

1 INTRODUÇÃO

No primeiro momento, é importante a análise dos direitos fundamentais, levando-se em conta a evolução lenta em relação à aplicabilidade de tais direitos às pessoas jurídicas, na medida de sua natureza e da sua devida capacidade de exercê-los.

Logo após, elucidado o fato de a pessoa jurídica é também titular de direitos fundamentais, faz-se essencial cuidar do direito fundamental dos contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, de ver limitado o poder de tributar do Estado.

Por tal feita, é necessário que se levem em conta a igualdade e a capacidade contributiva como fatores limitadores da tributação, de modo a evitar que os tributos tenham efeito confiscatório e, ao mesmo tempo, impedir que se atinja o patrimônio mínimo do contribuinte.

Nesse sentido, nenhum óbice existe para se compreender que a personalidade é um dado jurídico e se a lei achou por bem atribuir a condição de sujeito de direitos às empresas, sendo estas titulares de direitos e obrigações que serão alvo de tributação. Logo, sendo a capacidade contributiva um direito fundamental inerente à personalidade, é amplamente aplicável às pessoas jurídicas.

Seguindo esta linha, o Estado tem de observar que, assim como ocorre com as pessoas físicas, as jurídicas necessitam de um patrimônio mínimo para garantir sua existência como empresa e a manutenção de sua atividade produtiva.

Assim, mostra-se plenamente cabível a ideia de respeito ao mínimo existencial das organizações negociais, sendo razoável sua aplicação para que se evite uma tributação onde não exista capacidade contributiva.

2 DIREITOS FUNDAMENTAIS APLICÁVEIS ÀS PESSOAS JURÍDICAS

Os direitos fundamentais são fruto do estabelecimento de uma luta árdua por parte da população, que via a necessidade de ter seus direitos respeitados ante a atuação do Estado. A incorporação formal de direitos humanos na Constituição, fazendo com que assumam, desde então, a posição de direitos fundamentais, garante às pessoas uma atuação livre de interferência estatal e, ao mesmo tempo, um respeito por parte do Estado às mais diversas modalidades de liberdade individual.

De início, cabe determinar que os titulares dos direitos fundamentais, no âmbito de uma relação jurídica, são aqueles que podem exigir o cumprimento, o respeito ou a proteção dos direitos garantidos. Assim, ante a qualquer ameaça de privação, na maioria das vezes, tal relação tem o Estado como destinatário, porém, em algumas ocasiões, as pessoas podem também ocupar a posição passiva, como salienta Robert Alexy (2008, p. 456):

Mas com isso esgotam-se os pontos comuns entre o direito de defesa e o direito a proteção. O primeiro é um direito em face do Estado a que ele se abstenha de intervir, o segundo é um direito em face do Estado a que ele zele para que terceiros não intervenham.

Desde que promulgada a Constituição Federal da República Brasileira de 1988, os direitos fundamentais previstos nela são de incidência inquestionável quanto às pessoas físicas.

Outrora, quando tratamos acerca de pessoas jurídicas, ao contrário do que ocorreu com a Lei Fundamental alemã, que reconhece a validade dos direitos fundamentais para as pessoas jurídicas em seu artigo 19, III, no Brasil, essa previsão não foi exposta expressamente na Constituição, e, por conta disso, ficou a cargo da doutrina e da jurisprudência dita função.

Gilmar Mendes e Paulo Branco assim se expressam:

[...] não há, em princípio, impedimento insuperável a que pessoas jurídicas venham, também, a ser consideradas titulares de direitos fundamentais, não obstante estes, originalmente, terem por referência a pessoa física. Acha-se superada a doutrina de que os direitos fundamentais se dirigem apenas às pessoas humanas. (2015, p. 171).

Os entes coletivos, perante às novas facetas dos direitos fundamentais, são a cada dia mais reconhecidos como merecedores de proteção, conforme podemos analisar com a lição de José Afonso da Silva (2017, p. 194):

[...] a pesquisa no texto constitucional mostra que vários dos direitos arrolados nos incisos do art. 5º se estendem às pessoas jurídicas, tais como o princípio da isonomia, o princípio da legalidade, o direito de resposta, o direito de propriedade, o sigilo de correspondência e das comunicações em geral, a inviolabilidade do domicílio, a garantia do direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e impetrar mandado de segurança. Há até direito que é próprio da pessoa jurídica [...]

