

CARGA TRIBUTÁRIA: INCOERÊNCIAS DA ATIVIDADE TRIBUTANTE FRENTE AO ESTADO DE DIREITO

Arthur Felipe Silva Sian¹

RESUMO: O presente ensaio visa, de forma crítica, permear o Sistema Tributário Nacional e suas nuances em desacordo com o Estado de Direito consignado desde a consagração dos Direitos Sociais, ou Direitos de 2ª dimensão, pois através de uma legislação complexa o contribuinte adentra a um plano problemático e norteado por políticas tributárias confusas as quais se propõe melhor delinear.

Palavras-chave: Carga Tributária; Política Tributária; Direitos Sociais.

1 INTRODUÇÃO

Como bem se sabe, a carga tributária é elevada em quase todos os países. Contudo, o retorno à sociedade do que paga a título de tributação é o que denomina a qualidade de vida dentro de um Estado de Direito ou a eficiência de um governo.

Desde tempos longínquos, a legislação tributária além de se apresentar lacunosa, impõe óbices ao contribuinte por meio da relação jurídico-tributária e as complexas e confusas normas que a norteiam.

A política tributária governamental também não vive em um de seus melhores momentos, posto que a corrupção e as atividades “de bastidores” toma conta do cenário político.

2 CARGA TRIBUTÁRIA: INCOERÊNCIAS DA ATIVIDADE TRIBUTANTE FRENTE AO ESTADO DE DIREITO

A tributação, atividade inerente ao Estado, é uma espécie derivada da qual a Receita é o gênero. Assim sendo, os tributos correspondem a um dos meios, se não o principal, pelos quais os entes tributantes arrecadam importâncias pecuniárias aos cofres públicos.

¹ Discente do 5º ano do Curso de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campus de Três Lagoas/MS. E-mail: arthur.sian@hotmail.com

Referida arrecadação tem como objetivo principal não só o abastecimento dos cofres públicos, mas, sim, viabilizar a efetividade dos direitos sociais por parte do Estado, possibilitando a manutenção de determinados seguimentos cuja responsabilidade é de sua atribuição, podendo se mencionar como exemplo a Saúde Pública, a Segurança Pública, a Educação etc.

Tais seguimentos tratam-se de objetivos fundamentais que devem ser perseguidos pela República Federativa do Brasil, estando elencados no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, todos constantes do Título I, “Dos Princípios Fundamentais”.

Traçando uma ordem cronológica, desde a consagração dos Direitos Sociais (ou Direitos Fundamentais de 2ª dimensão), até o presente momento, é imperioso observar-se a importância da atividade tributária para o Estado. Atividade essa que se constitui em medida altamente invasiva, pois por via desse instrumento o Estado adentra compulsoriamente ao patrimônio do particular e retira deste uma fatia a título de tributo, sem que, em muitas vezes, trate-se de remuneração a qualquer espécie de contraprestação estatal.

Nem sempre um tributo terá de ser pago a título de uma contraprestação estatal, via pela qual evita-se com que ocorra o enriquecimento ilícito do particular, mas, pelo contrário, há tributos que são exigidos sem com que se saiba qual o destino específico de sua arrecadação. Cada espécie tributária terá suas características próprias, como por exemplo, o fato gerador vinculado (taxas/contribuição de melhoria) ou não vinculado (impostos), a arrecadação com destinação própria, ou a arrecadação que não apresenta destinação específica (como por exemplo, o princípio da não afetação dos impostos).

Como a tributação visa, primordialmente, a custear a manutenção das prestações positivas do Estado (direitos sociais, dentre outras, tendo-se em vista que a consagração dos direitos sociais de 2ª dimensão se ateve tão somente como marco inicial – a tributação não para por aí), é imperioso que a mesma atividade se faça de forma objetiva, clara e concisa.

Não se trata, nesse plano, apenas da garantia aos direitos sociais conquistados, mas, sim, de que a carga tributária firmada em determinado Estado, seja proporcional ao que se preste a título de direitos sociais. Conduta que não vem sendo observada com veemência no Brasil..

Acredita-se que a capacidade contributiva e a promoção da justiça fiscal, portanto, elucidam o norte de toda atividade tributante dos entes políticos, pois, com o primeiro,

busca-se a tributação isonômica diante da percepção de capacidade econômica (demonstração de riqueza), enquanto a busca pela justiça fiscal introduz no sistema tributário sua maior premissa: distribuição de rendas.

