

**XXXI CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA - DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydée Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Francisco Nicolau Domingos – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-055-7

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: UM OLHAR A PARTIR DA INOVAÇÃO E DAS NOVAS TECNOLOGIAS

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XXXI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA - DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Coube-nos, mais uma vez a honra, a honra de coordenar o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO quando da realização do Congresso do Conselho Nacional de Pós Graduação em Direito/CONPEDI realizado da moderna e pujante capital do Brasil, Brasília/Distrito Federal. isto ocorreu na sequência de termos procedido da mesma maneira quando do recente encontro internacional do CONPEDI em Montevideú/Uruguai. Os trabalhos, como sói acontecer, foram divididos em 04 tema, com maior ou menor aproximação dentre os temas postulados e, outrossim, maior ou menor determinação por área dentro do GT em questão. Dividiu-se os temas nos seguintes postulado: 1) tributação específica ou genérica; 2) direito financeiro; 3) reforma tributária e 4) temais gerais e indeterminados. Não há qualquer distinção ou destaque quanto á qualidade dos artigos apresentados. Todos, sem exceção, denotam grande qualidade científica e notável ousadia acadêmica, inclusive com a participação de vários graduandos em direito - o que revela a nova safra de juristas, doutrinadores e pesquisadores que se apresentam já precocemente à pós graduação em direito - bem como, não só na coordenação do GT mas também na apresentação de trabalho, um professor e uma doutoranda português. Fato este que muito nos orgulha já que demonstra o comprometimento da comunidade lusófona com a pesquisa acadêmica em direito no Brasil mormente considerando que em 2025 se revelou a intenção de termos um evento/encontro do CONPEDI em Portugal.

Da temática tratada o que mais se destacou considerando o panorama e o contexto que vivemos no país seria a questão financeira/orçamentária já que poucos dias antes da realização do certame foi anunciado pelo Governo Federal um vasto pacote de medidas, ainda a serem ratificadas pelo Congresso Nacional quando elaboramos estas notas, para arrefecer o crescente déficit público e buscar-se, em absoluto, dentro da ciência do direito financeiro, um maior equilíbrio entre receitas e despesas no Brasil onde o último ultrapassa, em nível além do que se considera o limite de sustentação da dívida pública, em muito a receita obtida quase toda através de tributos. O mercado, por sua vez, não reagiu bem ao anúncio das medidas já que primeiro entendeu-as como insuficientes e por derradeiro por qualificar, no mesmo anúncio de contenção despesas, uma medida eleitoreira e arriscada do ponto de vista fiscal que seria o aumento da isenção do imposto de renda para que recebesse até R\$ 5.000,00.

No mais, novamente se falou de reforma tributária, como deveria ser já que estamos em plena discussão sobre a regulamentação do PLC 60 e 108 no âmbito do Senado Federal, imaginando-se que o primeiro projeto seria aprovado ainda em dezembro de 2024 (IBS/CBS /IS/ criação do Comitê Gestor) e o último apenas em 2025 (organização e competências do Comitê Gestor. Nem poderíamos olvidar que a reforma tributária em questão (EC 132/2023) não cuidou apenas de questões profundas da tributação sobre o consumo mas, sem que houvesse muito barulho ou resistência, de outros impostos estaduais (ITCD e IPVA), municipais (IPTU e ITBI) e mesmo expansão desmedida da contribuição sobre iluminação pública.

Parabéns a todos os participantes, louvando o aprendizado recíproco e a iniciativa de contribuir para a discussão e aprimoramento do direito tributário e financeiro em nosso país.

ESTADO, SONEGAÇÃO FISCAL E DIREITOS HUMANOS: COMO A SONEGAÇÃO FISCAL VIOLA O DIREITO À SAÚDE E À EDUCAÇÃO NO BRASIL?

STATE, TAX EVASION AND HUMAN RIGHTS: HOW DOES TAX EVASION VIOLATE THE RIGHT TO HEALTH AND EDUCATION IN BRAZIL?