O rol exposto pelo autor não é exaustivo, cabendo aplicação dos mais diversos tipos de direitos fundamentais às pessoas jurídicas, independentemente de sua localização dentro da CRFB, consoante expressa Sarlet (2009, p. 222), desde que haja compatibilidade entre tais direitos e a própria natureza da pessoa jurídica. No mesmo sentido, Dimoulis e Martins asseveram:

Para efeitos da titularidade de direitos fundamentais, as pessoas jurídicas são equiparadas às físicas, quando o exercício de um direito for compatível com as peculiaridades estruturais da pessoa jurídica e, principalmente, com sua inexistência biológica ou caráter artificial. (2014, p. 41).

Ademais, a pessoa jurídica é reconhecida como titular de direitos fundamentais de maneira ampla e genérica. Com efeito, o intérprete da norma buscou não só proteger as pessoas jurídicas em si, como também amparar as pessoas naturais, já que é por meio da reunião destas que a própria ideia de pessoa jurídica é constituída, privilegiando a liberdade de associação e reconhecendo a titularidade de direitos fundamentais a todos a quem o ordenamento denominou de “pessoa”.

Por fim, cabe lembrar que os direitos fundamentais podem surgir com suporte em uma interpretação nova da Constituição Federal, ou da constitucionalização de novos direitos por meio de tratados internacionais que o Brasil vier a aderir, sendo um rol passível de ampliação.

3 LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR – UM DIREITO FUNDAMENTAL À GARANTIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL

Compreendido que a maioria dos direitos fundamentais se aplica aos entes coletivos, cabe agora tratar sobre o direito fundamental das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, de verem respeitado seu patrimônio perante a atuação do Estado, por meio da limitação ao poder de tributar garantida pela CRFB.

No primeiro passo, cabe a análise do Estado fiscal minimalista, no qual, sob a inspiração do liberalismo, não cabia ao Estado qualquer intervenção na propriedade ou na economia, e os tributos denotavam apenas função arrecadatória para financiar atividades como justiça, segurança e defesa externa. O Estado, como um guarda-noturno, se abstém de invadir a vida privada, sendo incabível qualquer ato que violasse a propriedade. (SCHOUERI, 2011, p. 22).

O problema surge com o advento do Estado social, quando o volume do Estado cresceu enormemente, se comparado ao modelo anterior, com outra necessidade de captação de recursos para se atingir funções antes não existentes, como a redistribuição de renda.

A realidade imposta pelo Estado social sufoca os contribuintes com tributos abusivos para manter um Estado robusto, preocupado, primordialmente, em atingir funções sociais e que deixava as liberdades individuais de lado.

A insatisfação popular, em decorrência do desrespeito à propriedade privada que ocorria por parte do Estado Social, fez com que se inaugurasse o Estado democrático de direito, com uma renovada ideia de limitação à tributação, em demanda de evitar o caráter excessivo dos tributos e verdadeiramente inconciliável com a liberdade e o respeito à propriedade privada dos cidadãos contribuintes, conforme bem assevera Ricardo Lobo Torres (2005, p. 3).

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributos: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.

Na organização moderna da estrutura do Estado, se impõe a obrigação tributária aos contribuintes como meio para que este possa arcar com os seus deveres e atribuições previstas, além de atender às demandas da população. Por outro lado, busca-se o respeito aos limites da tributação, a fim de possibilitar que o ser humano viva em sociedade, com sua liberdade individual preservada, evitando-se qualquer abuso do Estado.

Sobre a importância dos tributos para a organização do Estado, preleciona Klaus Tipke, que “Sin el Estado y los impuestos necesarios para su existencia los ciudadanos se verían sometido en breve plazo a la violencia, la arbitrariedad y la justicia privada de los demás.” (2002, p. 57).

Ao tratarmos acerca da Constituição Federal Brasileira de 1988, torna-se de fácil percepção a ideia que o Brasil se encaixa na modalidade de Estado democrático de direito e, como tal, prevê princípios liberais e direitos sociais de modo equilibrado.

Quando focamos na análise de tributos, a CRFB resguarda o contribuinte contra possíveis abusos por parte dos entes federativos, garantindo-lhe o direito fundamental de ver limitada a tributação por parte dos entes tributantes.

