



O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

*Regina Helena Costa**

Resumo

O princípio da solidariedade social, contemplado na Constituição de 1988, projeta seus efeitos no sistema tributário nacional. Múltiplas são as manifestações de sua aplicação no plano constitucional, valendo destacar, dentre elas, o princípio da capacidade contributiva; a generalidade da tributação; a progressividade; a solidariedade contributiva; bem como algumas normas imunizantes.

Palavras-chave

Solidariedade social. Constituição. Tributação. Expressões.

THE SOLIDARITY PRINCIPLE IN THE NATIONAL TAX SYSTEM

Abstract

The principle of social solidarity, housed in the Constitution of 1988, irradiates its effects in the national tax system. Multiple are the expressions of its application in the constitutional level, such as the ability-to-pay principle, the principle of general taxation, the tax progressivity, the contributory solidarity principle, as well as some fiscal immunities.

Key words

Solidarity. Constitution. Taxation. Expressions.

1. Introdução

A compreensão do Direito Tributário, está, cada vez mais, voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

*Livre-Docente em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2006). Possui Mestrado (1992) e Doutorado (2000) em Direito do Estado, com concentração na área de Direito Tributário, pela mesma universidade. Atualmente é professora da Faculdade de Direito e da Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, onde leciona Direito Tributário na graduação e no Mestrado. É professora orientadora em Doutorado e Mestrado. Leciona, ainda, nos cursos de Especialização em Direito Tributário, Direito Processual Tributário e Direito Administrativo da PUC/COGAE, bem como é professora convidada em cursos de Especialização de outras instituições. Tem experiência nas áreas de Direito Tributário e Direito Administrativo. Desde 2013 é Ministra do Superior Tribunal de Justiça.

Na sociedade contemporânea, estão indissolúvelmente associadas as ideias de tributação e cidadania, pois ser cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania, porque somente pode ser considerado autêntico cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, titularizar patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva.

Exsurge evidente, assim, que a ação estatal de exigir tributos toca os direitos fundamentais diretamente. A tributação há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo-se a edição de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, a adoção de uma conduta ética no exercício da fiscalização, a lisura dos procedimentos administrativos e a edição, pelo Fisco, de atos normativos nos estritos limites legais, dentre outras providências.

Nessa moldura, discorreremos brevemente sobre o conceito de *solidariedade social* e suas principais expressões no campo da tributação, cingindo-nos ao plano constitucional.

2. A solidariedade como diretriz do ordenamento jurídico.

O termo solidariedade tem sua raiz no latim *solidarium*, que vem de *solidum*, *solidum*, que significa inteiro, compacto¹. Daí porque, no âmbito jurídico, qualifica-se como *obrigação solidária* aquela em que cada um dos devedores está adstrito ao cumprimento da obrigação por inteiro e cada um dos credores tenha o direito a esse cumprimento também por inteiro.²

José Casalta Nabais fala em “cidadania solidária”, compreendendo que a solidariedade “mais não é do que um aspecto ou dimensão nova, e um aspecto ou dimensão nova ativa, da cidadania”³. Nesta, o cidadão assume um novo papel, com novas responsabilidades e encargos, que não podem ser encarados como tarefas exclusivamente do Estado. Contrapõe-se, portanto, essa noção de cidadania, às ideias de egoísmo e individualismo excessivo, tão arraigadas na sociedade contemporânea.

Acrescenta o professor da Universidade de Coimbra que a dimensão solidária da cidadania “implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente inclusão de todos os membros da respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum (...)”⁴.

A Constituição, ao apontar, em seu art. 3º, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, arrola, dentre eles, a “construção de uma sociedade livre, justa e solidária” (inciso I), apresentando a solidariedade como uma diretriz a iluminar todo o ordenamento jurídico, orientando a interpretação e aplicação de suas normas.

¹ *Apud* José Casalta Nabais. “Solidariedade social. cidadania e direito fiscal” in *Solidariedade social e Tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo : Dialética, 2005, p. 111.

² Cf. José Casalta Nabais, ob. cit., p. 111-112.

³ *Idem*. p. 124.