Iaci Pelaes dos Reis

Resumo

O trabalho tem como objetivo demonstrar a relação entre tributação, sonegação fiscal e o financiamento dos direitos humanos de dimensão social no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro. Busca-se expor que o fenômeno da sonegação é extremamente nocivo à sociedade, na medida em que, dentre outras consequências, afeta, sensivelmente, o financiamento da saúde e da educação no Brasil. Argumenta-se que a arrecadação de tributos é essencial para manter a estrutura do Estado e, bem assim, garantir a efetividade dos direitos humanos-fundamentais. Nesse sentido, procura-se demonstrar que, no Estado Fiscal como faceta do Estado Democrático de Direito, ao lado dos direitos humanos-fundamentais, gravita o dever fundamental de pagar tributos, pois a receita tributária representa a principal fonte de custeio desses direitos. Por conta disso, sem a receita dos tributos as normas que versam sobre os direitos humanos-fundamentais tornam-se apenas promessas civilizatórias de uma modernidade tardia, isto é, normas simbólicas. Por fim, sustenta-se que, em vista de a Constituição Federal de 1988 vincular percentuais mínimos da receita de impostos para garantir o financiamento da saúde e da educação públicas, como forma de assegurar uma fonte mínima de custeio social, o combate à sonegação fiscal constitui-se medida necessária para propiciar a consecução dos objetivos constitucionais de construção de uma sociedade justa, livre e solidária e, em especial, instrumento adequado para fortalecer a capacidade estatal de investimento em saúde e em educação

Palavras-chave: Estado, Sonegação fiscal, Tributação, Impostos, Direitos humanos, Saúde, Educação

Abstract/Resumen/Résumé

The work aims to demonstrate the relationship between taxation, tax evasion and the financing of human rights with a social dimension in the context of the Brazilian Democratic Rule of Law. The aim is to expose that the phenomenon of tax evasion is extremely harmful to society, as, among other consequences, it significantly affects the financing of health and education in Brazil. It is argued that tax collection is essential to maintain the structure of the State and, as well, guarantee the effectiveness of fundamental human rights. In this sense, we seek to demonstrate that, in the Fiscal State as a facet of the Democratic Rule of Law, alongside fundamental human rights, there is the fundamental duty to pay taxes, as tax

revenue represents the main source of funding for these rights. Because of this, without tax revenue, norms that deal with fundamental human rights become just civilizing promises of a late modernity, that is, symbolic norms. Finally, it is argued that, given that the 1988 Federal Constitution links minimum percentages of tax revenue to guarantee the financing of public health and education, as a way of ensuring a minimum source of social funding, the fight against tax evasion constitutes a necessary measure to enable the achievement of the constitutional objectives of building a fair, free and supportive society and, in particular, an appropriate instrument to strengthen the state's capacity to invest in health and education.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: State, Taxation, Taxes, Tax evasion, Human rights, Health, Education

INTRODUÇÃO

O montante de tributos sonegados no Brasil chega a cifras bilionárias. Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), estima que, com base em autos de infração (tributos federais, ICMS, ISS), em 2021, a sonegação no Brasil atingiu o montante de R\$ 269 bilhões de reais¹.

Enfrentar a sonegação fiscal é tema de interesse de toda sociedade e um desafio para as Instituições de fiscalização.

Mas, afinal, o que a prática da sonegação fiscal tem a ver com Direitos Humanos?

Em uma análise apressada, parece que sonegação fiscal e Direitos Humanos são categorias que não se conectam. Estaria correta essa percepção? Evidentemente, que não. Um exame mais acurado permite visualizar a existência de uma interface entre a tributação, sonegação fiscal e os impactos negativos desta na concretização dos Direitos Humanos.

No Estado contemporâneo, a concretização dos direitos humanos, dentre os quais saúde e educação, depende da arrecadação de tributos, especialmente os impostos. Sem os recursos oriundos da arrecadação dos impostos não é possível ao Estado financiar os direitos, que são fundamentais ao exercício da cidadania (BUFFON, 2009, p. 100).

A obtenção de receitas tributárias faz parte da essência do Estado moderno, pois o sistema tributário foi pensado a partir da necessidade de se garantir o funcionamento da estrutura estatal (PISCITELLI, 2021, p. 23-24), assim como o custo dos direitos humanos-fundamentais, notadamente porque todos os direitos têm um custo, inclusive os mais elementares como o direito de ir e vir, conforme demonstram HOLMES e SUNSTEIN (2019).

Pretende-se, neste artigo, demonstrar como a prática da sonegação fiscal, prevista como crime nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, é nociva à efetivação dos Direitos Humanos, na medida em que afeta, negativamente, a capacidade financeira do Estado e erige-se como obstáculo ao adequado financiamento do direito à saúde e à educação, dentre outros direitos humano-fundamentais.