Apesar de a CRFB exprimir, expressamente, os princípios gerais desde o artigo 145, existem muitos princípios que limitam a atuação tributária em toda a Constituição, havendo, inclusive, princípios implícitos que podem surgir conforme a interpretação de outros artigos.

Sobre tais princípios, aduz Hugo de Brito Machado (2006, p. 287):

Em sentido estrito, entende-se como limitações do poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional, a saber: a) legalidade (art. 150, I); b) isonomia (art. 150, II); c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); d) anterioridade (art. 150, III, “b”); e) proibição de confisco (art. 150, IV); f) liberdade tráfego; g) imunidades (art. 150, VI); h) outras limitações (arts. 151 e 152).

Respeitadas as limitações garantidas pela CRFB citadas pelo professor Hugo de Brito Machado, é importante esclarecer que tal rol não é exaustivo, já que os princípios constitucionais podem surgir com a interpretação de todo o texto constitucional. (ÁVILA, 2006, p. 53).

Não obstante, para que se entenda o mínimo isento, é necessário primeiro cuidar do princípio da isonomia e, em decorrência deste, analisar o princípio da capacidade contributiva, buscando complementar essa análise com a abordagem ao princípio da proibição do confisco. O objetivo é adentrar o direito de proteção ao mínimo existencial, que tem a base no desdobramento de tais princípios, quando nos referimos ao Direito Tributário.

Assim, em decorrência do princípio da isonomia em matéria tributária, é que se determinam os parâmetros a serem seguidos pela tributação para tratarmos pessoas físicas ou empresas que assumam características semelhantes, conforme elucidada a lição de Carraza (2015, p. 93):

Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burlar ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Importante é exprimir que a ideia de igualdade está umbilicalmente ligada à da capacidade contributiva das pessoas, pois somente esta última pode operacionalizar a aplicação de tributos, exigindo a submissão a um maior ou menor ônus tributário de acordo com a força econômica do contribuinte de suportar os encargos.

3.1 SOBRE A CAPACIDADE DE CONTRIBUIR

Para se obter o real significado da capacidade contributiva é preciso enfrentar questões diretas tais como: Quanto se pode pagar? Quanto efetivamente é pago? Qual o montante que é suportado pelo contribuinte? Como atingir o limite da tributação sem chegar no confisco?

A técnica jurídica tem que conseguir desvendar a realidade econômica das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, para poder saber a resposta correta para as questões acima e, assim, chegar o mais próximo possível da justiça fiscal (CAVALCANTE, 2014, P. 267). E, nada melhor para isto do que adotar como ponto de partida a observância do princípio da isonomia.

É certo que identificar a capacidade contributiva de cada cidadão não é tarefa fácil, vez que a tributação deve extrair do patrimônio do particular para agregar aos cofres públicos numerários suficientes para atender as necessidades coletivas sem sacrificá-lo ao ponto de atingir o seu mínimo existencial. Vê-se, logo, como esta fórmula é complexa, devendo ser respeitado o mínimo existencial, considerando as peculiaridades de cada contexto, vez que este não é uma categoria universal (SCAFF, 2006, p.120), principalmente numa sociedade com grandes desproporções econômicas como a brasileira.

O princípio da capacidade contributiva como diretriz nas imposições fiscais é bem antigo e tem como finalidade a redistribuição de rendas, buscando uma equalização da condição razoável de vida para todos, sendo o Estado o agente dessa redistribuição da renda auferida dos que possuem capacidade de contribuir, com o menor sacrifício, (BRITO, 1982, p. 70) na interessante análise do sistema tributário sob o ponto de vista da economia.

Neste sentido expõe com propriedade Betina Treiger Gruppenmacher:

A justiça fiscal só se realiza com a edição de leis tributárias que distribuam igualmente a carga impositiva através de observância do princípio da capacidade contributiva, onerando mais pesadamente aqueles que tem mais aptidão para contribuir e desobrigando do pagamento de tributos aqueles que, muito embora tenham capacidade econômica, não possuem capacidade para pagar tributos, pois toda a disponibilidade financeira é absorvida com a sua manutenção e a de sua família. Só há Estado Democrático construído sobre sólidas bases que envolvam compromissos de liberdade e igualdade materiais. Nesse contexto, a observância dos citados princípios impõe que o tributo não seja apenas uma fonte de renda, mas sim um instrumento de realização de justiça. A igualdade no tratamento tributário deixa de ser apenas formal, passando a ser materialmente um instrumento de redistribuição de riquezas. (2006, p. 103).

