese.

Partindo dessa premissa, o Ministro Relator Luiz Fux diferenciou a teoria da interpretação econômica do fato gerador e a consideração do critério econômico no âmbito da interpretação teleológica tendo por base os limites da atividade hermenêutica e defendeu que, nos dias atuais:

A utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica

⁵⁰³ Atuaram como *amicus curiae* a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), o Município de São Paulo, a Associação Brasileira de Medicina de Grupo (ABRAMGE), a Federação Nacional de Saúde Suplementar (FENASAÚDE) e a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras (ABRASF).

baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade.⁵⁰⁴

Fazendo menção à doutrina⁵⁰⁵, o Ministro Relator acrescentou que a unidade do ordenamento jurídico é conferida pela Constituição, por interpretação sistemática e valorativa, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico e que a divisão de competências tributárias pela CFRB/1988 se valeu de tipos, que, em razão do seu grau de abertura, estão voltados à concretização de valores.

Assim sendo, os artigos 153 e 156 ora examinados consistem em tipos, recaindo sobre a lei complementar a definição da materialidade do ISS. A Lei Complementar nº 116/2003, em sua lista anexa, estabelece que os serviços objeto do RE nº 651.703 são tributáveis pelo ISS, conforme itens 4.22 e 4.23⁵⁰⁶. Logo, além da atividade dos profissionais de medicina, existe previsão de incidência do ISS também sobre a atividade de fornecimento de planos de saúde e assistência médica-hospitalar, de modo que, ao ver do Ministro Relator, a natureza securitária alegada nos autos pelas operadoras de planos de saúde não é capaz de afastar a incidência e a cobrança do ISS no caso concreto sobre o preço do serviço, que nada mais é do que a comissão recebida (receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado a terceiros).

Com base na argumentação acima exposta, o Ministro Relator Luiz Fux votou pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, entendendo que as operadoras de planos privados de assistência à saúde realizam prestação de serviço sujeita ao ISS, nos termos do artigo 156, inciso III da CFRB/1988. O voto do Ministro Relator foi acompanhado pela maioria do Plenário, restando vencido o Ministro Marco Aurélio quanto ao mérito e à tese firmada.

⁵⁰⁴ Cf. fls. 23 do acórdão.

⁵⁰⁵ GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 56; SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 275.

⁵⁰⁶ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 03 de outubro de 2017:

“4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário”.

4.8 Análise crítica da aplicação da solidariedade pelo Supremo Tribunal Federal

Após o exame dos acórdãos acima, é possível perceber que aos poucos o tema da solidariedade foi introduzido na jurisprudência brasileira como vetor interpretativo, sendo que, até hoje, o julgado mais emblemático do STF acerca do tema é o relativo às ADIs nº 3.128 e 3.105.

As referidas ADIs questionavam a incidência da contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões pagas pelo setor público e seu julgamento foi a primeira ocasião na qual a Suprema Corte analisou, de forma tão específica, a relação entre o Direito Tributário e a solidariedade.

Como visto no item 4.1 acima, a maioria dos Ministros que compunham o Plenário do STF à época considerou constitucional a cobrança da referida contribuição previdenciária com amparo na solidariedade, que tem fundamental relevância quando o assunto é o financiamento da seguridade social. Naquela ocasião, o STF desenhou os contornos do “princípio estrutural da solidariedade” para legitimar a tributação das contribuições sociais em substituição à noção de solidariedade do grupo, deslocando o fundamento das contribuições sociais do princípio do custo/benefício para o da capacidade contributiva, típico dos impostos.⁵⁰⁷

Quanto ao “princípio estrutural da solidariedade”, seguindo o entendimento de Ricardo Lobo Torres, o mesmo foi criado pelo STF para servir de justificativa para as distorções sistêmicas, transformando as contribuições sociais – denominadas de “exóticas” pelo professor – e a contribuição previdenciária dos inativos do serviço público em autênticos impostos com destinação especial. Isto porque:

Ou invalidava as incidências anômalas (...) produzindo consequências econômicas graves que seriam sanadas com a construção de novo sistema tributário, científico e ajustado à realidade socioeconômica do final do século; ou validava o sistema extravagante, dando-lhe fundamento ético e jurídico abrangente. Preferiu a segunda alternativa e inventou o princípio estrutural da solidariedade, inexistente na filosofia ou na teoria jurídica dos nossos dias, aqui ou no estrangeiro.⁵⁰⁸

⁵⁰⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 203: Além do acórdão proferido nos autos das ADIs nº 3.128 e 3.105, também contribuiu para a criação pelo STF do “princípio estrutural da solidariedade” o julgado referente à contribuição social sobre o faturamento denominado de Finsocial, ocasião na qual se afirmou que “*A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro.*” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 150764. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 02-04-1993 PP-05623 EMENT VOL-01698-08 PP-01497 RTJ VOL-00147-03 PP-01024.

⁵⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade*. p. 202-203.

Outro caso mais recente julgado pelo STF que colocou em voga o valor solidariedade foi o relativo à polêmica acerca do alcance da imunidade tributária das contribuições sociais sobre as receitas de exportação estabelecida no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I da CFRB/1988.

Tal polêmica se instaurou em decorrência do entendimento da Receita Federal do Brasil de que a imunidade apenas recairia sobre as contribuições PIS, COFINS e CIDE, incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, em contraposição ao defendido pelos contribuintes no sentido de que a imunidade deveria alcançar também a CSLL e a CPMF.⁵⁰⁹

No julgamento dos RE nºs 564.413/SC, 566.259/RS e 474.123/SC, o STF decidiu que a imunidade tributária das receitas de exportação não se estende à CSLL e à CPMF baseando-se num elemento teleológico, uma vez que o objetivo do constituinte derivado não teria sido desonerar o exportador e seu lucro, mas tão somente os produtos exportados. Além disso, defendeu-se que, apesar de a desoneração das receitas decorrentes da exportação servir à garantia do desenvolvimento nacional previsto como objetivo fundamental da República no inciso II do artigo 3º da CFRB/1988, não se pode olvidar que outro objetivo fundamental é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, e que a CFRB/1988 também assegura o valor da segurança nacional, motivo pelo qual foram instituídas as contribuições sociais.