No Brasil, os impostos representam a principal fonte de receita tributária. A Constituição da República Federativa do Brasil (1988) estabelece que a saúde e a educação são direitos sociais (art. 6º, CF/1988), os quais no plano internacional são direitos humanos. Também estabelece a CF/1988, dentre os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, o de

¹ Estudo sobre sonegação fiscal de empresas. Publicado em 16 janeiro de 2023. Disponível em <<https://www.ibpt.com.br>> Matéria publicada em 17.ago.2018, sob o título *SONEGRÔMETRO REVELA: MAIS DE R\$ 345 BILHÕES SONEGADOS SÓ EM 2018*. Disponível em <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonegometro-revela-mais-de-r-345-bilhoes-sonegados-so-em-2018/>. Acesso em 20.jan.2020.

construir uma sociedade justa, livre e solidária, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º).

Apesar do esforço arrecadatório do Estado, parte significativa dos tributos deixa de ingressar nos cofres públicos dos entes federados (União, estados-membros, DF, municípios) em virtude da prática da sonegação fiscal e outros delitos.

Sem dinheiro dos impostos não há como implementar políticas públicas que dispõem sobre direitos humanos-fundamentais. Um Tesouro vazio condena os direitos a existirem somente no papel, frustrando as expectativas legítimas do povo, pois torna a norma apenas um artefato meramente simbólico, para usar expressão de Marcelo Neves (NEVES, 2007).

Ana Paula Barcellos assevera que “as palavras não são mágicas e não transformam, por si e automaticamente, o mundo dos fatos” (BARCELLOS, 2020, p. 200).

A hipótese que se levanta neste trabalho é a de que a prática de sonegação fiscal no Brasil, ao impedir que as receitas tributárias ingressem nas contas públicas, compromete o financiamento dos direitos à saúde e à educação, pois enfraquece a capacidade financeira do Estado, o que representa violação aos direitos humanos.

Noutros termos, a sonegação fiscal reduz a capacidade de arrecadação tributária do Estado e sacrifica a implementação de direitos fundamentais sociais.

Para os fins deste trabalho, adota-se uma abordagem qualitativa com enfoque interpretativo-compreensivo e a pesquisa bibliográfica, além do uso de dados com base em alguns dados da realidade. Por meio desta pesquisa, espera-se instigar o debate e provocar uma mudança de percepção quanto a relação entre arrecadação tributária, direitos sociais e a forma como o fenômeno da sonegação fiscal afeta o financiamento do direito à saúde e à educação.

Embora a sonegação fiscal prejudique sensivelmente os interesses da coletividade, pois implica em perda de força financeira para custeio dos direitos humanos, tal fenômeno dificilmente é percebido pela sociedade e, por certo, que essa deficiência de percepção explique a ausência quase absoluta de protesto por parte dos movimentos sociais e da sociedade em geral.

1 OS DIREITOS HUMANOS DE DIMENSÃO SOCIAL NA AGENDA DO ESTADO CONTEMPORÂNEO

1.1 Breve nota sobre o reconhecimento dos direitos sociais como Direitos Humanos

Desde a Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948), os direitos sociais foram reconhecidos, ao lado dos direitos civis e políticos, como direitos humanos, o que foi reforçado pelo Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966, objeto da Resolução n. 2.200-A (ONU), que foi ratificada pelo Brasil em 24 de janeiro de 1992.

Na compreensão de Antonio Pérez Luño, os direitos humanos apresentam-se como “um conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico, concretizam as exigências da dignidade, da liberdade e da igualdade humanas, as quais devem ser reconhecidas positivamente pelos ordenamentos jurídicos no âmbito nacional e internacional” (PÉREZ LÚNO, 2021, p. 31).

A dignidade humana é, na contemporaneidade, o valor fundamental em torno do qual gravitam todos os direitos humanos, dentre os quais os direitos sociais, cuja implementação pelos Estados reclamam políticas e ações públicas com altos impactos orçamentários (SCAFF, 2018, p. 270-271). Para satisfação desses direitos, evidentemente a tributação deve cumprir uma função redistributiva no sentido de distribuição equitativa da riqueza (produto social) para promover justiça social, por meio da concretização dos direitos sociais, como saúde, educação, segurança pública (MARINHO, 2019, p. 55-60).

