

TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS NA ÓTICA DOS TRIBUNAIS

Natália Bida Barros¹
Rikartiany Cardoso Teles²

RESUMO: Este trabalho tem por escopo, após uma ambientação histórico-conceitual, uma análise pragmática da relação: Direitos Fundamentais versus atividade tributária, através de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. Inicialmente enfoca-se na conceituação de tributo relacionando-o com o surgimento do Estado. Também há uma abordagem histórica dos Direitos Fundamentais posteriormente radicando-os na Tributação e, outrossim, trazendo à tela os deveres constitucionais correspondentes aos sobreditos direitos. Enfim, buscou-se realizar um estudo de casos por meio do exame de algumas jurisprudências dos Tribunais Superiores com vista a melhor compreender a aplicabilidade dos direitos fundamentais no âmbito da atividade tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos Fundamentais. Atividade Tributária. Jurisprudência.

ABSTRACT: This work has the scope, after an historical and conceptual setting, a pragmatic analysis of the relation: Fundamental Rights versus tax activity, through bibliographical and jurisprudential research. Initially it focuses on the concept of tax relating it with the State's emergence. Also, it approaches the origin of Fundamental Rights subsequently rooting them in the exercise of taxation, moreover mentioning the constitutional duties corresponding to the aforesaid rights. Finally, it seeks to conduct a studying of cases by examining some Superior Courts' jurisprudence in order to better understanding the applicability of fundamental rights in the context of tax activity.

KEYWORDS: Fundamental rights. Tax activity. Jurisprudence.

INTRODUÇÃO

A partir do pacto social o homem abriu mão de sua total liberdade individual no estado de natureza em troca da liberdade civil, na qual cada um coloca sua pessoa e sua potência sob a direção suprema da vontade geral, a fim de proteger seus direitos, especialmente o de propriedade.

Com o advento do Estado Democrático de Direito, organização estatal se firmou através do constitucionalismo, como movimento de limitação dos poderes estatais, está intrinsecamente ligado ao surgimento dos direitos fundamentais, os quais constituem, por sua vez o básico para a garantia da vida digna de um ser humano.

¹ Graduanda em Direito na Universidade Federal de Alagoas. E-mail: natalia_bida@hotmail.com.

² Graduanda em Direito na Universidade Federal de Alagoas. E-mail: rikartiany@gmail.com.

Entretanto, a manutenção dos mencionados direitos deve ser feita de algum modo, no caso a tributação. A figura da tributação apresenta-se como a alternativa mais viável de financiamento da máquina pública, posto que todos os cidadãos, em algum momento, farão uso das medidas do Poder Público para proporcionar a efetividade dos direitos fundamentais. Analisando-se alguns casos paradigmáticos, o objetivo do presente artigo é entender o modo como os direitos fundamentais podem interferir na aplicação da legislação tributária e como a atividade tributária contribui, e em que medida, para os mesmos.

1 ESTADO E TRIBUTAÇÃO

A origem dos tributos na história da humanidade está relacionada com o aparecimento do embrião do Estado. Ocorrendo a separação entre governantes e governado uma série de instituições foram criadas dentro do Estado, e para que estas funcionem é necessário ter recursos, sendo legitimada pelo caráter divino do poder político ou pela proteção deste soberano a seus súditos.

Nas sociedades primitivas isso não ocorria pois não havia a concepção de propriedade privada, onde os bens eram coletivos e a riqueza advinha dos trabalhadores, sem qualquer forma de expropriação.

A prática de tributação, em alguns livros, é destacada como prática egípcia de cerca de 10.000 a.c, sendo o que sustenta até hoje o governo. Tal prática era feita or meio de reis, nobres e senhores, os donos de grandes porções de terra, gerando impiedosas taxações de tributos e escravização de trabalhadores.

Após o período feudal, com leis e o Direito Civil, tal arrecadação ocorreu de forma mais humana, a carta magna, como exemplo, trouxe inúmeros benefícios nesse sentido, limitando a monarquia inglesa a criar e cobrar impostos, mesmo obedecendo às leis dos detentores do poder.