⁴ *Ibidem*, p. 125.

A tributação constitui poderoso instrumento para atingir-se tais objetivos e a disciplina constitucional do sistema tributário estampa diversas manifestações do princípio da solidariedade social.

3. Expressões do princípio da solidariedade no sistema constitucional tributário.

O tema da solidariedade, ou solidariedade social, constitui, na lição de Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói, “elemento referencial de uma certa concepção de tributação, exatamente aquela que se firmou historicamente no âmbito do Estado Democrático de Direito”. Ensinam que estudar as relações entre a tributação e a solidariedade social é investigar o “modo de ser” da tributação contemporânea, inquirindo igualmente a sua justificação (o seu “porquê”) e a sua finalidade (ou o seu para quê”).

Acrescentam, ainda, que “a relação entre solidariedade social e tributação é universal, abrangendo legislação, doutrina e jurisprudência de países europeus, latino-americanos e anglo-saxões. As discussões não se restringem ao fundamento da exigência tributária, mas se espraiam para o momento da interpretação e da aplicação das respectivas normas, como também para o controle da aplicação dos recursos arrecadados, em função das finalidades almejadas com sua instituição”.⁵

A **solidariedade genérica** é a que se extrai do art. 3º, I, CR, antes mencionado, que a erige a objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. A partir dessa matriz, diversas manifestações de solidariedade social espraiam-se pelo texto constitucional.

Tanto a tributação exercida com viés fiscal ou arrecadatório, como aquela desempenhada com caráter predominantemente extrafiscal ou regulatório de comportamentos, prestam-se a ensejar manifestações dessa solidariedade.

Oportuno relembrar-se que a **extrafiscalidade** consiste no emprego de instrumentos tributários para o alcance de finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, econômicas etc. Nesse domínio, portanto, a solidariedade social, igualmente, irradiará seus efeitos.

O princípio da solidariedade social impõe, primeiramente, que todos contribuam para a consecução dos objetivos que a sociedade pretende alcançar. Trata-se da eficácia mais visível e primeiramente compreendida desse princípio.

No entanto, igualmente, tal princípio autoriza a modulação do ônus tributário, para majorá-lo ou minorá-lo, dada a sua conexão com a extrafiscalidade.

Esse modo de atuação é que tem sido denominado de **aplicação do princípio da solidariedade social de forma inversa**, a revelar que a solidariedade poderá ser efetivada pela desoneração total ou parcial da tributação.

Tratemos das principais manifestações do princípio da solidariedade no sistema tributário, no plano constitucional. Entendemos sejam elas: i) a generalidade da tribu-

⁵ Cf. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. *Solidariedade social e Tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo : Dialética, 2005, p. 5-6.

tação; *ii*) o princípio da capacidade contributiva; *iii*) a progressividade de alíquotas; *iv*) a solidariedade contributiva; e *v*) algumas normas imunizantes.

3.1. Generalidade da tributação

A solidariedade no âmbito tributário manifesta-se, inicialmente, mediante o princípio da **generalidade da tributação**, princípio implícito extraído da interpretação sistemática das normas constitucionais, que constitui desdobramento do princípio da igualdade. Significa que todos que realizem o mesmo fato ensejador do nascimento da obrigação tributária, arcarão com o tributo correspondente.

Em relação ao Imposto sobre a Renda, todavia, a generalidade vem expressamente apontada em seu regramento constitucional, ao lado dos critérios da universalidade e da progressividade (art. 153, III e § 2º, I).

Exceções ao princípio da generalidade, no plano constitucional, são as imunidades, relevantes expressões de extrafiscalidade cujo fundamento também pode ser a solidariedade social, conforme veremos adiante.

3.2. Princípio da capacidade contributiva

A solidariedade genérica compõe a matriz constitucional de outro relevante princípio constitucional tributário: o **princípio da capacidade contributiva**.

A Constituição da República o prevê expressamente:

“Art. 145. (...)

§ 1º. 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”.