Assim, na controvérsia acerca da imunidade das receitas de exportação frente às contribuições sociais, a posição da Suprema Corte foi no sentido de que, aplicando o valor solidariedade em apreço, à imunidade tributária deve ser dada uma interpretação que não desborde da sua letra e da sua finalidade específica, pelo que empresas exportadoras, detentoras de elevada capacidade contributiva não devem ter o seu lucro desonerado.⁵¹⁰

Verifica-se, pois, que a depender da interpretação dada ao dispositivo constitucional e da sua vinculação à solidariedade, a solução a que se chegaria poderia ser diferente, conforme elucidções de Carlos Alexandre de Azevedo Campos:

Havia um embate metodológico no caso – a interpretação literal favorecia o argumento da Receita Federal; a interpretação teleológica, o dos contribuintes. No entanto, também se formou um embate ideológico no julgado, que, inclusive, influenciou a escolha do método mais adequado para a interpretação – de um lado, uma visão liberal-desenvolvimentista, cuja matriz seria o artigo 3º, inciso I da Constituição, e que favorecia a desoneração mais ampla das exportações; de outro, uma visão social-protetiva do artigo 195, da Constituição, e que favorecia a incidência da contribuição social como decorrência da universalidade do custeio da seguridade social. Tratou-se de uma disputa que dividiu a Corte. No final, por

⁵⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 564413. Rel. Min. Marco Aurélio, DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010.

⁵¹⁰ Neste sentido, ver VELLOSO, Andrei Pitten. *Solidariedade e imunidades tributárias*. Disponível em: < <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/solidariedade-e-imunidades-tributarias/14645> >. Acesso em 03 out. 2017.

apenas um voto, ela decidiu que a solidariedade deveria preponderar sobre interesses econômicos.⁵¹¹

Baseada no pluralismo metodológico e na prevalência do valor solidariedade, a maioria da Suprema Corte concluiu que a imunidade prevista no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da CFRB/1988 não alcança o lucro das empresas exportadoras, pelo que há incidência da CSLL e CPMF.

Todavia, ao analisar a questão da imunidade de contribuições sociais de entidades beneficentes de assistência social, entendeu o STF que tais entidades – assim como as de educação sem fins lucrativos – têm o propósito de atender à coletividade em áreas nas quais o Poder Público é deficiente, atuando, pois, como uma *longa manus* do Estado, de modo que fazem jus à desoneração de impostos e contribuições como “recompensa” à colaboração que prestam ao Estado. Assim sendo, decidiu o STF que a imunidade prevista no artigo 195, parágrafo 7º da CFRB/1988 também abrange a contribuição ao PIS, com fundamento na aplicação do “princípio da solidariedade de forma inversa”, nos termos do voto do Relator.⁵¹²

Como tratado no item 4.3 acima, no julgamento da ADI nº 4.976, o STF decidiu pela constitucionalidade dos artigos da Lei Geral da Copa relativos à responsabilidade civil objetiva do Estado e ao prêmio em dinheiro e ao auxílio especial mensal em favor dos jogadores das seleções campeãs das Copas do Mundo de 1958, 1962 e 1970. Quanto à responsabilidade do Estado, entendeu-se que seu alargamento se dá em razão da priorização da preocupação com a vítima, por força da solidariedade e do princípio da justiça social. E quanto à constitucionalidade dos benefícios financeiros dos ex-atletas, o entendimento foi firmado com base no argumento de que a concessão de benefício especial de caráter assistencial a indivíduos ligados a feitos extraordinários de repercussão nacional se trata, na verdade, da concretização de mecanismo colocado à disposição do legislador ordinário para o alcance dos objetivos fundamentais da República de construção de sociedade justa e solidária e promoção do bem de todos.

Ademais, já foi submetida à apreciação do STF a questão relativa ao tratamento tributário a ser dado às atividades exercidas pelas cooperativas bem como a distinção entre

⁵¹¹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do Sistema Constitucional Tributário. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015. p. 125

⁵¹² Em sentido semelhante foi acórdão proferido pelo STF no julgamento do RE nº 580.264/RS, em que restou decidido que “As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 580264. Relator Min. Joaquim Barbosa, Relator p/ Acórdão Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, DJe-192 DIVULG 05-10-2011 PUBLIC 06-10-2011 EMENT VOL-02602-01 PP-00078.

atos cooperativos típicos e atos não cooperativos, tendo sido, inclusive, reconhecida a existência de repercussão geral da matéria constitucional suscitada.⁵¹³⁵¹⁴

No exame do mérito, ao analisar o adequado tratamento tributário a ser dispensado ao ato cooperativo bem como a extensão do conceito de ato cooperativo, a Suprema Corte firmou entendimento no sentido de que há incidência de PIS e COFINS sobre receitas auferidas pelas cooperativas em atos com terceiros não cooperados, isto é, atos não cooperativos, sob pena de violação à determinação constitucional contida no artigo 195, inciso I, alínea “b” de que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade.

O referido julgado partiu da premissa de que, se toda a sociedade deve contribuir para a seguridade social, a cooperativa também estaria incluída na regra do artigo 195 da CFRB/1988. Entretanto, parece que a expressão “toda a sociedade” foi aqui utilizada como verdadeira causa do tributo e não apenas como vetor interpretativo, o que foge do texto legal.

Não obstante, Marciano Seabra de Godoi destaca que há que se ter em mente que a cooperativa é um dos principais instrumentos da economia solidária nos dias atuais, cujo fundamento último é a preservação de liberdades positivas, na medida em que a cooperativa viabiliza aspirações e vontades de seus cooperados⁵¹⁵. Deste modo, como sustentado por Marco Aurélio Greco, tendo em conta as verdadeiras cooperativas e não aquelas criadas com o propósito de burlar o Direito do Trabalho, ao tributar receitas oriundas de negócios externos da cooperativa, estar-se-á, em última instância, tributando o ato do cooperado individual, quando, na verdade, se este tivesse espaço e iguais condições de concorrência no mercado, a receita de venda ou prestação de serviço obtida pelo cooperado isoladamente não sofreria tributação de PIS, COFINS e/ou CSLL.⁵¹⁶

Outro tema que despertou inúmeros questionamentos foi a transferência do sigilo bancário para o Fisco, permitida pelos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001. No julgamento das ADIs nº 2.859, 2.390, 2.386 e 2.397 e do RE nº 601.314/SP, o STF decidiu

⁵¹³ Ainda pendente de decisão de mérito acerca do tema da repercussão geral: incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 672.215 RG. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe-083 DIVULG 27-04-2012 PUBLIC 30-04-2012.