Conforme se tem notícia, a concepção clássica de Estado Liberal é marcada, dentre outras notas distintivas, pela primeira onda de Direitos Humanos, caracterizada por um catálogo de direitos e garantias individuais, que demandam uma conduta de abstenção por parte do Estado, pois representam obstáculo à esfera de liberdade dos indivíduos.

Os denominados Direitos Humanos de “primeira dimensão” surgiram como reação ao exercício arbitrário do poder e foram proclamados após a derrocada do absolutismo (*Ancien Régime*), a exemplo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, declarados em 1789. Depois teriam se manifestado os direitos de segunda geração (direitos sociais).

Os direitos sociais foram reconhecidos nos instrumentos normativos internacionais no Pós Segunda Guerra, os quais se vincularam a ideia de Estado de Bem-Estar Social, projetado como alternativa para se contrapor ao Estado de matriz comunista, que se irradiava pelo leste europeu.

O fato é que múltiplos fatores históricos, econômicos e político-jurídicos ocorridos nos séculos XIX e XX confluíram para o advento dos direitos sociais, dando ensejo ao que conhecemos hoje como direitos econômicos, sociais e culturais (DESC)².

Não se trata de uma nova *geração* de direitos como se fosse uma sucessão de categorias (substituição dos direitos liberais clássicos pelos direitos sociais), mas sim de uma ampliação de compreensão a partir de princípios, diante da necessidade de se garantir condições existenciais dignas ao homem no contexto econômico, social e cultural (CANOTILHO, 2003, p. 385).

²A Convenção Universal dos Direitos Humanos de 1948 declara nos artigos XXII a XXVI os direitos sociais e econômicos, figurando o direito à educação na alínea “e”.

Na mesma linha, Jorge Miranda quando aduz que “é um enriquecimento crescente em resposta às novas exigências das pessoas e das sociedades”. (MIRANDA, 2017, p. 29)

Entretanto, essa perspectiva fragmentária acerca dos direitos humanos, que os visualiza em gerações/dimensões, não tem sentido na atualidade. É que, os direitos humanos têm como fundamento filosófico a dignidade da pessoa humana, que demanda a satisfação de múltiplas necessidades básicas, tais alimentação, saúde, educação, moradia, transporte coletivo, dentre outros. Afinal, todos os seres humanos merecem igual respeito e consideração (DWORKIN, 2008).

Em razão disso, adota-se aqui uma concepção holística, que os visualiza como feixe de direitos direcionados a concretizar as exigências da dignidade, liberdade e igualdade humanas, o que demanda uma arquitetura protetiva, de modo a propiciar o pleno exercício da cidadania e das potencialidades humanas.

Compreendidos nessa perspectiva não fragmentária, chega-se ao entendimento de que os direitos humanos cumprem papel central para a construção da democracia, sendo visto por Carlos Santiago Nino como são condições prévias à concretização do próprio regime democrático (NINO, Carlos Santiago, 2005, p. 208).

1.2 Caracterização dos direitos sociais: a falsa dicotomia “direitos negativos” x “direitos positivos”

A doutrina tradicional costuma classificar os direitos humanos em duas categorias. A primeira categoria seria constituída pelos direitos que não dependem de uma ação estatal, pois apenas demandam uma abstenção do Estado (abster-se de restringir a liberdade) e a segunda seria a dos direitos que exigem cumprimento de obrigações positivas por parte do Estado, como fornecer medicamento, leitos hospitalares, ambiente escolar, por isso dependeriam de recursos financeiros para serem efetivados (ABROMOVICH, Víctor; COURTIS, 2014, p.21-22).

Essa abordagem, entretanto, encontra-se superada. Stephen Holmes e Cass Sunstein já demonstraram que todos os direitos envolvem custos, mesmo os direitos humanos básicos como o direito básico de liberdade de locomoção, que demandam altos investimentos estatal, pois sua garantia e proteção dependem do funcionamento de um sofisticado sistema de segurança pública, indo desde agentes policiais, veículos, delegacias de polícia, até o sistema judiciário (HOLMES; SUNSTEIN, 2019).

A partir dessa perspectiva, não há como sustentar a dicotomia entre “direitos negativos” e “direitos positivos”. O fato é que todos os direitos humanos, em maior ou menor grau, demandam prestações estatais para terem efetividade e, portanto, recursos públicos.