Como dito, necessária é a colaboração dos contribuintes, ainda que colaboração não seja o melhor termo, posto que tal prestação pecuniária é de arrecadação compulsória e não uma faculdade ao contribuinte (tributo).

Assevera-se, que, no presente momento, referido *tributo* não seja mais um instrumento meramente arrecadatório, ou de submissão, como o foi em tempos longínquos, tendo este subsumido novas facetas nos dias atuais, dentre elas: a regulatória (extrafiscal), a parafiscal etc.

Sendo assim, repisa-se que a tributação é diretamente uma invasão estatal à esfera patrimonial do indivíduo, a despeito de sua imprescindibilidade para a própria manutenção do Estado em atingir seus objetivos, como assim leciona Marco Aurélio Grecco que

(...) a tributação deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para se transformar em instrumento que – embora tenha este objetivo mediato – deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais que por serem fundamentais, definem o padrão a ser atendido (GRECO. 2005. p. 67).

No que concerne ao liame jurídico dos conceitos e fatos expostos, busca-se evidenciar, em um primeiro momento, e a essa finalidade guarda-se os primeiros parágrafos expostos, a situação atinente ao respeito para com os direitos fundamentais do contribuinte e o que vem sendo demonstrado pelas políticas públicas e planejamentos tributários governamentais.

Merece destaque a análise do Sistema Tributário Nacional atual e sua delicada situação, e ao que tudo indica, não só delicada como também paradoxal, posto que os cofres públicos arrecadam anualmente 37,41% (trinta e quatro, quarenta e um por cento) do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro e pouco se vê de retorno à sociedade.

Nesse diapasão, de forma clara, noticiou pesquisa feita pelo Jornal Folha de São Paulo, em 18/06/2011, p. A10 Poder, por Marcos Cézari:

Entre os 30 países com as maiores cargas tributárias, o Brasil é o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em bem-estar para seus cidadãos. Com carga tributária de 34,41% do PIB em 2009, o país fica atrás dos vizinhos Argentina e Uruguai quando se analisa o retorno dos tributos em qualidade de vida para a sociedade.

O Brasil é cenário de um verdadeiro “carnaval tributário”², pois já se possibilita aclarar que os contribuintes são alvo de um resultado lógico advindo de péssimas escolhas governamentais, planejamentos tributários deficitários (diga-se de passagem, deficitários não propositais) e do iminente interesse dos detentores do poder (políticos, burocratas e até mesmo amigos desses) a beneficiarem a si próprios em detrimento de uma população carente de prestações mínimas como saúde, educação, segurança etc., que, como dito, são responsabilidades avocadas pelo Estado.

É imprudente, todavia, atribuir *culpa* somente aos representantes eleitos, pois, em uma república, ainda que representativa quanto a seu sistema eleitoral, é relevante lembrar que o verdadeiro poder emana do povo, assim como apregoa o artigo 1º da Constituição Federal de 1988, e, sendo assim, pode-se falar não só em péssimas escolhas por parte dos governantes quanto aos investimentos de verbas públicas, mas, também, do povo em relação à eleição desses, tratando-se de uma verdadeira *culpa pública in eligendo*.

Atualmente, como será melhor explanado, o Direito Tributário em si, e todo paradigma pertinente à preservação dos direitos fundamentais pode, sim, estar em “desgraça”², como supunha Alfredo Augusto Becker, pois tendo como ponto de partida que os direitos fundamentais devem ser, acima de tudo, objetivados e respeitados, não pode haver retroação no *quantum* que já se foi conquistado/prestado. Podendo se falar, ainda, que para os direitos fundamentais haverá sempre um mínimo, mas nunca poderá se falar em uma limitação ao máximo, ou seja, *quanto mais, melhor será para a sociedade*.