⁵¹⁴ O tratamento tributário a ser dado aos atos cooperativos e atos não cooperativos já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, tendo a Corte decidido pela não incidência de PIS e Cofins em relação ao faturamento das cooperativas de crédito, já que, como manifestação da ideia de solidariedade, a reunião em cooperativa não pode implicar tributação superior à que resultante da atuação isolada de cada cooperado, sob pena de desestímulo ao cooperativismo. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 591298. Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/ acórdão Min. Castro Meira, DJ 07/03/2005. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 616.219. Rel. Min. Luiz Fux, DJ 25/09/2006.

⁵¹⁵ GODOI, Marciano Seabra de. op cit. p. 164.

⁵¹⁶ Cf. parecer doutrinário acostado aos autos do REsp 591298. Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/ acórdão Min. Castro Meira, DJ 07/03/2005. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 616.219. Rel. Min. Luiz Fux, DJ 25/09/2006.

que tais dispositivos não seriam inconstitucionais, utilizando-se, dentre outros argumentos, da confluência entre o dever fundamental de pagar tributos e o dever do Fisco de bem tributar e fiscalizar. Destacou-se a natureza solidária do tributo e o dever de pagar tributos, alicerçado na ideia de solidariedade social prevista no artigo 3º, inciso I da CFRB/1988, sendo este o custo dos direitos individuais, sociais, econômicos e culturais consagrados pela CFRB/1988.

Com base em tal premissa, concluiu o STF que o direito à intimidade e à vida privada garantido constitucionalmente não é absoluto, devendo ser ponderado face ao dever fundamental de pagar tributos, ao valor da solidariedade e ao princípio da isonomia, pelo que o instrumento fiscalizatório instituído mediante a transferência do sigilo bancário para o Fisco mostra-se como relevante instrumento de combate à sonegação fiscal e ao cumprimento de compromisso internacionais assumidos pelo Brasil relativos à transparência e intercâmbio de informações.

Verifica-se, portanto, que o STF corretamente utilizou-se do valor da solidariedade e do seu reflexo no campo tributário, isto é, o dever fundamental de pagar tributos, como vetores interpretativos, dos quais é possível inferir reflexos materiais e instrumentais durante todo o ciclo da tributação.⁵¹⁷

No tocante ao julgamento do RE nº 598.572 relativo à contribuição previdenciária adicional de 2,5% sobre a folha de salários devida por instituições financeiras e entidades equiparadas, o STF entendeu que a previsão legal de diferenciação de alíquotas de contribuições previdenciárias para tais entidades não estaria em descompasso com a CFRB/1988 devido à autorização constitucional para que o legislador ordinário estabeleça critérios diferenciados para a cobrança da referida contribuição a depender, dentre outras condições, da atividade econômica. Assim, a diferenciação de alíquotas não representa ofensa à igualdade tributária, mas, em verdade, concretização do princípio da igualdade substancial e da solidariedade no custeio da seguridade social.

Por fim, quanto à análise do conceito constitucional de serviço para fins de verificação de incidência do ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde, objeto do RE nº

⁵¹⁷ Nesse sentido, Érico Teixeira Vinhosa destaca que “Significa dizer que a instituição de tributos adequados à ideia de capacidade contributiva é condição necessária, mas não suficiente, para, por si só, atender aos princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva, que pressupõe também a criação de mecanismos eficazes de fiscalização, como o acesso às informações bancárias, e de cobrança, como a penhora on-line, sob pena de restar frustrada a solidariedade e a isonomia durante o longo percurso que vai desde a previsão de competências e instituição de tributos até a efetiva arrecadação e aplicação dos recursos arrecadados.” In VINHOSA, Érico Teixeira. *Dever fundamental de pagar tributos: uma abordagem à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça*. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sérgio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017. p. 119.

651.703, o caminho trilhado pelo STF foi o do pluralismo metodológico, de modo que a atividade hermenêutica dos conceitos constitucionais tributários deve levar em consideração os aportes das ciências afins.

Assim, defendendo a interpretação sistemática e valorativa para fins de concretude dos valores insculpidos pela CFRB/1988, o STF sustentou que a necessidade de utilizar critério econômico como decorrência da interpretação teleológica deriva de uma apreciação axiológica baseada em valores como da solidariedade. Com base nisso, o STF decidiu pela incidência do ISS sobre a atividade das operadoras de planos privados de assistência à saúde.

Diante de todo o exposto, ilustra-se a elevada importância que a solidariedade possui na seara tributária para a solução de controvérsias, sendo utilizada pela jurisprudência do STF como um vetor interpretativo do ordenamento jurídico brasileiro e, em especial, do sistema tributário nacional, principalmente mediante a adoção de uma visão social protetiva, de modo que é possível afirmar que a solidariedade se tornou um instrumento útil para justificar decisões que afirmem incidências tributárias sob o discurso de promoção e realização de justiça tributária.

Todavia, a solidariedade não deve ser utilizada pelo STF como instrumento de maximização da tributação mediante a ampliação de incidências tributárias. Seu papel, na verdade, reside na otimização do sistema tributário, na medida em que este é um dos mecanismos para redistribuição dos rendimentos dos mais ricos para os menos favorecidos, de forma a se alcançar a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade pautada em critérios de justiça e isonomia.

Desta feita, o presente estudo tem por fim precípuo advertir para o perigo de excessos por parte da Corte Constitucional no uso do valor solidariedade como vetor interpretativo, haja vista que tal valor não pode servir de fundamento de decisão autônomo em questões tributárias. Como visto, a normatividade assumida pelos princípios e a preponderância dos valores no ordenamento jurídico brasileiro têm inúmeras consequências, dentre elas a exacerbação do apelo ao princípio da dignidade da pessoa humana e ao valor solidariedade em questões que envolvam direitos fundamentais e assuntos tributários, respectivamente.