No Brasil, o progresso tributário ocorreu com a criação do Sistema Tributário Brasileiro ganhou, nos anos 1965 e 1966, ano este da edição do Código Tributário Nacional que é o conjunto de normas reguladoras da tributação do País, que também procurou delinear as bases econômicas que serviriam para fins de imposição tributária. Assim, a Lei nº 5.172 de 25/10/66, regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicável à União, aos

Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Este encontra-se sob a regência dos artigos 145 a 162 da Constituição de 1988, de leis complementares resolvidas, sob as competências das leis federais, municipais, estaduais e constitucionais. E, de acordo com o art. 146, as limitações constitucionais quanto ao poder de tributar cabem à lei complementar federal.

Portanto, vale salientar que cabe a cada governo estabelecer os impostos e contribuições legalmente permitidos, além da limitação quanto a competência existem limitações, como por exemplo cabe a União a competência exclusiva de instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

2 DIREITOS FUNDAMENTAIS

O Estado precisa de receita, mecanismo para financiar as atividades que possibilitem o bem comum da coletividade, para tal este deve respeitar os preceitos relacionados aos Direitos Fundamentais presentes na CF.

Podem ser considerados como posições jurídicas, que partindo do direito constitucional positivo foram integradas por importância e conteúdo à CF.

Para que os direitos dos cidadãos sejam respeitados devem estar em diapasão com o Sistema Tributário Nacional e em conformidade com as diretrizes constitucionais.

3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Não se pode falar de direitos e princípios fundamentais sem citar os princípios tributários que emanam da CF, mas antes disso é importante conceituar princípio, que segundo Celso Antônio Bandeira de Mello é: “Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo. No que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 230)

O princípio da legalidade está disciplinado no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, onde ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem não em virtude da

lei, sente este liame para todos os ramos do direito, que consiste no poder de fazer tudo o que não ofende a outrem. Estes limites não podem ser estabelecidos senão pela lei.

Nesta matéria, tal princípio deve ser observado com cuidado pois esta relacionado a segurança jurídica do contribuinte, impossibilitado assim este ser surpreendido com um tributo que ao fora majorado por lei, visto que estes só podem ser criados por lei ordinária, exceção para as hipóteses em que a própria CF estabeleça por meio de lei complementar.

A igualdade tributaria está prevista no art. 150, II da CF estabelece a igualdade tributaria onde proíbe tratamento desigual entre contribuintes, estando estes em situação equivalente, visto que todos são iguais perante a lei.

Nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro em que exista lei publicada que o instituiu ou aumentou, segundo o princípio da anterioridade, presente no art. 150, inciso III.

De acordo com o princípio da anterioridade, nenhum tributo será cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu e/ou “b” da Carta da República. Evitando surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro.

O princípio da irretroatividade determina que deve existir uma análise conjugada dos dispositivos, da qual não pode ocorrer outra conclusão aver uma análise conjugada dos dispositivos, da qual não pode ocorrer outra conclusão que não a de que a lei que cria ou eleva tributos não pode retroagir para atingir fatos impositivos ocorridos antes de sua vigência, sendo complementado pelo art. 150 inciso III, alínea “a” da Constituição.

A capacidade contributiva é o princípio que estabelece o caráter pessoal e segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível, de acordo com o § 1º do art. 145, onde cada um deve contribuir segundo suas possibilidades econômicas.

4 DEVERES FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

A partir da evolução do presente estudo, já é possível concluir que o pagamento do tributo é um dever fundamental do cidadão, não apenas diante da compulsoriedade do ato, mas pela correspondência deste dever aos direitos fundamentais, que compõem o aparato social. O princípio do dever fundamental de pagar o justo tributo não se encontra expressamente previsto na Constituição Federal, porém está baseado empiricamente no art. 3º, I da Magna Carta, que estabelecem construir uma sociedade livre, justa e solidária. Bem como nos artigos constitucionais que distribuem competência tributária aos entes da federação, a

cada competência tributária corresponde um dever fundamental do contribuinte. Historicamente há uma visão do tributo como norma de rejeição social, devido à uma reação sociológica e psicologicamente espontânea à questão de tratar-se de um desfalque monetário sem necessariamente uma contraprestação específica vinculada, como é o caso dos impostos.