Ao que muito indica, por via das Leis Tributárias atuais, é que o contribuinte se encontra cada vez mais carente quanto ao reconhecimento de suas prerrogativas não só inerentes à condição humana (posto que os direitos fundamentais

² Alfredo Augusto Becker ironiza a multiplicidade de teorias dizendo: “SISTEMA DOS FUNDAMENTOS ÓBVIOS – O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se não na superestrutura, mas precisamente naqueles seus fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado ‘óbvios’ para merecerem a análise crítica. Esclarecer é explicitar as premissas. O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferente porque cada contendor atribuiu um diferente conceito às premissas ‘óbvias’. (2010. p. 12)

são espécie de que os direitos humanos são gênero), mas, também, inerentes ao próprio tributo, pois que pela confusão legislativa propositalmente imposta, não é possível, sequer, identificar com clareza o que se deve pagar, a quem se deve pagar, e muitas das vezes, há confusão até no quando pagar, causando um verdadeiro “manicômio jurídico tributário”³.

Assim sendo, observa-se flagrantemente violado um dos direitos fundamentais mais obvies do direito tributário, qual seja: *o de pagar o tributo*.

Não obstante, não se efetivando a arrecadação tributária, vê-se prejudicada a persecução aos objetivos fundamentais e a concretização dos próprios direitos sociais. Predizem, assim, as autoras MEYER-PFLUG/NEVES:

Não há que se negar que os tributos são a fonte principal de receita do Estado. Nesse sentido o pagamento de tributos pelo cidadão visa garantir o próprio respeito aos direitos fundamentais, vez que, para prestá-los – principalmente os direitos sociais – o Estado necessita de recursos, que são em grande maioria resultantes do pagamento de tributos. Assim o pagamento de tributos é um dever fundamental do cidadão. (MEYER-PFLUG/NEVES. 2012. p. 53)

Ademais, a despeito da confusão legislativa tributária, também causa da situação complicada a qual se submete o atual Sistema Tributário Nacional, assevera Alfredo Augusto Becker:

Se fossem integralmente aplicadas as leis tributárias, todos os contribuintes seriam passíveis de sanções, inclusive de cárcere e isto, não tanto em virtude da fraude, mas principalmente pela desorientação que o caos da legislação tributária provoca no contribuinte. **Tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do fisco.** (BECKER. 2002. p. 45) (grifo nosso)

³ Alfredo Augusto Becker fazia fortes críticas aos sistemas tributários, tanto que intitulou de “*manicômio jurídico tributário*” o primeiro capítulo de sua obra Teoria Geral do Direito Tributário, fazendo alusão que o referido problema da complexidade tributária não é exclusivamente brasileiro, pois que em 1959, Lello Gangemi, professor catedrático da Universidade Nápoles, ressaltou em um trabalho denominado *Manicômio Tributário Italiano*, em que torna cristalina a situação do ordenamento jurídico vigente, que tratava-se de: “um caos de leis contraditórias e em antítese aos mais elementares princípios de racionalidade, justiça e socialidade” e que “*o jurista ou o financista que, atualmente, analisar o sistema do Direito Tributário de qualquer país, sentirá a esquisita impressão de ingressar num Manicômio Tributário.*” (3 ed., São Paulo: Lejus, 2002, pp. 3, 6 e 11)

Ora analisado o plano sistemático jurídico, deve-se adentrar ao campo das políticas tributárias nacionais e seus paradigmas.

É pertinente analisar que o Brasil passou rapidamente de um Estado meramente importador a um Estado com forte tendência à exportação, e que mesmo sendo iniciante no contexto de política tributária (pois aqui nada se fez, somente se copiou), tornou-se rapidamente referência em inúmeras atividades no referido plano por possuir especiarias fortemente cortejadas pelos demais países comerciantes e, ainda assim, como se disse, mantém bases sólidas em meio à crise econômica mundial que permanece instalada desde 2008.

Para tanto, no âmbito interno, e sendo esse o plano ao qual se retém o foco desse ensaio, a política tributária não é das melhores, pois, conforme se elucidou, muito se impõe a título de carga de tributária e pouco se vê em retorno à sociedade, além de inúmeros outros obstáculos a serem observados.

Como se não bastasse a recorrente problemática já existente, a política tributária precisou se amoldar a tais evoluções econômicas supramencionadas (ainda que sucintamente) ficando o Fisco em uma situação extremamente delicada, pois, com uma legislação tributária antiga, qual seja nosso Código Tributário Nacional de 1966, não se conseguiria acompanhar o desenvolvimento econômico ao qual o Brasil se prestava, tanto no plano nacional, quanto no plano internacional e, sendo assim, os índices de ilícitos fiscais, vez mais, seriam crescentes.