Pela análise do direito jurisprudencial, verifica-se que os Ministros que compõem a Corte Superior aplicam a solidariedade como se essa fosse um “super trunfo”, hábil a encerrar qualquer tipo de debate e a consagrar como vencedor aquele que dela se utilizou. Tal comportamento por parte do Poder Judiciário conduz à equivocada noção de que a solidariedade teria característica de fechamento interpretativo, isto é, que representaria o

ponto de chegada e não de partida⁵¹⁸ do Direito Tributário brasileiro, sendo utilizada, portanto, como se fosse uma espécie de argumento fatal, inquestionável e invencível, quando, na verdade, ela encerra o objetivo fundamental previsto na CFRB/1988 de concretização de justiça social e de redução de desigualdades sociais, sendo a tributação e a redistribuição de bens e direitos alguns de seus mecanismos.

E, do mesmo modo que a solidariedade não pode ser empregada como instrumento de majoração da carga tributária, o discurso de sua negação também não encontra guarida no Direito pátrio, na medida em que, como visto, não há que se falar em direito do contribuinte de não pagar impostos. O pagamento de impostos – e tributos, de uma maneira geral – constitui um dever indeclinável de cidadania e que deve ser honrado por todos os cidadãos fiscalmente capazes em prol da manutenção do Estado desejado pela sociedade – seja ele em sua feição máxima ou mínima.

Portanto, é imperiosa a observância por parte dos aplicadores do Direito dos exatos limites da solidariedade no Direito Tributário brasileiro, para que este valor não seja utilizado como justificativa para a ampliação ou redução das incidências tributárias, mas na sua exata medida de instrumento útil para guiar a elaboração da lei tributária por parte do legislador e a concretude e correção de sua aplicação por parte dos intérpretes e, em última instância, pelo STF.

⁵¹⁸ STRECK, Lenio Luiz. *Neoconstitucionalismo, positivismo e pós-positivismo*. In: FERRAJOLI, Luigi; STRECK, Lenio Luiz; TRINDADE, André Karam (orgs.). *Garantismo, hermenêutica e (neo) constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 68-69. apud SEVEGNANI, Joacir. op. cit., p. 243.

CONCLUSÃO

A partir do estudo realizado, verifica-se que a solidariedade sofreu mutações semânticas ao longo de sua evolução histórica, tendo surgido como um conceito moral, ganhou espaço aos poucos no âmbito político e, posteriormente, foi consagrada no Direito.

Em sua noção geral utilizada por diferentes ramos das ciências humanas e sociais aplicadas, a solidariedade é comumente empregada como sinônimo de coesão ou conexão social.

Historicamente, a solidariedade começou a ser vista como irmandade e fraternidade, tendo posteriormente recebido o significado de sentimento de bondade para com o próximo e a comunhão de interesses ou propósitos entre os membros de um grupo. Notadamente no contexto do movimento da classe trabalhadora, a palavra “solidariedade” teve um sentido claro e específico, referindo-se ao engajamento e apoio mútuo na luta contra a injustiça.

No que tange ao seu conceito jurídico, faz-se referência à origem linguística do termo derivada do latim que vem de *solidum*, *soldum* e significa “por inteiro”, correspondendo a um compromisso pelo qual as pessoas se obrigam umas às outras e cada uma delas a todas as outras.

Atualmente, o conceito de solidariedade remete à complexidade da consciência moral e à ideia de cooperação social, sendo indispensável à filosofia, à ética, à política e também em relação à justiça, sendo, inclusive, considerada como uma das condições necessárias para a realização da justiça.

Em sua experiência jurídica, a solidariedade é um valor fundamental que serve de alicerce para o Estado Constitucional Democrático de Direito e exerce uma dupla dimensão, pois corresponde à atribuição de direitos (especialmente direitos sociais e de solidariedade, propriamente ditos) e de deveres entre os cidadãos, sendo os deveres entendidos como repartição dos encargos da existência e funcionamento da sociedade estatal. Além disso, a solidariedade, por estar atrelada ao princípio da dignidade humana, exerce uma função social, na medida em que requer a realização de prestações positivas por parte do Estado em prol da sociedade e o comportamento ativo de todos os cidadãos, especialmente em favor dos menos favorecidos. Todavia, em que pese muito se falar em “dever de solidariedade”, entende-se que a solidariedade não pode ser tratada como um dever de justiça ou uma obrigação jurídica, muito menos uma obrigação tributária.

Tendo por objeto a análise particular do ordenamento jurídico brasileiro, verifica-se que o artigo 3º da CFRB/1988 estabelece que os objetivos fundamentais da República são a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção o bem de todos, sem quaisquer preconceitos ou outras formas de discriminação. A partir de tal preceito constitucional, entende-se que o constituinte originário procurou enfatizar de maneira expressa os valores fundamentais da sociedade brasileira, dentre eles, o valor solidariedade, que devem nortear o legislador ordinário, os aplicadores do Direito, os intérpretes e também os demais jurisdicionados.

O que se pretende mostrar por meio deste trabalho é a solidariedade como um valor de importância fundamental para a estrutura do ordenamento jurídico brasileiro como um todo e, em particular, do sistema tributário nacional, servindo, pois, de critério de interpretação que deve ser utilizado na busca pelo real significado das normas jurídicas positivas, na medida em que tem por condão indicar uma direção mais condizente com o objetivo fundamental indicado pelo constituinte originário.

Na seara do Direito Tributário, ainda que se adote uma visão formalista em prol da segurança jurídica do contribuinte e se alegue que a fonte exclusiva dos deveres tributários é o texto legal, de forma que o contribuinte não pode ser exigido de algo que não está prescrito em lei, não é possível sustentar que as regras de incidência tributária são despidas de qualquer carga axiológica.

Isto porque, é inconteste que, no momento de elaboração dos preceitos legais que compõem o sistema tributário nacional – e aqui também estão incluídos os dispositivos constantes da CFRB/1988 –, tanto o constituinte originário como o legislador ordinário atuaram sob a influência de determinados critérios morais e valores relevantes à época. Assim, ainda que o dever de pagar tributos tenha como fonte primeira a lei, há que se atentar para o fato de que esta foi formulada pelo legislador levando em consideração critérios morais e éticos, de modo a distribuir a carga tributária em consonância com o valor solidariedade e o princípio da capacidade contributiva.