Segundo Victor Abramovich e Christian Courtis, a classificação dicotômica (direitos negativos x direitos positivos) decorre de postura equivocada sobre o papel e o funcionamento do aparato estatal. Para os autores, essa ambiguidade teórica está associada à ideia de Estado mínimo, supostamente garantidor apenas da justiça, da segurança e da defesa (ABROMOVICH; COURTIS, p. 23).

Também não tem consistência a tese de que os ditos “direitos negativos” protegeriam a liberdade e a esfera privada contra a ação do Estado e que os direitos “positivos” estariam inclinados a proteger a igualdade porque, por meio deles, supostamente o Estado obriga-se a prestar serviços aos cidadãos.

Ronald Dworkin demonstra que liberdade e igualdade não são valores excludentes (em oposição). Ao contrário, são valores que se conciliam, complementam-se ((DWORKIN, 2013). Assim, não há como falar em liberdade sem cuidar da igualdade de recursos. Para assegurar a liberdade dos cidadãos, em suas múltiplas dimensões, é imprescindível que o Estado (re)distribua equitativamente os recursos públicos em ações e programas que propicie o usufruto desse direito.

2 A CORRELAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS HUMANOS

2.1 O Estado Social Fiscal como faceta do Estado Social contemporâneo

No Estado Moderno, surgido no contexto da Revolução Francesa, a vida financeira do Estado deixou de ter como fonte principal os ingressos oriundos do patrimônio do monarca ou do príncipe para se apoiar na tributação sobre o patrimônio particular, o que induziu a separação entre a fazenda pública e fazenda do príncipe (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 84).

No Estado Fiscal, os recursos públicos são obtidos da sociedade, pela via dos tributos previstos na Constituição, que, uma vez arrecadados, compõem a receita pública (parte do orçamento público), com a qual os direitos são financiados. O sistema de segurança pública, por exemplo, que se destina a garantir e a proteger as liberdades dos cidadãos, é financiado pela receita dos tributos.

Em vista de injunções políticas e sociais, o Estado Fiscal reconfigurou-se, dando azo ao Estado Social Fiscal, que é a vertente financeira do Estado Social de Direito, pois o Estado Social se caracteriza por ser o mesmo estado de Direito do liberalismo, mas voltado ao

desiderato social. É um modelo estatal que não se limita a proteger as liberdades individuais, mas que se propõe a, simultaneamente, entregar prestações positivas orientadas pela ideia de justiça (TORRES, 2009, p. 532).

O Estado brasileiro apresenta um perfil de Estado Social, uma vez que, simultaneamente, garante o sistema de mercado (Art. 170, CF/1988) e busca alcançar a justiça social, por meio dos Objetivos fundamentais do art. 3º da CF/1988, dentre os quais o de construir uma sociedade livre, justa e solidária, o que exige a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e econômicas.

2.2 O Estado e o dever fundamental de pagar tributos

Em um Estado democrático e constitucional, os deveres fundamentais são expressão de valores agasalhados na Constituição, sendo que não há garantia de direitos fundamentais sem observância dos deveres fundamentais. Pode-se afirmar que, ao lado dos direitos fundamentais, a Constituição estabelece uma série de deveres, dentre os quais figura o dever fundamental de pagar tributos, que se fundamenta no valor solidariedade decorrente do contrato social.

Essa a razão pela qual José Casalta Nabais argumenta que “o imposto não pode ser encarado, nem como um *mero poder* para o Estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.” (NABAIS, 2012, p. 185).

Tal postura teórica é mais compatível com a ideia de Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, Mariana Soares Marinho assinala que “o Estado precisa de recursos para executar suas obrigações e assegurar os direitos constitucionalmente estabelecidos.” (MARINHO, 2019, p. 189).

Há constituições em que o dever fundamental de pagar tributos consta explicitamente no texto da Constituição como na Espanha: Artículo 31: 1. “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com su capacidad económica mediante um sistema tributario justo inspirado em los principios de igualdad y progresividad que, em ningún caso, tenderá alcance confiscatório.” No mesmo sentido na Itália, cujo art. 53 da Constituição prescreve: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione dela loro capacità contributiva.”³

No Brasil, a CF/1988, assim como na Constituição da República Portuguesa o dever tributário decorre logicamente dos princípios insertos no sistema constitucional, destacando-se

³Tradução: Todos são obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva.

os princípios republicano, solidariedade, capacidade contributiva, as competências constitucionais dos entes federados para criar tributos, dentre outros presentes na Constituição.