Pressuposto básico das Constituições modernas é a observância do poder econômico de cada contribuinte para contribuir, de acordo com suas possibilidades, com as despesas estatais, resguardando sempre o mínimo de sua existência.

Tratando do aspecto histórico do princípio da capacidade contributiva, Marciano Seabra Godoy remete a Adam Smith:

O cânone mais importante lançado por Smith é exatamente o princípio da capacidade contributiva. Segundo ele, os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do Governo, na maior medida possível, em proporção a suas respectivas capacidades, sendo que é na observância ou não observância deste princípio que consiste o que se denomina equidade ou falta de equidade da tributação. (1999, p. 188).

Mas é preciso ressaltar também que a capacidade contributiva tem que estar em sintonia com a justiça fiscal e está também traz a indagação sobre o que se receberá em troca do Estado pela prestação fiscal realizada. Nesta devolução estatal através da prestação dos serviços públicos há que se considerar o fornecimento universal destes serviços, não podendo

excluir os que deles aparentemente não necessitam, pois seria uma agressão ao princípio da isonomia (BASTO, 2011, P. 20).

No Brasil, desde a Constituição da República de 1946 já havia a previsão da capacidade contributiva (BALEIRO, 1977, P. 307), nos mesmos termos que dispõe hoje o 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.

A técnica consiste em identificar a capacidade econômica do sujeito passivo para extrair a capacidade contributiva. Daí a necessidade de dotar a Administração Pública de meios hábeis para visualizar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não justificando medidas abusivas que busquem ofuscar a realidade patrimonial. Na prática, estas formas de “blindagem” do patrimônio vem se tornando comum entre os que detém maiores condições.

Quando se trata da capacidade contributiva é mais comum preocupar-se com os mais pobres do que com os mais ricos. Regra geral, a tributação do patrimônio tem sido cada vez menor e de difícil incidência. Exemplo disto é a falta de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas que desde 1988 não passa de projetos esquecidos no Congresso Nacional.

É preciso encarar de frente a necessidade de efetivar o caráter pessoal dos impostos e buscar a adoção de técnicas que possibilitem uma tributação mais justa no sentido de incidir devidamente no patrimônio dos grandes grupos econômicos. A saída comum dos impostos generalizados sobre o consumo já demonstrou ao longo da história sua grande injustiça, adotando um tratamento igual para pessoas com capacidade contributiva completamente diferente.

O mesmo raciocínio vale para as pessoas jurídicas. As empresas menores não podem ser sacrificadas ao ponto de inviabilizar sua existência no mercado. Medidas diferenciadas como o SIMPLES buscam atenuar as diferenças econômicas das micro e pequenas empresas, mas ainda é insuficiente. A tributação sobre a pessoa jurídica ainda é muito desigual e confusa. Regras claras e mais justas são necessárias.

Constata-se, pois, que a capacidade contributiva é um meio para que se atinja a justiça tributária, tendo por função a concretização do ideal de uma tributação isonômica previsto no princípio da igualdade. Corroborando para essa tese, aduz Alexander Valadão (2013, p. 258):

Nesse contexto, a capacidade contributiva é nítido instrumento de concretização de justiça tributária, e, dentro do universo jurídico tributário, é o princípio que tem a maior vocação para a busca desse escopo de justiça, tanto que baliza e modela a competência tributária, com a limitação da proteção existencial e com a proibição do confisco.

Quando se aborda o interdito de tributação com efeito de confisco, é de fácil entendimento sua ligação com a capacidade contributiva, visto que o confisco se inicia onde termina a capacidade de o cidadão contribuir. Impõe-se, com efeito, a reflexão sobre se a exigência de um tributo não ultrapassou o patamar aceitável, de maneira a atingir em cheio o patrimônio do contribuinte, a ponto de impedir o desenvolvimento pessoal e a própria atividade econômica, consoante exprime Ives Martins. (2001, p. 178).