Tanto é que, a CFRB/1988, ao outorgar poder tributário limitado aos entes tributantes, selecionou as condutas representativas de capacidade contributiva. Deste modo, os sujeitos que realizam tais condutas estão obrigados ao pagamento de tributos aos cofres públicos, e, por outro lado, a tributação não poderá recair sobre os comportamentos que não se enquadrem nos moldes da regra matriz de incidência de cada espécie tributária. Desta feita, tem-se que o princípio da capacidade contributiva e o valor solidariedade por ele realizado representam

instrumentos da justiça distributiva, mas sua concretização se exaure no momento de composição da regra-matriz de incidência tributária.

A solidariedade é, portanto, um valor de suma importância ao atuar como instrumento pela busca da realização da justiça social e amenização das desigualdades, pelo que o legislador tributário ordinário deve sempre tê-la em mente ao veicular preceitos legais ou, no máximo, deve ser neutro em relação a este valor. Porém, jamais deve instituir preceitos legais conflitantes com a solidariedade, na medida em que esta é um dos objetivos fundamentais da República.

Contudo, importa esclarecer que não se está aqui defendendo que o pagamento de tributos por parte dos contribuintes se dá apenas em razão do espírito de solidariedade vigente na sociedade. Pelo contrário, o presente trabalho não nega que a norma tributária é uma norma de rejeição social e que os deveres tributários são observados, em sua maioria, face ao risco de imposição de penalidades gravosas em caso de inadimplemento. Isto ocorre principalmente em sociedades como a brasileira, em que a população suporta uma carga tributária elevada e não vislumbra a aplicação do produto da arrecadação tributária em seu próprio benefício, sem falar na corrupção que assombra o cenário político nacional e fortalece a descrença da sociedade na atuação do Poder Público.

Portanto, o que se pretende por meio do presente trabalho é chamar a atenção para a utilização inadequada de princípios e de valores como fatores de correção do Direito em geral, e em particular do Direito Tributário. É preciso tomar muito cuidado à extensão dada ao alcance do vetor interpretativo que é a solidariedade para além de seus próprios limites, de modo a evitar que ele seja utilizado como um “super trunfo” e como justificativa para todo e qualquer tributo.

Até porque, a tributação não deve ser considerada como o único e exclusivo instrumento de redução das desigualdades sociais, tendo em vista que a redistribuição de bens e direitos almejada pela justiça social, em última instância, deve ser alcançada pela conjugação de um sistema tributário justo e solidário e de gasto público eficiente.

Atualmente, com o neoconstitucionalismo, a crescente judicialização e o agigantamento do Poder Judiciário brasileiro, e, particularmente do STF, tem-se o inconveniente de se levar à Corte Superior um grande volume de casos, muitas vezes sem qualquer relevância para fins de harmonia e uniformidade com a Carta Magna, resultando, algumas vezes, em releituras impróprias ou inadequadas de certas categorias jurídicas ou princípios – como é o exemplo do princípio da dignidade da pessoa humana no âmbito dos direitos fundamentais e do Direito em geral, e o valor da solidariedade, este, em particular no

âmbito do Direito Tributário, como corolário do dever de pagar impostos e do princípio da capacidade contributiva. E, até mesmo, na conversão de matérias eminentemente tributárias em matérias constitucionais, como mero exercício de poder do STF de controle da jurisdição ordinária.⁵¹⁹

Como visto, o apelo à ponderação de valores, ao sopesamento de princípios e às teorias argumentativas tornou-se frequente no Direito brasileiro, de forma que, assim como a dignidade da pessoa humana tornou-se a palavra chave para ponderar ou sopesar direitos fundamentais e seus princípios respectivos, a solidariedade também é utilizada muitas vezes como um “cheque em branco” para justificar a tributação de acordo com escolhas pessoais do intérprete.

Percebe-se, pois, que a solidariedade acaba por se tornar uma vítima do que se denomina de “panprincipiologismo”⁵²⁰, isto é, a proliferação dos princípios e o abandono de parâmetros de segurança e certeza jurídica em prol de uma discricionariedade judicial muitas vezes abusiva.

Assim sendo, através de uma análise apurada da aplicação da solidariedade pelo STF na solução de controvérsias tributárias, é possível verificar que a Corte Superior se utiliza da solidariedade como fundamento de decisão autônomo e, de certa forma, acaba por ampliar a incidência tributária e por afastar determinadas imunidades tributárias, o que pode vir a ser caracterizado como excesso de exação por parte do Poder Judiciário, sob a escusa de se prestar à realização de fins de maior relevância social determinados pelo poder constituinte.

Conforme demonstrado ao longo deste estudo, ao julgar a questão da incidência da contribuição previdenciária sobre proventos de servidores públicos inativos, o STF criou o “princípio estrutural da solidariedade” para legitimar tais exações, deslocando o fundamento das contribuições sociais do princípio do custo/benefício, característico da solidariedade de grupo, para o princípio da capacidade contributiva, que é típico dos impostos.

O STF houve por bem confirmar que a imunidade de contribuições sociais de entidades beneficentes de assistência social também abrange a contribuição ao PIS, tendo por fundamento a aplicação do “princípio da solidariedade de forma inversa”, haja vista que a ausência de tributação das contribuições sociais decorre da colaboração que estas entidades prestam ao Estado.

⁵¹⁹ Em sentido semelhante, ver RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz. *Estatuto epistemológico do Direito civil contemporâneo na tradição de civil law em face do neoconstitucionalismo e dos princípios*. O Direito (Lisboa), v. 143, p. 43-66, 2011.

⁵²⁰ Expressão utilizada por Lenio Streck. Cf. STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito*. 3. ed., rev., ampl. e com posfácio. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009 p. 475-496.

Já quanto ao alcance da imunidade tributária das contribuições sociais sobre as receitas de exportação, concluiu o STF, tendo por base o pluralismo metodológico, que tal imunidade abrange apenas as contribuições ao PIS, à COFINS e a CIDE, não se estendendo, portanto, à CSLL e à (já extinta) CPMF. A justificativa para tal decisão residiu no argumento de que a solidariedade deve preponderar sobre os interesses econômicos, de modo que a imunidade não alcança o lucro das empresas exportadoras, mas tão somente os produtos exportados.