A compreensão mais abstrata do que objetiva da trajetória a ser percorrida pela contribuição pecuniária efetivada dilui o sentimento de investimento. De acordo com Ives Gandra da Silva Martins: “Tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível.” (SILVA, Ives Gandra. Curso de Direito de Tributário, 1993. p. 18)

Contudo, vale ressaltar a tradição brasileira de má administração dos recursos públicos que acaba estabelecendo uma sensível discrepância entre a carga tributária e o real acesso dos cidadãos aos direitos fundamentais assegurados constitucionalmente. De toda forma, é ao governo que recorre o cidadão para exercer seus direitos fundamentais e estes custam dinheiro. Mesmo os de primeira geração, baseados na abstenção estatal para garantia da liberdade e do direito à propriedade, ocasionam enormes custos ao erário público, posto que tal abstenção deduz um aparato de apoio, composto pela existência e manutenção de um órgão legiferante para atualização legislativa quanto à evolução social e dos tribunais, onde o cidadão questionará a eventual perturbação de seu direito.

Portanto, seguir a linha de raciocínio de que o tributo é uma norma de rejeição social é observar apenas uma parte do fenômeno tributário, é analisa-lo apenas sob o amparo da sociologia tributária. Segundo Ricardo Lobo Torres: “Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.” (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2000. p. 320-321.)

5 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL: CASO 1

EDiv no RE 210.251/SP (STF, 2ª Turma, Relatora: Ministra Ellen Gracie, Datas de julgamento e publicação: j. em 26-2-2003, DJ de 28-11-2003, Base legislativa: arts. 150, VI, c, 155, II, 173, II, da CF; art. 14 do CTN)

Neste caso a instituição beneficente Lar de Maria apresentou Embargos de Devedor, providos, em face de execução fiscal movida pelo estado de São Paulo, a fim de cobrar o pagamento do ICMS referente ao comércio de pães exercido por ela. Porém o TJ/SP reformou a decisão, fundamentando que não caracteriza como absoluta a imunidade tributária quanto ao imposto de ICMS, uma vez que este não interferiria no patrimônio, nas rendas ou nos serviços das entidades beneficentes, onerando apenas sobre a comercialização de bens de consumo pagos pelo consumidor, o contribuinte secundário.

A 2ª Turma, em sede de recurso extraordinário, argumentou que a imunidade não pode ser delimitada por critérios de classificação dos impostos, por não haver na questão distinção entre bens e patrimônio, não sendo o comércio a atividade fim da entidade, o que se deve averiguar, portanto, é a finalidade do bem, adquirido ou alienado pela entidade abrangida pela imunidade.

O estado do SP opôs Embargos de Divergência apresentando como jurisprudência precedente o RE 134.573/SP, com a decisão de que entidade de assistência social que consegue renda na comercialização de pães não é alcançada pela imunidade prevista no art. 19, III, c, da EC n. 1/69, *in verbis*: “Art. 19.É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – instituir imposto sobre: (...) c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; (...)”.

A divergência recai sobre a adequação ou não da situação aos requisitos do art. 150, VI, c, pois em caso positivo seria conferida a imunidade e negado provimento ao julgamento. “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, a renda ou os 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 (...) (Constituição Federal, 1988).”

O pleno decidiu majoritariamente pelo não provimento dos Embargos de Divergência, ou seja, adotou o entendimento de que a imunidade incide para as unidades

beneficentes no que se refere ao ICMS, nos termos do art. 150, VI, c, para preservar, estimular e proteger as instituições beneficiadas.

O embate em questão se dá entre a proteção da livre iniciativa e da imunidade tributária, enquanto direitos constitucionais *versus* o aspecto econômico e qual seria o real interesse do constituinte ao conferir imunidade tributária às entidades sociais aludidos nos Embargos de Divergência.

De acordo com a Relatora Ministra Ellen Gracie, a aplicação da imunidade sobre o ICMS privilegiaria concorrencialmente a entidade beneficente, todavia o entendimento predominante, como observado, foi o de a destinação do recurso obtido com a venda do produto deve ser a finalidade social da entidade, assim, a finalidade da imunidade tributária e a finalidade da assistência social coincidem. De forma que aquela viabilizaria esta e o seu favorecimento social, motivo por que a imunidade tributária não viria a interferir na livre concorrência das empresas no setor privado.