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Quando abordamos a capacidade contributiva e seu vínculo com a proibição de tributo com efeito de confisco e o próprio mínimo existencial, é mister perceber que a capacidade contributiva abrange, tão somente, a renda disponível para a contribuição. Com efeito, nenhum tributo pode atingir o mínimo existencial, pois este é anterior à própria capacidade, como também não pode ultrapassar esses limites, visto que a “capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 67).

O respeito ao patrimônio mínimo é imprescindível para se alcançar a justiça tributária. De fato, o Estado deve abster-se de tributar, caso não exista ausente ou seja insuficiente a riqueza, desobrigando o contribuinte de maneira legítima de seu dever de contribuir caso inexistente tal capacidade. (MILLAN, 1999, p. 63).

Efetivamente, pois, as condições mínimas necessárias para que o ser humano tenha existência digna não podem ser objeto de intervenção do Estado e, portanto, não integram a parcela do patrimônio passível de tributação. (TORRES, online).

Não obstante, releva asseverar que a dignidade humana não é fundamento absoluto do mínimo existencial, pois este também se baseia na ética, na liberdade, na noção de felicidade, na igualdade, na dignidade, na justiça e no princípio da capacidade contributiva, e encontra sua maior aplicação nos direitos econômicos e sociais. (TORRES, 2009, p. 13).

Conquanto o mínimo existencial não conte com previsão expressa na CRFB, é um princípio implícito, de fácil observação, um verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que pode se basear não só na dignidade, mas também, conforme demonstrado, na própria igualdade e na capacidade contributiva quando nos referimos a Direito Tributário.

Abordando os fundamentos do mínimo existencial referidos anteriormente, aduz Alexander Valadão (2013, p. 111):

Não se pode, porém, deixar de admitir que, efetivamente, nenhum desses fundamentos, solitariamente, é inteiramente preciso ou explícita integralmente a natureza complexa e multifacetada desse princípio. Ao se observar atentamente o mínimo vital - que transcende a todos os ramos jurídicos singularmente, e fixa-se em todos eles, ao mesmo tempo - permite-se afirmar que se está diante daquelas categorias jurídicas que não são unívocas, nem em seu fundamento, nem em sua própria extensão e compreensão.

A tributação do patrimônio mínimo afeta os mais diversos tipos de direitos fundamentais e contamina a própria ideia de Estado democrático de direito, conforme Tipke e Yamashita explicam (2002, p. 34):

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva antes a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como o Estado Social, deve devolver.

Assim, não faz sentido que a tributação, em um Estado democrático de direito, atinja o patrimônio mínimo das pessoas, pois é o próprio Estado, por meio de suas políticas públicas, que terá de arcar com o restabelecimento de uma situação digna, caso a ofensa a tal patrimônio aconteça.

Sendo assim, a riqueza manifestada que não alcance patamar de capacidade contributiva não deve ser objeto de tributação, seja ela originada em trabalho assalariado, da remuneração de capital, ou da atividade empresarial. (DANIEL, 2006, p. 47).

Reconhecido como direito fundamental, o patrimônio mínimo deve ser respeitado pelo Estado, seja para a manutenção da vida digna das pessoas físicas ou para a continuidade da atividade e existência das pessoas jurídicas, em respeito à sua capacidade contributiva.

4 A APLICAÇÃO DA TEORIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL ÀS PESSOAS JURÍDICAS

De início, cabe lembrar que, conforme visto, as pessoas jurídicas são titulares dos mais diversos tipos de direitos fundamentais. Canotilho reconhece a importância destes, para que se respeite a essência do direito fundamental e da própria pessoa jurídica. (1998, p. 384).

Haja vista a carência de conteúdo específico por parte da ideia de mínimo existencial, é possível induzir que o princípio garante aos titulares de direitos fundamentais o acesso às diversas garantias previstas na Constituição, de modo pelo menos essencial, existencial e não alienável, evitando-se o isolamento completo do titular aos direitos que garantem sua existência. (TORRES, 2009, p. 25).

É relevante evocar a ideia de que a teoria do mínimo existencial não é restritiva, pois pode encontrar fundamentos nos mais diversos ramos do direito e tirar sua validade com suporte na análise de vários artigos da Constituição. Ao nos debruçar sobre essa teoria, na visão do Direito Tributário, ela encontra base na igualdade, na capacidade contributiva e no não confisco, plenamente aplicáveis aos entes coletivos.