Outro exemplo de atuação do STF que resultou na ampliação de incidência tributária e, conseqüentemente, da arrecadação fiscal, foi o entendimento firmado no tocante ao tratamento tributário a ser dispensado ao ato cooperativo bem como a extensão do conceito de ato cooperativo, tendo a Corte Superior decidido pela incidência de PIS/COFINS sobre receitas auferidas pelas cooperativas em atos externos, sob a alegação de que toda a sociedade deve contribuir para a seguridade social. Porém, o STF parece ter olvidado que as cooperativas são um instrumento de economia solidária, e, ao determinar a tributação dos atos cooperativos externos, restará, pois, inviabilizada a manutenção das verdadeiras cooperativas.

No julgamento relativo à possibilidade de transferência do sigilo bancário para o Fisco, o STF decidiu que os direitos à intimidade e à vida privada devem ser ponderados no caso concreto devido à preponderância do dever fundamental de pagar tributos, do valor solidariedade e do princípio da isonomia. Isto porque, a transferência do sigilo bancário representa um instrumento fiscalizatório de substancial relevância ao combate à sonegação fiscal.

Vê-se aqui claramente o papel desempenhado pela solidariedade como vetor interpretativo para a solução da controvérsia tributária, de modo que o STF dela se utilizou tendo por objetivo o bom funcionamento do sistema tributário como um todo (desde a conscientização fiscal do contribuinte, passando pela fiscalização até o resultado último de combate e redução da sonegação fiscal), e não apenas a maximização da tributação.

Em outro caso, utilizando-se do pluralismo metodológico e da solidariedade como vetor axiológico interpretativo, o STF decidiu que o ISS incide sobre a atividade de administração de planos de saúde.

Assim, nesta e em outras decisões aqui analisadas – como, por exemplo, a incidência de contribuições sociais sobre as receitas de exportações, a imunidade de entidades de assistência social, a transferência do sigilo bancário para o Fisco –, o procedimento de inter-relação dos critérios interpretativos permitiu que a solução dada pelo STF lastreada no valor solidariedade fosse a decisão metodologicamente mais adequada.

Todavia, em outras situações - como, por exemplo, a incidência de contribuição previdenciária sobre proventos dos servidores inativos, a análise dos benefícios da Lei Geral da Copa, a tributação dos atos externos das cooperativas e a incidência do adicional da contribuição previdenciária devida por instituições financeiras e equiparadas - , a aplicação do valor da solidariedade parece ter conduzido a um resultado do que os Ministros, na qualidade de intérpretes e aplicadores do Direito, achavam moral ou politicamente mais adequado e não a solução metodologicamente mais adequada, em conformidade com a CFRB/1988, que é o que se espera da Corte Superior.

Não se pode negar que a solidariedade é um valioso vetor interpretativo a ser adotado como um elemento de decisão do STF para alcançar a realização de objetivos constitucionais e a concretização de direitos fundamentais. Assim, em temáticas tributárias, tal vetor interpretativo deve ser empregado pelo STF tendo por fim precípua a otimização do sistema tributário nacional como um todo, nos moldes previstos pelos preceitos constitucionais tributários, e a busca por mecanismos que viabilizem a concretização da justiça tributária, e não em casos em que a *ratio decidendi* repouse única e exclusivamente na majoração da arrecadação e na ampliação da incidência tributária.

Urge reconhecer a impossibilidade de a solidariedade ser, sozinha, fundamento suficiente de decisão e até mesmo principal elemento de decisão em temáticas tributárias. Embora o artigo 3º, inciso I da CFRB/1988 seja uma norma programática com eficácia jurídica, não é possível conceber a solidariedade como um valor absoluto do ordenamento jurídico brasileiro e, em particular, do sistema tributário nacional.

Como analisado ao longo da presente dissertação, a solidariedade não é o fundamento último e exclusivo da tributação, mas corresponde a um critério a ser seguido pela tributação com o fito de assegurar a participação de todos os cidadãos no custeio do Estado a partir da aplicação de sua desdobrada capacidade contributiva insculpido no artigo 145, parágrafo 1º da CFRB/1988.

Na medida em que se trata de uma norma programática e constitui um dos objetivos constitucionais fundamentais, a solidariedade serve de critério informador para a criação da legislação infraconstitucional e pode exercer papel importante no controle de constitucionalidade da lei tributária contra planejamentos tributários abusivos e sonegações fiscais. Todavia, em julgamentos acerca da procedência de cobranças tributárias em casos concretos, a solidariedade não pode ser invocada como fundamento suficiente de decisão do Poder Judiciário sem que sejam levados em consideração os ditames previstos legislação de

regência do tributo em questão, sob pena de usurpação da regra-matriz de incidência tributária.

Em síntese, não pode a solidariedade ser utilizada como um “super trunfo” hábil a justificar decisões casuísticas e consequencialistas do STF – tanto em prol do discurso social-protetivo do tributo como principal financiador de direitos fundamentais ou a favor do discurso liberal-desenvolvimentista relativo ao direito do contribuinte de se organizar para não pagar tributos e da existência de um sistema constitucional tributário voltado para a proteção da propriedade e da liberdade do contribuinte contra arbitrariedades do legislador ou das autoridades tributárias – , uma vez que isto vai de encontro à função que deve ser desempenhada pela solidariedade como instrumento para a revitalização da cidadania fiscal.

Deste modo, deve o STF afastar o uso da solidariedade em sua função (atípica) de instrumento de maximização da tributação, a qual não encontra fundamento na CFRB/1988, e enfatizar a função extrafiscal da solidariedade, na medida em que esta serve de apelo para iniciativas do Poder Público e da sociedade em prol de comportamentos que visem ao cumprimento de metas sociais, políticas e econômicas,

Considerando o exposto, demonstra-se ser necessário reconstruir o conceito de solidariedade no âmbito jurídico-tributário para fins de criação de um novo formato estatal, com aprofundamento da democracia e redução das possibilidades de corrupção. Isto porque, não se pode esperar que o Estado – endividado como está – consiga fazer frente a todas as necessidades dos cidadãos, principalmente da grande parcela da população que vive em estado de (quase) miséria. Também não é factível o argumento de que a tributação deva ser majorada sob a justificativa de que o dever de pagar tributos, alicerçado na solidariedade, seja “a solução dos problemas”.