A solução, ou a *sub-rogação* de um problema pelo outro, a qual a política tributária nacional preferiu adotar, foi ampliar os poderes de fiscalização do Fisco, que, por conseguinte, deu ensejo à criação de incontáveis obrigações acessórias ao tributo com a finalidade de que toda atividade tributável fosse melhor demarcada, ou contabilizada regularmente, o que criaria para o contribuinte algo que até então não havia: o dever não só de pagar o tributo, mas de contabilizá-lo, calculá-lo e, por fim, pagá-lo, à espera de que o próprio Fisco proferisse por tal via uma simples homologação, ou, a claro modo, confirmasse a eficácia do procedimento realizado exclusivamente pelo contribuinte.

Tal instituto recebe o nome de lançamento por homologação⁴ e, nos dias atuais, é a regra de recolhimento para a maioria dos tributos, ainda podendo o Fisco se

4 Lançamento por homologação é aquele onde há um alto grau de participação do contribuinte, pois que este tem o dever de manter a contabilidade regularmente atualizada de suas atividades, calcular o montante devido ao fim dessas, e somente ao término desse custoso procedimento, efetuar o

valer, em caso de se verificar incoerência nos valores declarados e pagos pelo contribuinte, do lançamento de ofício⁵.

Significa dizer que a solução encontrada pelo Fisco, ou, até então, por reconhecer a incapacidade do Estado em fixar fiscalização efetiva sob o recolhimento de tributos (que cresciam a um passo mais elevado até do que o próprio país), transportou-se ao contribuinte todas aquelas obrigações que eram atividades exclusivas da própria Receita.

Não obstante, transportaram-se com tais obrigações, outras tantas exigências a título de se complementar a fiscalização, ou seja, inúmeras novas obrigações acessórias.

Válido ressaltar que para o Direito Tributário, a obrigação acessória é uma prestação positiva ou negativa, ou seja, ao que corresponde ao Direito Civil, a uma obrigação de fazer ou não fazer.

Assim sendo essas, tão problemáticas, confusas ou arbitrárias (como já denunciou-se) que, quase sempre, por força do parágrafo único do artigo 113 do Código Tributário Nacional, convertiam-se em obrigações principais, ou seja, de natureza pecuniária, quando muito, não por falta do devido cumprimento da obrigação, mas, por não compreender o que estava sendo efetivamente exigido.

Nesse ponto, pede-se vênia para mencionar a Instrução Normativa SRF n. 436, de 27 de julho de 2004, que dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, a qual por meio de uma equação em meio a próprio ato normativo, demonstra, claramente, que não pode se exigir de um homem médio tal conhecimento.

Contemplando referida informação, como noticiado, muitos dos alvos de autuações pelo Fisco, ou até mesmo alvo de processos criminais de sonegação fiscal, não se dirigem às pessoas daqueles que deixam de recolher o tributo, mas, aos que o fazem erroneamente por conta do desconhecimento da matéria tributária.

pagamento do tributo, sendo que esse procedimento ficará condicionado à homologação do Fisco. (conceito nosso)

5 Caso o valor declarado e pago não seja o que o Fisco entender por devido, poderá esse se valer do lançamento de ofício para buscar o valor da diferença. Nessa modalidade não há qualquer auxílio do contribuinte, pois que o próprio Fisco verifica o montante devido e, posteriormente, efetua o lançamento. São exemplos de tributos que se valem do lançamento de ofício, os “tributos de carnê”: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) etc. (conceito nosso)

Há que se registrar, mais uma vez, oportuno trecho da obra de Alfredo Augusto Becker: "Tal como estão formuladas as leis fiscais e de reforma agrária, elas exigem que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios matemáticos e inventivos, todos filhos naturais de Pascal e Descartes" (BECKER. 2010. p. 225).

O jornal "Valor Econômico", de 19 de outubro de 2004, estampa, nesse sentido, interessante matéria sob o título: "Emaranhado na legislação provoca dúvidas nas empresas, nos advogados e até mesmo na Receita Federal - PIS e Cofins têm 56 normas desde 2002".

Começa a matéria noticiando que: "uma empresa consultou três especialistas em PIS/Cofins e deles recebeu três respostas diferentes", e prossegue observando que

esse emaranhado de medidas é hoje um quebra-cabeça que não é claro nem para os especialistas e muito menos para as empresas. As dificuldades vão desde o simples preenchimento de uma guia de recolhimento, passando pelo cálculo dos tributos até ao que gera crédito ou não. (Jornal Valor Econômico, 19/10/2004).