3 SAÚDE E EDUCAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O FINANCIAMENTO POR MEIO DE RECEITA DE IMPOSTOS

3.1 A saúde e educação como direitos sociais na Constituição de 1988

Embora a Constituição Federal de 1988 contemple uma lista longa de direitos sociais (saúde, educação, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância), somente os direitos à saúde e à educação receberam um tratamento diferenciado, na medida em que o texto constitucional lhes assegurou patamares mínimos de investimento (piso orçamentário) baseado na arrecadação de impostos (art. 198, § 2º e art. 212, *caput*).

O tratamento jurídico diferenciado dado pela CF/1988 aos mencionados direitos humanos (saúde e educação), em termos financeiro-tributário, tem por escopo lhes possibilitar maior grau de eficácia social. Esse arranjo normativo garante à saúde e à educação fonte *mínima* direta para seus custeios, o que é denominado por Fernando Facury Scaff de Orçamento Social Mínimo (SCAFF, 2018, p. 373).

Fernando Facury Scaff argumenta que “Algumas normas que vinculam a receita de certos *impostos* para saúde e educação, constam no corpo da Constituição, e, a despeito das diversas alterações, pela qual passou a norma de regência (art. 167, IV), mantém-se hígdas.” (SCAFF, 2018, p. 373).

Ao se reportar ao direito à educação como direito humano, Gilmar Mendes assevera que “o Estado tem buscado formas de promover esse direito, principalmente por meio da inclusão de camadas menos favorecidas e historicamente alijadas da tutela estatal no sistema educacional” (MENDES, 2017, 686).

3.2 A vinculação de receita de impostos para saúde e educação

Em matéria financeira, a CF/1988 consagra o Princípio da Não-Afetação ou não vinculação orçamentária (art. 167, IV), segundo o qual é vedada a vinculação de receita pública proveniente de impostos a despesas, órgãos ou fundos. O objetivo é assegurar liberdade ao

legislador orçamentário para dispor sobre as receitas públicas critério político-constitucionais como decorrência do Princípio Democrático.

O dispositivo constitucional em exame admite, em sua parte final, exceções ao princípio da não afetação, o que possibilita a vinculação de receitas de impostos para financiar saúde e educação, dentre outras exceções, o que revela maior proteção jurídico-financeira do Estado em relação a esses dois direitos sociais.

Esse arranjo normativo apontado, parte do produto da arrecadação de impostos deve destinar-se a determinada finalidade como custeio da saúde e da educação, sendo designado pela doutrina por *vinculação* (CARVALHO, 2010, p. 120).

Na esteira do arranjo normativo que garante piso orçamentário para saúde, no contexto do federalismo brasileiro, a Lei Complementar Nº 141/2012, ao regulamentar a Emenda Constitucional nº 29⁴, estabelece os percentuais mínimos a serem aplicados com saúde pública pelos entes federativos, sendo que a União deve aplicar montante não inferior a 15% da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro (Art. 198, § 2º, I, CF/1988).

Segundo esse marco normativo, os Estado (art. 6º) devem aplicar, em cada exercício financeiro, no mínimo, 12% sobre a receita dos impostos (ICMS, IPVA e ITCMD), mais as receitas transferidas pela União (quota-parte do FPE; do IPI-exportação e de transferências da Lei Kandir, LC 87/96) mais outras receitas como a dos *royalties* do petróleo. Já os Municípios e Distrito Federal (art. 7º) devem aplicar, no mínimo, 15% do produto dos impostos (IPTU, ISS e ITBI), mais as receitas transferidas pela União.

No que tange à educação, o art. 212, caput, da CF/1988 estabelece que a União deve aplicar, anualmente, nunca menos que 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção de desenvolvimento do ensino.

O que importa fincar aqui é a ideia de que o fortalecimento do orçamento social mínimo para saúde e educação no Brasil passa, necessariamente, pelo combate à sonegação, uma vez que, quanto menos ocorrência desse ilícito tributário, maior o montante de receitas de impostos a ingressarem nos cofres públicos e conseqüentemente maior a parcela para aplicar nesses direitos sociais.

⁴Essa EC estabeleceu as regras para progressiva provisão de recursos para saúde, impondo a vinculação, a base de cálculo e os percentuais mínimos de recursos orçamentários que a União, os Estados, o DF e os Municípios seriam obrigados a aplicar em ações e serviços nesse setor social.