O Ministro Sepúlveda Pertence, por sua vez, em seu voto, fundamenta à destacar a função da imunidade como a de alcançar os efeitos da “preservação, proteção e estímulo”, pretendidos pelo constituinte, fatores estes que estariam em intersecção entre as finalidades das instituições beneficiadas e os interesses e deveres do Estado.

Portanto, pacificou o STF com este caso, que a imunidade deve estender-se aos impostos que, por seus efeitos econômicos garantem o patrimônio e a eficiência das entidades, por natureza, lucrativamente desinteressadas. O julgamento do caso em tela, de fato, pacificou a orientação do STF relativa à extensão da imunidade prevista no art. 150, VI, c da CF.

6 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL: CASO 2

AGRG NO INQ 2.537(Tribunal Pleno, STF, Relator: Ministro Marco Aurélio, Datas de julgamento e publicação: j. em 30-3-2008, DJe n. 127, de 12-6-2008, Base legislativa: arts. 129, III, e 5º, III da CF; Súmula 329 do STJ; art. 168-A do CP)

No caso em tela Pedro e Josias foram denunciados pelo MPF por terem incidido no crime previsto pelo art. 168-A do CP, isto é, eles não teriam repassado ao órgão previdenciário os valores arrecadados da Companhia de Urbanização de Goiânia, relativas às contribuições previdenciárias destacadas em notas fiscais de serviço.

Porém não houve acolhimento da denúncia e foi oferecido recurso em sentido estrito. Os autos foram remetidos ao STF, por se tratar um dos acusados de um Deputado Federal, e determinado o arquivamento do inquérito. Alegou o Procurador-Geral da República

que o art. 168-A é de natureza formal, por isso seria necessário a o desvio ou a apropriação indevida do montante, bastaria a conduta omissiva (o não repasse) para caracterizar o crime, então não existiria motivo para o procedimento administrativo influenciar no julgamento do recurso.

Contudo o relator, manteve o arquivamento do inquérito, entendendo que um processo administrativo fiscal em curso inviabilizaria o inquérito da ação penal, posto que esta não pode ser proposta perante a existência daquele. O MPF agravou a decisão advogando a reforma da decisão e continuação do processo com o julgamento do recurso. No dia 10 de março de 2008, o STF conheceu o recurso e negou-lhe provimento, pacificando o entendimento de que a apropriação indébita previdenciária consiste em crime omissivo material e não formal, e que, na fluência de um processo administrativo fiscal, resta impedida a investigação criminal. O art. 168-A não traz expresso em seu conteúdo ressalvas ou menções sobre a possível adoção de ação penal concomitante ao processo administrativo, entretanto este deve ser interpretado de acordo com o que dispõe a Carta Magna, em harmonia com o sistema. Hodiernamente, os tribunais estão suspendendo os processos judiciais até que haja certeza do débito tributário na seara administrativa fiscal.

7 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL: CASO 3

QUESTÃO DE ORDEM EM ADIN 2010-2/DF(Tribunal Pleno, STF, Relator: Ministro Celso de Mello, Datas de julgamento e publicação: j. em 13-9-1999, DJ de 12-4-2002, Base legislativa: arts. 40, caput, §2º; 195, II; 150, II e IV; 67; 146, III;150; 5º, caput; 37, XV; 150, §§ 2º e 4º; 156, § 6º; 182, § 4º, II, da CF; art. 2º da Lei n. 9783/99, PEC n. 33/95)

Fora ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade, pelo Conselho Federal da OAB, com pedido de medida cautelar para impugnar a integralidade da Lei n. 9783/99, acerca do custeio da previdência social dos servidores públicos, ativos, inativos, e os demais pensionistas dos três poderes da União. A questão envolve claramente os direitos fundamentais do não confisco e do princípio da isonomia.