Como se explicou e como se reforça no citado por Becker, faz-se um enorme esforço mental para que seja possível compreender as exigências do Fisco para evitar as penalidades que, por ora, não serão analisadas, mas, sabe-se que tais créditos são contabilizados ao crédito tributário como um todo, ainda que detenham natureza jurídica distinta de tributo.

Nesse contexto, Governo, Estado, Poder e Tributo podem ser considerados como *irmãos quadrisiameses*, em cuja conformação o povo não é agente ativo, mas passivo, sem poder decisório maior e sem representação autêntica na formulação da carga ideal capaz de gerar o tributo justo.

É válido transcrever os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins nesse sentido:

O tributo é, portanto, a transferência de recursos da sociedade desprivilegiada para o sustento dos governantes, não sendo a prioridade maior destes a prestação de serviços públicos, mas sua própria manutenção no domínio das gentes e dos que os apoiam.

Não sem razão, a carga tributária de todos os países, em todo o mundo, é elevada. Até hoje não se deu a devida importância, na composição do tributo e de sua destinação, àquilo que retorna à sociedade em serviços e àquilo que fica nos meandros e bastidores dos governos e governantes e de suas ambições, mordomias, privilégios, subsídios, vencimentos, nepotismo, corrupção, multiplicação de funções remuneradas e benefícios variados.

Em outras palavras, grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores (políticos, burocratas, aproveitadores, amigos e empresários beneficiários de obras públicas), **razão pela qual Poder e Tributo são irmãos siameses inseparáveis**, sustentados pela classe inferior e dominada, que é o povo e a sociedade (MARTINS. 2012. p. 11). (grifo nosso)

Nesse ponto, há que se notar também que não há igualdade entre os homens, tendo em vista que a natureza dos mesmos é essencialmente distinta quanto a elementos como vocação, raça, inteligência etc., e que o ideal é a busca por torná-los iguais, porém, nenhuma lei poderá cumprir tal exegese, cabendo ao legislador, apenas – quando bom – reduzir o nível das desigualdades.

3 CONCLUSÃO

Conclui-se desse breve ensaio que as políticas tributárias assim como dados outros ramos das ciências pré-jurídicas são permeados pelos efeitos inexoráveis dos Direitos Fundamentais e que, ainda assim, esses precisam garantir sua aplicação por meio de uma prestação compulsória – tributo – como meio pelo qual as mesmos são custeadas.

Assim sendo, o contribuinte não pode mais se servir dos percalços oriundos do desrespeito para com os limites e imposições de limitações ao poder de tributar, como também não pode ser vítima de uma legislação complexa e confusa, não exigível ao homem médio, devendo condenar-se tal prática, pois o tributo se autolimita, sendo capaz tanto de gerar a conformidade das prestações sociais, como também a desgraça do contribuinte – seja profissionalmente, seja no âmbito do mínimo existencial ao que cabe à sua família e a si mesmo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Agência Câmara de Notícias:
<http://www.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/administracaopublica/439827-trabalh-aprova-criacao-do-codigo-de-defesa-do-contribuinte.html>. Visualizado em 17/04/2013.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6. ed. São Paulo: Editora Método, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

CASTILHO, Ricardo. **Liberdade e propriedade como limites internos ao Poder de Tributar**. São Paulo: Campus Jurídico, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

DENARI, Zelmo. **Breves Considerações à Margem da Capacidade Contributiva**. Revista Dialética Vol. 124. São Paulo: Dialética, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Construindo o direito tributário na constituição**. 8. ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2004.

MEYER-PFLUG, Samantha R.; NEVES, Mariana B. Baeta. **A Proteção dos Direitos Fundamentais em face dos principais tributos**. 1. ed. São Paulo: Campus Jurídico, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Sanções Políticas no Direito Tributário**. Revista Dialética. Vol. 30. São Paulo: Editora Dialética, 2008.

MARTINS, Ives Gandra Martins. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais**. 1. ed. São Paulo: Campus Jurídico, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Confisco, Mínimo Existencial e Isonomia**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 18. Ed. São Paulo: Editora Renovar, 2011.