A criação de novo formato estatal possibilitará que o dever de pagar tributos deixe de ser encarado como uma norma de rejeição social e uma invasão ao patrimônio privado e passe a ser vislumbrado pela sociedade como o preço a ser pago pela própria liberdade e para a manutenção da sociedade “desejada”. É preciso aliar uma arrecadação tributária lastreada em critérios de justiça, por meio da alocação da carga tributária em função da capacidade econômica do contribuinte e independentemente de benefícios individuais, com o gasto público eficiente e racional.

Adicionalmente, os cidadãos e os operadores do Direito devem exigir consistência metodológica na construção das decisões judiciais em todos os campos do Direito e, particularmente, no Direito Tributário, pois o uso seletivo de critérios de interpretação por

parte do Poder Judiciário é uma das principais causas de insegurança jurídica e de violação à isonomia.

Para fins de concretização da ideia de justiça tributária, é preciso haver a atuação consistente do intérprete, mediante a observância de procedimento interpretativo ordenado e apoiado na inter-relação entre os critérios tradicionais de interpretação. Assim, considerando o caráter fundante e estruturante dos enunciados constitucionais tributários na ordem jurídica brasileira, dentre eles o valor da solidariedade, a consistência e a padronização na aplicação de tal valor como vetor interpretativo é condição da própria legitimidade do sistema tributário nacional.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

_____. Políticas Públicas e o seu controle judicial na área da saúde: uma crítica à reserva do possível no Brasil. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015.

ALEXY, Robert. Sobre la estructura de los principios jurídicos. In: *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.

AQUINO, Tomás. *Summa Teologica*. 2-2-9.101, art. 1. tomo IX, Madrid, 1955.

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

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. A Nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas. In: *Temas de direito constitucional – tomo III*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, abr. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618/44695>>. Acesso em: 30 dez. 2017.

BARROSO, Luís Roberto. Direitos Fundamentais, Colisão e Ponderação de Valores. In: _____. *Temas de direito constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.. tomo III.

_____. *Temas de Direito Constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988.

BAYERTZ, Kurt. Four Uses of “Solidarity”. Trad. Sarah L. Kirkby, B.A. Hons. Exon. In: _____. *Solidarity: Philosophical studies in contemporary culture*. Springer; 1999. v.5.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. 2.ed. São Paulo: Editora 34, 2011.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de Filosofia do Direito*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. *Código Civil (2002)*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 22 jul. 2017.

_____. *Código Tributário Nacional (1966)*. Brasília: Planalto, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 03 out. 2017.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Brasília: Planalto, 2016. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 09 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 591298*. Rel. Min. Teori Albino Zavaski, Rel. p/ acórdão Min. Castro Meira, DJ 07/03/2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 616.219*. Rel. Min. Luiz Fux, DJ 25/09/2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 3128*. Relatora Min. Ellen Gracie. Relator para acórdão Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-03 PP-00450 RDDT n. 135, 2006, p. 216-218.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 3105*. Relatora Min. Ellen Gracie. Relator para acórdão Min. Cezar Peluso. Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2004, DJ 18-02-2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT n. 140, 2007, p. 202-203.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 4976*. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, julgado em 07/05/2014, DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade nº 2859*. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade* nº 2.390. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade* nº 2.386. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade* nº 2.397/DF. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 3.105/DF*. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso, DJ 18-02-2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 490576*, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe-060 DIVULG 29-03-2011 PUBLIC 30-03-2011 EMENT VOL-02492-01 PP-00054.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 150.764-1/PE*. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 02-04-1993.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 564413*. Rel. Min. Marco Aurélio, DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 150764*. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 02-04-1993 PP-05623 EMENT VOL-01698-08 PP-01497 RTJ VOL-00147-03 PP-01024.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 389808*, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 474132*. Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 564413*. Relator Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-209 DIVULG 28-10-2010 PUBLIC 03-11-2010 REPUBLICAÇÃO: DJe-235 DIVULG 03-12-2010 PUBLIC 06-12-2010 EMENT VOL-02445-01 PP-00137 RTJ VOL-00218-01 PP-00523.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 566259*. Relator Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-05 PP-01071

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 598085*. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 598572*. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/2016, DJe-166 DIVULG 08-08-2016 PUBLIC 09-08-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 599362*. Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, Repercussão Geral - Mérito DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 601314*. Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016. DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 636.941*. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2014, DJe-067 DIVULG 03-04-2014 PUBLIC 04-04-2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 651.703*. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. STF disponibiliza Relatório de Atividades de 2016 em formato digital. *Site*. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=334977> >. Acesso em 01 out. 2017.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2009.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário*. In: _____. *Escritos de Direito Constitucional e de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 236.

_____. *Interpretação do Sistema Constitucional Tributário*. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015. p. 125

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. MOREIRA, Vital. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

_____. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CASTRO, José Fernando de. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no Direito Brasileiro. Seus problemas e soluções*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade Social Tributária*. São Paulo: Almedina, 2010.

CRETELLA Júnior, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988. v. I.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado Social e Princípio da Solidariedade. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, Vitória, n. 3, jul./dez. 2008.

DRAGO, Florence CronembergerHaret; MOLLICA, Rogério. Tredestinação vista pela ótica da política judiciária. *Revista Thesis Juris – RTJ*, São Paulo, v. 4, n.3, set.-dez. 2015.

DUGUIT, Pierre M. N. Léon. *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Ícone, 1996.

DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

EHRHARDT JÚNIOR, Marcos Augusto de Albuquerque. O princípio constitucional da solidariedade e seus reflexos no campo contratual. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1422, 24 maio 2007. ISSN 1518-4862. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9925>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

ESPANHA. *Constituição Espanhola, de 31 de outubro de 1978*. Disponível em: <<http://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>>. Acesso em: 09 jun. de 2017.

FARIAS, José Fernando de Castro. *A origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário Brasileiro?. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André (Coord.). *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 41-64.

GIANNINI, Achile Donato. *Instituciones de Derecho Tributário*. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1957.

GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

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

_____. 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. (Coord.). *O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária – Instrumentos para unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Solidariedade Social e Tributação In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.) *Solidariedade Social e Tributação*, 2005, p. 168-189.