A cobrança de contribuição pelos aposentados e pensionistas foi invalidada pelo STF por falta de embasamento constitucional e também ficou decidido que à instituição de tributo deve corresponder benefício, não sendo este o caso dos servidores aposentados e dos pensionistas. Houve concessão de medida liminar para a suspensão da eficácia dos arts. 2º e 3º da lei objeto da referida ação de inconstitucionalidade. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por votação unânime, deferiu medida cautelar para suspender, "extunc", a eficácia

dos arts. 2º e 3º da Lei n. 9783/99, bem como das expressões "e inativos, e dos pensionistas" e "e/ou proventos" do caput do art. 1º da referida lei.

Apesar de não estar expressamente previsto na legislação brasileira, o princípio do não confisco recebe embasamento implícito a CF/88, mais especificamente no art. 150, VI, como forma de prevenir a atuação do legislador de emitir norma tributária que, na realidade, é confiscatória. Segundo Hugo de Brito Machado, a definição de não confisco não é clara e específica, mas isso não seria motivo de invalidação do dispositivo constitucional, uma vez que, como outros dispositivos constitucionais, produz efeitos práticos consideráveis. Ives Gandra, por sua vez, entende que a definição de não confisco configura-se como o impedimento de que a situação tributária agregada retire a capacidade do contribuinte se sustentar e se desenvolver. A dificuldade é identificar o limite que, se ultrapassado, configuraria confisco. De qualquer forma, o presente caso, foi mais um passo ao entendimento do que seja confisco e da maneira como limitá-lo relaciona-se com os direitos fundamentais. Portanto, o STF demonstra que a tributação tem implicação significativa para a garantia da dignidade humana, delimitando-se neste princípio.

CONCLUSÃO

A relação intrínseca entre a atividade tributária e os direitos fundamentais, não obstante seus muitos anos de desenvolvimento, ao momento em que gera resultados práticos, ainda traz muitas questões a serem debatidas a fim de mais um passo rumo a sempre mais ampla e sofisticada compreensão doutrinária do tema. Há também, entretanto, matérias pacificadas, que ainda são recorrentemente judicializadas, tanto pelo Estado quanto pelo contribuinte, por falha no sistema em conseguir assegurá-las ou pela pouca flexibilidade do mesmo para, ainda que formalmente, negociar com o contribuinte.

Neste sentido a arrecadação Estatal não poderá representar a perda de algum direito fundamental, não podendo haver, assim, um antagonismo entre a necessidade de arrecadação do estado e os direitos fundamentais constitucionais do cidadão, não há de se tolerar a excessiva tributação a ponto da mesma apresentar caráter confiscatório, de forma que o legislador não pode olvidar a existência de certos direitos decorrentes da sua natureza humana, sendo importante que o ordenamento jurídico tutele os recursos necessários para uma vida digna do contribuinte.

Portanto, a concessão de benefícios, efetivação de direitos fundamentais como, por exemplo, saúde, educação, moradia, trabalho, assistência social, ocupam um lugar

privilegiado no objetivo de tais recursos nacionais, estaduais e municipais – o erário público – todos ligados ao princípio da dignidade da pessoa humana, sendo fundamentado na ampla discussão e em espaços democráticos, os que os torna legítimos.

REFERÊNCIAS

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia. **Tributação e Direitos Fundamentais: Conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA JÚNIOR, Dirleyda. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª ed. Salvador: Jus Podium, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

LIMA, Salomão Barreiros de Barros. **Direitos Fundamentais e Tributação: Limites constitucionais ao poder estatal de tributar e o princípio do não-confisco**. Disponível em <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=12310> Acesso em 25 de abril de 2016.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SILVA, Ives Gandra. **Curso de Direito Tributário**. (org). v. 1. 2ª ed. Belém: CEJUP, 1993. p. 18).

STOHRER, Camila Monteiro Santos. **Direitos Fundamentais e Tributação: importância dos Tributos na Manutenção dos Direitos**. 2012. Disponível em <http://siaiap32.univali.br/seer/index.php/rdp/article/viewFile/5559/2965>. Acesso em 28 de abril de 2016.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **O pagamento de tributo como dever fundamental**. In: *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Recife: Nossa Livraria, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.