O princípio da capacidade contributiva, desdobramento que é do princípio da isonomia, para uns, ou da própria solidariedade social, para outros, significa, singelamente, que cada um contribuirá para as despesas do Estado por meio de impostos na medida de suas possibilidades econômicas. Protege da tributação o mínimo existencial, bem como onera os sujeitos que têm maior aptidão econômica, aliviando a carga daqueles de pouca ou nenhuma aptidão para suportar tal ônus.

Desse modo, a referência ao princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988 expressa que não se pode ver a tributação apenas como uma técnica arrecadatória ou de proteção de patrimônio, mas também com a perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano.⁶

3.3. Progressividade

A **progressividade**, por sua vez, é uma técnica de tributação que pode ser qualificada como fiscal ou extrafiscal ou extrafiscal.

⁶ Cf. Marco Aurélio Greco, “Solidariedade social e tributação” in *Solidariedade social e Tributação*, Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói, São Paulo, Dialética, 2005, p. 179.

No contexto **fiscal ou arrecadatário**, consiste na técnica segundo a qual, quanto maior a base de cálculo do imposto, maior deve ser a alíquota sobre ela incidente, afinando-se ao princípio da capacidade contributiva e constituindo, mesmo, um de seus efeitos mais expressivos. Repousa, do mesmo modo, no princípio da solidariedade social.

Já no ambiente **extrafiscal**, a progressividade é instrumento para o atingimento de objetivos distintos da simples geração de receita, como antes apontado.

A progressividade fiscal, além de constituir efeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva, como já observado, figura no texto constitucional expressamente como critério a orientar o **Imposto sobre a Renda** (art. 153, § 2º, I).

Outra referência a essa técnica de tributação é a relativa ao **Imposto sobre a Propriedade Rural**. Estabelece o texto constitucional que tal imposto será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I).

Tal progressividade, diversamente daquela aplicável ao Imposto sobre a Renda, ostenta natureza extrafiscal, uma vez atrelada a finalidade não arrecadatória, mas regulatória de comportamento, qual seja, o desestímulo a manutenção de propriedades improdutivas. Em razão disso, esse é o imposto cujo regime jurídico, nitidamente, maior vinculação apresenta com a solidariedade social.

Observe-se, por seu turno, que, em relação ao **Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, estatui a Constituição será ele progressivo *em razão do valor do imóvel* (art. 156, § 1º, inciso I), hipótese em que se cuida uma vez mais, de progressividade fiscal, atrelada à maior expressão econômica do imóvel.

Outrossim, há também progressividade fixada *em função do tempo*, quando o imposto for utilizado como instrumento de política urbana voltado à promoção do adequado aproveitamento do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, nos seguintes termos:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. § 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana. § 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor. § 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro. § 4º **É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de : I - parcelamento ou edificação compulsórios; II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de**

resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais” (destaque nosso).

Trata-se de peculiar progressividade extrafiscal, inovação introduzida pela Constituição de 1988. Desvinculada da noção de base de cálculo e atrelada ao tempo em que o proprietário do imóvel urbano permanecer não atendendo às exigências urbanísticas constantes do plano diretor, determinadas em lei específica, visa inibir os comportamentos do proprietário do solo urbano de não o edificar, subutilizá-lo ou não o utilizar, incentivando seu adequado aproveitamento.

3.4. Solidariedade contributiva

No plano das **contribuições sociais para a seguridade social**, vale recordar que o art. 195, *caput*, prescreve que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, bem como das contribuições sociais que aponta.

Trata-se do **princípio da solidariedade contributiva**, outra derivação do princípio da solidariedade genérica e, portanto, decorrência lógica da adoção pelo Estado brasileiro como seu objetivo fundamental, dentre outros, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CR). Sinteticamente, predica que o Estado e a Sociedade são corresponsáveis pela manutenção financeira da seguridade social.

Podemos dizer que o princípio da generalidade da tributação, aplicável aos impostos, tem, assim, como seu correspondente, no campo das contribuições sociais, o princípio da solidariedade contributiva.

Outra norma constitucional a refletir a solidariedade no âmbito das contribuições sociais é a contida no art. 201, *caput*, assim expresso:

“ Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de **regime geral, de caráter contributivo** e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I – cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II – proteção a maternidade, especialmente a gestante; III – proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV – salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V – pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes (...)” (destacamos).