Conforme analisou Lilian Emerique:

A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna. (In BOTALO, 2005, p. 311).

Tratando sobre o alcance do mínimo existencial às empresas, destaca Denise Daniel:

Como exigência constitucional à aplicação da justiça fiscal, o mínimo isento não se aplica apenas às pessoas físicas. Ele deve ser considerado sempre que houver manifestação de riqueza tributável, independentemente de quem seja o titular dessa riqueza. Nenhum sujeito de direito que tenha ingressos que se prestem apenas à sua manutenção básica pode ser constrangido a contribuir com os gastos públicos. (2006, p. 47).

Tal aplicação não poderia ser vista de modo diverso. A própria CRFB situa em posição de destaque a livre iniciativa, valorizando a atividade empresarial como motriz para o desenvolvimento econômico e social, reconhecendo a importância do cumprimento do atributo inerente à atividade empresarial, a função social da empresa, consoante explica Gladston Mamede:

[...] o princípio da função social da empresa reflete-se tanto a favor, quanto em detrimento do empresário ou dos sócios da sociedade empresária, já que se retira deles a faculdade de conservação ou exercício arbitrário da empresa, temperando a titularidade desta com interesses públicos, o que pode levar, inclusive, à desapropriação da atividade econômica organizada ou, ainda, à sua transferência compulsória a outrem, como na hipótese de falência. Essa possibilidade, por si só, recomenda cuidado para impedir a verificação de arbítrio estatal sobre os agentes privados; a aplicação do princípio da função social da empresa não pode desrespeitar os direitos dos titulares da empresa – total ou

parcialmente -, já que há proteção constitucional para a livre iniciativa (art. 1º, IV) e para a propriedade (art. 5º, XXII), embora deva essa atender à função social (art. 5º, XXIII), o que fecha o círculo e recomenda ao jurista prudência, bom senso, para equilibrar os valores opostos, exigindo-lhe equidade. (2015, p. 48).

Assim, o caráter dual da função social da empresa garante que o empresário se obrigue a cumprir certas exigências em nome da comunidade ou do próprio Estado que se beneficia de sua atuação. Ao mesmo tempo, a função social também tem o condão de obrigar o Estado a respeitar os direitos fundamentais da pessoa jurídica, estando, entre tais direitos, indubitavelmente, o da tributação justa.

De fato, as empresas são suscetíveis a abusos e podem ter sua existência comprometida por conta de uma tributação desproporcional. Desse modo, o princípio da preservação da empresa, hoje abrigado junto à função social da empresa, é citado por Fachin, como:

O princípio da preservação da empresa interessa ao Direito e à Economia, pela proteção que oferece à continuidade dos negócios sociais. Tal preservação da empresa tem uma notável importância. O princípio da preservação é gênero no qual a continuidade das atividades compõe espécie, e nele se encontra similitude com a guarida ao patrimônio mínimo, na hipótese inerente à manutenção do empreendimento. (2006, p. 187).

Tanto a capacidade contributiva quanto o mínimo existencial são plenamente aplicáveis às pessoas jurídicas, pois, assim como ocorre com as pessoas físicas, os entes coletivos podem ter patrimônio incompatível com a capacidade de contribuir. Isto é, pode inexistir lucro, todo o dinheiro que entra na empresa pode ser utilizado para a manutenção da própria atividade, o que é cada vez mais comum no ocorrente panorama de crise.

Importante é esclarecer que a capacidade contributiva da empresa difere da habilidade contributiva dos sócios que a compõem, exatamente em razão de a empresa apresentar personalidade jurídica própria e patrimônio independente, desde que não ocorra confusão patrimonial.

Cencerrado Millan, discorrendo acerca da inaptidão de certas empresas a suportar a carga tributária imposta pelo Estado, fala ao tratar da Constituição Espanhola:

[...]el mandato constitucional contenido en el 31.1 de nuestra Constitución es valido para todos los tributos, incluidos aquellos que tienen por objeto la riqueza de las personas jurídicas. En consecuencia, también en éstos deben respetarse las exigencias que impone el mínimo exento. (1999, p. 71).