_____. *Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini – Apresentação: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HEYD, David. A Value or an Obligation? Rawls on Justice to Future Generations. In: GROSSERIES, Axel; MEYER, Lukas H. *Intergenerational justice*. New York: Oxford University Press Inc., 2009. p. 168-189.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. W. W. New York. London :Norton & Company, 2000.

HUGON, Paul. *História das Doutrinas Econômicas*. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1966.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo: fundamentos, financiamento e regulação*. Niterói/RJ: Impetus, 2011.

_____. *Curso de Direito Previdenciário* 22. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2016.

_____; FERRARO, Carolina Cantarelle. Uma visão crítica da para-fiscalidade. In: MELO, Raimundo Simão de; ROCHA, Cláudio Jannotti da. (Coord.). *Constitucionalismo, Trabalho, Seguridade Social e as Reformas Trabalhista e Previdenciária..*. São Paulo: LTr, 2017. p. 519-527.

ITÁLIA. *Constituição da República Italiana, de 22 de dezembro de 1947*. Disponível em: <https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione_francese.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2017

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Tradução João Baptista Machado. Coimbra: Armenio Amado, 1984.

KYMLICKA, Will. *Contemporary Political Philosophy. An Introduction*, 2002.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Tradução de José Lamego.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MANEIRA, Eduardo. LESSA, Donovan Mazza. Limites da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direito Tributário Contemporâneo: 50 anos do código Tributário*. Revista dos Tribunais: São Paulo, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Teoria Geral do Processo*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Bushatsky, 1977. v. 3.

MENDES, Francisco Schertel Ferreira. CARNEIRO, Rafael Araripe. TEIXEIRA, Tiago Conde. *Direito Tributário Contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MONTESQUIEU, Charles. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2002. Tradução: Jean Melville.

MORAES, Alexandre de. *Direitos humanos fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º a 5º da Constituição Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2017.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O Princípio da Solidariedade. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabela Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly. (Coord.). *Os princípios da Constituição de 1988*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de la Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andre (Dir.) *Tratado de Derecho Tributario, tomo I*, 2001.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo horizonte, v.5, n.20, out. 2007.

_____. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4. reimp. Coimbra: Editora Almedina, 2015.

_____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-139.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. *Curso de derechos fundamentales. Teoría General*. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1999.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa, de 25 de abril de 1974*. Disponível em: < <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf> > Acesso em: 09 jun. 2017.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Critério finalístico e o controle de constitucionalidade das contribuições. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários. 6., *Sistema tributário brasileiro e a crise atual* / Macedo, Alberto (et al). São Paulo: Noeses, 2009.

RAWLS, John. Distributive Justice: some agenda. *Natural Law Forum*, v. 13, 1968.

_____. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1977. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2003.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. As contribuições para-fiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 174, mar. 2010.

ROCHA, Sergio Andre. Ética, moral e justiça tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. n. 51, ano 2011, julho-agosto de 2003. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

_____. Evolução Histórica da Teoria Hermenêutica: Do Formalismo do Século XVIII ao Pós-Positivismo. In: *Estudos de Direito Tributário*. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015

_____. O protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a segurança jurídica em matéria tributária? In: *Estudos de Direito Tributário*. Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

RODRIGUES JUNIOR, Otavio Luiz. *Estatuto epistemológico do Direito civil contemporâneo na tradição de civil law em face do neoconstitucionalismo e dos princípios*. O Direito (Lisboa). 2011. v. 143

ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro. *Revista tributária e de finanças públicas*. Academia Brasileira de Direito Tributário. São Paulo: Revista do Tribunais, 2000. v. 17, n. 85, p. 259–272, mar./abr., 2009.

SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SARMENTO, Daniel. A vinculação dos particulares aos direitos fundamentais: o debate teórico e a jurisprudência do STF. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel. *Direitos, Deveres e Garantias Fundamentais*. Salvador: Juspodivm, 2011.

_____. *Dignidade da Pessoa Humana: conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

_____. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. 2. ed. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. *Do Estado fiscal ao Estado Endividado na Sociedade Desejante*. Disponível em : <<http://www.conjur.com.br/2016-jun-14/contas-vista-estado-fiscal-estado-endividado-sociedade-desejante>>. Acesso em: 09 jun. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEVEGNANI, Joacir. *A Solidariedade Social no Estado Constitucional de Direito no Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. O princípio da solidariedade. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1272, 25 dez. 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/9315>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

_____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24. ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Luis Renato Ferreira da. A Função Social do Contrato no novo Código Civil e sua conexão com a solidariedade social. In: SARLET, Ingo Wolfgang, (Org.). *O novo código civil e a constituição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

STEINVORTH, Ulrich. The Concept and Possibilities of Solidarity. In: BAYERTZ, K. *Solidarity*. Philosophical studies in contemporary culture. v. 5., Springer; 1999.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito*. 3. ed., rev., ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Molina, 2002. Trad. Pedro M. Herrera.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, , 1998.

_____. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Os direitos humanos e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, n. 4, jan. 2006.

_____. Sigilo Bancário e Fiscal. In: SARAIVA FILHO, Othon de Pontes; GUIMARÃES, V. Branco (coord.). *Sigilo Bancário e Fiscal – Homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves..* 2011.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TRINDADE, André Karam. Crítica à imprecisão da expressão neoconstitucionalismo. In: *Consultor Jurídico*, 2013. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2013-jan-19/diario-classe-critica-imprecisao-expressao-neoconstitucionalismo>>. Acesso em: 30 dez. 2017.

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Roteiro para apresentação das teses e dissertações da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. 2. ed. Rio de Janeiro: UERJ, 2012.

VANONI, Ezio. *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova: CEDAM, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Solidariedade e Imunidades Tributárias*. Disponível em: < <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/solidariedade-e-imunidades-tributarias/14645> >. Acesso em: 03 out. 2017.

WESTPHAL, Vera Herweg. Diferentes matizes da idéia de solidariedade. *Revista Katálysis*, Florianópolis, v. 11, n. 1, p. 43-52, jan. 2008. ISSN 1982-0259. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/katalysis/article/view/4757/4037>>. Acesso em: 01 nov. 2017.

WILDT, Andreas. Solidarity. Its history and contemporary definition. In: BAYERTZ, K *Solidarity*. Philosophical studies in contemporary culture. v. 5., Springer; 1999.