Ainda, cabe referir que, para a **previdência dos servidores públicos**, o art. 40, na redação dada pela EC n. 41/2003, assim dispõe:

“Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de **caráter contributivo e solidário**, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo” (Redação dada pela EC n. 41/2003) (destacamos).

Sintonizada com o espírito da Constituição, a Emenda n. 41/2003, portanto, acrescentou referência expressa ao caráter solidário do sistema contributivo no contexto da previdência dos servidores públicos.

Dessa forma, a solidariedade contributiva, tanto no campo da previdência social geral, quanto no âmbito da previdência dos servidores públicos, emerge como a principal expressão da solidariedade social em relação às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

3.5. Imunidades tributárias

No que tange às exonerações tributárias, impende ressaltar a existência de algumas exceções à diretriz da generalidade da tributação, no texto constitucional, que constituem manifestações da solidariedade social qualificadas como **imunidades**.

Exemplifique-se, inicialmente, com a imunidade conferida às instituições de educação e assistência social em relação a impostos, conforme dispõe o art. 150, VI, c, *in fine* :

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre : (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, **das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;** (...) § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (...)” (destaque nosso).

A razão da outorga dessa imunidade é o desempenho, pelas instituições abrangidas pela norma, de atividades próprias do Estado, de relevante interesse público: a educação, o acesso à cultura, a assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.). Assim, por ajudarem a suprir as deficiências da atuação estatal nessas áreas, são recompensadas com a vedação constitucional da exigência de impostos.

No âmbito da seguridade social, por seu turno, há norma imunizante de teor semelhante. Trata-se da **imunidade conferida às entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social**, declarando o art. 195, § 7º que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

A exigência que a Lei Maior acrescenta para a outorga da exoneração tributária no que tange à contribuição para a seguridade social explica-se por se constituir exceção ao princípio da solidariedade no custeio da seguridade social, que tem na assistência social uma de suas faces.

Ressalte-se que essas entidades são imunes, ainda que eventualmente não despidas de capacidade contributiva, em virtude da **aplicação do princípio da solidariedade de forma inversa**, vale dizer, a vedação da exigência de contribuições sociais decorre da colaboração que essas entidades prestam ao Estado na realização de atividades de responsabilidade deste.

Desse modo, exime-se a entidade de assistência social da exigência de contribuição para a seguridade social porque tal entidade realiza beneficência, voltando o desempenho de suas atividades exatamente aos sujeitos que são beneficiários da assistência social a ser prestada pelo Estado.

Ainda, o art. 203, *caput*, consigna outra norma imunizante, ao estatuir que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição a seguridade social (...)”.

Tal imunidade expõe, uma vez mais, a aplicação do princípio da solidariedade no âmbito de um dos ramos da seguridade social, o da **assistência social**, de caráter não contributivo.

Cabe registrar também a **imunidade específica referente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural**, complementar à disciplina da progressividade extrafiscal de suas alíquotas, antes mencionada (art. 153, § 4º, I, CR).

O art. 153, § 4º, II proclama que o imposto “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. O objetivo da norma imunizante é, claramente, desonerar o pequeno proprietário rural, fixando-o no campo.

4. A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem espelhado, ainda que timidamente, a relevância do princípio da solidariedade na tributação.

No contexto da previdência social dos servidores públicos a referência ao princípio da solidariedade é mais frequente, diante da expressa previsão constitucional já apontada.

Exemplifique-se, inicialmente, com a ADI 3.105/DF, em cujo julgamento o Supremo Tribunal Federal assim se manifestou:

“1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade.

lidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. **Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento.** Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. 3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, § único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, § único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, caput e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40, § 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda (Pleno, Rel. p/ o acórdão Min. César Peluso, j. 18.08.2004, destaque nosso).

Tal acórdão consagrou o princípio da solidariedade como diretriz fundamental do sistema previdenciário.