Isso posto, a atividade empresarial, com origem na própria ideia da função social da empresa, deveria não responder por encargos com o Estado, se inexistisse capacidade contributiva.

Como modo de auferir qual seria o mínimo isento a ser respeitado, deve-se considerar se existe renda além da necessária para manter a atividade empresarial de acordo com a realidade e os recursos da empresa específica, já que análises fixas impedem o ente tributante de perceber peculiaridades.

No Brasil, a pessoa jurídica é obrigada a arcar não apenas com as contribuições que decorrem do lucro real, como também com tributos que têm sua origem na simples atividade empresarial. O próprio faturamento, mesmo que esse não queira dizer acréscimo patrimonial, é tributado, sem esquecer dos impostos sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, além de inúmeros outros, acarretando superposição de tributos que desconsideram, por muitas vezes, a real capacidade contributiva da pessoa jurídica.

O parâmetro ideal seria uma tributação que recaísse tão somente sobre a real capacidade contributiva da empresa, buscando-se, ainda, simplificar a tributação, reduzindo o número de tributos.

Para concluir, quando tratamos de pessoas jurídicas, é notória a inobservância por parte dos entes tributantes ao patrimônio mínimo, o que acaba por fazer com que empresas com receitas que garantem apenas o mínimo material para a sua existência e manutenção tenham dívidas tributárias com as quais nunca poderão arcar, realidade que precisa ser alterada.

5 CONCLUSÃO

Cabe reconhecer o fato de que, mesmo não havendo previsão expressa na CRFB, a titularidade de direitos fundamentais por parte das pessoas jurídicas é reconhecida pela jurisprudência e pela doutrina, sendo, portanto, incontroversa.

Não seria diferente quando tratamos acerca do direito de ver limitado o poder de tributar do Estado, pois a própria função social da empresa faz o Estado se comprometer com a não interferência na iniciativa privada, ao ponto de impossibilitar a continuidade da atividade empresarial.

Apesar da amplitude do rol de limitações ao poder de tributar, neste estudo, buscou-se focar na igualdade, na capacidade contributiva e na proibição do confisco, com vista a se adentrar a ideia de mínimo existencial na conjuntura do Direito Tributário.

O mínimo isento é anterior à própria capacidade contributiva, e, por conta disso, deve ser preservado, de modo a evitar que pessoas físicas e empresas sejam tributadas no seu

patrimônio mínimo, impossibilitando sua existência digna e, no caso da empresa, sua atividade empresarial.

Nesse sentido, depois de elucidados esses pontos, é de fácil entendimento a noção de que o mínimo existencial é plenamente aplicável aos entes coletivos, pois estes também necessitam de um patrimônio mínimo para garantir a sua existência como empresa e a manutenção de sua atividade produtiva.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BASTO, José Xavier de. Mitos e paradoxos da justiça fiscal. In **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**. Ano IV, n. I, maio, p. 13-21, Coimbra: Almedina, 2011.

BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. São Paulo: Saraiva, 1982.

CANOTILHO, JJ Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A efetividade da justiça fiscal: reflexões sobre a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte brasileiro. In MARTINS, Ives Gandra da Silva et al (Coords.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Edvaldo Brito**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 266-278.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. **El mínimo exento en el sistema tributario español**. Madrid: Marcial Pons, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANIEL, Denise de Cássia. **O imposto de renda das pessoas jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais**. 2006. 135 f. Dissertação de mestrado em Direito, UFPR. Curitiba: 2006.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

EMERIQUE, LÍlian Márcia Balmant. O princípio da igualdade e o mínimo existencial: O tratamento no Sistema Constitucional. In: BOTALO, Eduardo Domingues (Coord.). **Direito Tributário** – Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FACHIN, Luiz Edson. **Estatuto jurídico do patrimônio mínimo** – à luz do novo Código Civil Brasileiro e da Constituição Federal. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In **Princípios de direito financeiro e tributário**. Organizado por Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006

GODOY, Marciano Seabra. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

MAMEDE, Gladston. **Empresa e atuação empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil, vol. VI**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In **Princípios de direito financeiro e tributário**. Organizado por Adilson Rodrigues Pires e Heleno Taveira Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais**. Disponível em: < bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46113/44271> Acesso em: 26 de março de 2017.

VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Curitiba: Juruá, 2013.