Recentemente, a previdência social dos servidores públicos tornou a ser examinada pela Corte, como estampa o julgado assim ementado:

“Direito previdenciário. Recurso Extraordinário com repercussão geral. Regime próprio dos Servidores públicos. Não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas não incorporáveis à aposentadoria. 1. O regime previdenciário próprio, aplicável aos servidores públicos, rege-se pelas normas expressas do art. 40 da Constituição, e por dois vetores sistêmicos: (a) o caráter contributivo; e (b) o princípio da solidariedade. 2. A leitura dos §§ 3º e 12 do art. 40, c/c o § 11 do art. 201 da CF, deixa claro que somente devem figurar como base de cálculo da contribuição previdenciária as remunerações/ganhos habituais que tenham “repercussão em benefícios”. Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria. 3. Ademais, a dimensão contributiva do sistema é incompa-

tível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício, efetivo ou potencial. 4. **Por fim, não é possível invocar o princípio da solidariedade para inovar no tocante à regra que estabelece a base econômica do tributo.** 5. À luz das premissas estabelecidas, é fixada em repercussão geral a seguinte tese: “Não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.” 6. Provimento parcial do recurso extraordinário, para determinar a restituição das parcelas não prescritas” (Pleno, RE 593.068/SC, Repercussão Geral, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 11.10.2018, destaque nosso).

Nesse julgado, diversamente, o princípio da solidariedade foi invocado sob outro viés, para fundamentar o afastamento da ampliação da base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos expostos.

Em outra seara, ao analisar o tema da imunidade tributária das entidades filantrópicas em relação à contribuição para o PIS, em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese: “A imunidade tributária prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal abrange a contribuição para o PIS”.

Extrai-se da ementa do acórdão proferido no RE 636.941-RS que a Corte invocou a **ausência de capacidade contributiva** e a **aplicação do princípio da solidariedade social de forma inversa** para justificar a aplicação da exoneração constitucional, consoante se extrai do seguinte excerto:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, VI, C, CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º, CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, I, CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO “INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO” (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO “ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL” (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO “ISENÇÃO” UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º, CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI 616/SP, Rel. Min. Nelson Jobim, Pleno, DJ 25/10/2002). O ART. 1º, DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS

ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA **SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA** (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, II, DA LEI Nº 9.715/98, E DO ART. 13, IV, DA MP Nº 2.158-35/2001, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO. EX POSITIS, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGOTIUM PROVIMENTO CONFERRINDO EFICÁCIA ERGA OMNES E EX TUNC. (...) **18. Instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos são entidades privadas criadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado nessas áreas cuja atuação do Poder Público é deficiente. Conseqüentemente, et pour cause, a constituição determina que elas sejam desoneradas de alguns tributos, em especial, os impostos e as contribuições. 19. 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. (...)** (Pleno, RE 636.941-RS, Repercussão geral, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.02.2014, destaques nossos).

Vale remarcar serem poucos os julgados que revelam a aplicação do princípio da solidariedade social no julgamento de temas tributários, a reclamar maior atenção do Poder Judiciário.

5. Conclusão

Do exposto, extrai-se que, para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, objetivo fundamental do Estado Brasileiro (art. 3º, I), é indispensável que a tributação, poderoso instrumento de geração de receita, bem como de modulação de condutas, especialmente quando exercida mediante a exigência de impostos e contribuições, esteja afinada com o princípio da solidariedade.

Se o grande desafio da tributação, universalmente, é, exatamente, a busca do equilíbrio entre liberdade individual e solidariedade social, no Brasil esse objetivo é, ademais, estabelecido expressamente pela Constituição da República.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CASALTA NABAIS, José. "Solidariedade social, cidadania e direito fiscal" in *Solidariedade social e Tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi. São Paulo : Dialética, 2005, p. 110-140.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo : Malheiros, 2012.

----- *Imunidades Tributárias. Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. "Solidariedade social e tributação" in *Solidariedade social e Tributação*. Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo : Dialética, 2005, p. 168-189.

SEABRA DE GODÓI, Marciano. "Tributo e Solidariedade Social" in *Solidariedade social e Tributação*, Coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi, São Paulo, Dialética, 2005, p. 131-167.