4 O ENFRENTAMENTO À SONEGAÇÃO FISCAL COMO MECANISMO PARA GARANTIR INVESTIMENTO EM DIREITOS SOCIAIS (SAÚDE E EDUCAÇÃO)

4.1 A nocividade da sonegação fiscal para os Direitos Humanos

Para Marcelo Costenaro Carvali (CARVALI, 2020)⁵, a sonegação fiscal é a outra face da corrupção. A diferença repousa no fato de que, enquanto na corrupção o agente retira dinheiro dos cofres públicos, na sonegação fiscal o sujeito impede que os recursos ingressem na conta do Estado⁶, o que enfraquece a capacidade de o Estado investir em saúde e educação.

Para ajudar na compreensão, utiliza-se aqui de uma imagem. A corrupção é como se fosse a retirada do combustível do tanque do veículo. Já a sonegação fiscal seria a conduta que impede que o combustível atravesse da bomba para o tanque.

Grosso modo, a sonegação fiscal constitui manobra fraudulenta adotada pelo contribuinte para escapar do dever fundamental de pagar tributos. Trata-se de uma estratégia dolosa não só contra a administração tributária, mas fundamentalmente representa, indiretamente, uma violação aos Direitos Humanos, na exata medida em que a conduta o sonegador impede que o dinheiro dos impostos ingresse nas contas dos entes federados (União, estados-membros, DF, municípios), enfraquecendo-os em termos de capacidade financeira de investimento em saúde e educação.

Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU), adotar medidas para dissuadir a evasão, a sonegação fiscal e os fluxos ilícitos de recursos é fundamental para potencializar a mobilização de recursos financeiros necessários à implementação dos objetivos da Agenda 2030 (desenvolvimento sustentável) e, portanto, os direitos humanos.⁷

Em entrevista ao jornal virtual Brasil de Fato, Grazielle David, integrante do Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), aponta que, em 2015, a sonegação fiscal no Brasil chegou a R\$ 500 bilhões, o equivalente a 5(cinco) vezes o orçamento da saúde ou todo o orçamento da Previdência Social, a revelar um retrato da gravidade da situação na sociedade brasileira⁸.

⁵Professor do Mestrado em Direito da Fundação Getúlio Vargas e Juiz instrutor no STF.

⁶CARVALI, Marcelo Costenaro. Palestra virtual sob o tema “*Crimes tributários em tempos de calamidade e crise econômica*”, realizada em 19/05/.2020, pelo CONJUR. Disponível em <https://www.conjur.com.br> Acesso em 21. maio.2020.

⁷Disponível em: <https://nacoesunidas.org/combate-a-sonegacao-fiscal-e-essencial-para-financiar-metas-da-onu-diz-cepal/>. Acesso em 21. maio.2020.

⁸Jornal Brasil de Fato. Matéria intitulada “*Combate à sonegação é suficiente para cobrir gastos com Previdência.*” Publicado em 25.01.2017.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a sonegação fiscal é um problema que envolve empresas de todos os portes, desde as micros e pequenas até as multinacionais. Segundo estudos do mencionado instituto, a sonegação atinge 49% das empresas de pequeno porte, 33% das empresas de médio porte e 18% das grandes empresas⁹.

4.2 Obstáculos jurídico-normativos ao combate à sonegação no Brasil

4.2.1 Deficiência do marco jurídico-normativo

Um dos fatores que contribuem para a sonegação fiscal no Brasil relaciona-se à deficiência punitiva, que faz com que a prática desse crime tributário se torne vantajosa para o sonegador em três aspectos para o infrator: i) disputa do mercado com vantagem competitiva ilícita (concorrência desleal); ii) apropriação do valor do tributo como capital de giro da empresa; iii) ainda usufrui dos mesmos serviços públicos que os contribuintes honestos.

Por mais absurda que possa parecer, sonegar no Brasil é um grande negócio. Segundo o autor, “na pior das hipóteses, bastará o delinquente devolver ao Estado, em qualquer tempo, mesmo após a condenação definitiva, o que obteve com a prática criminosa que estará extinta a punibilidade.” (FISCHER, 2012, p. 115).

4.2.2 O obstáculo da jurisprudência: a Súmula 24 do STF

Os obstáculos ao combate à sonegação fiscal, no Brasil, ocorrem não apenas no âmbito da legislação, mas igualmente na esfera da jurisdição, que também é fonte de produção normativa¹⁰, bastando mencionar a Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal (STF), segundo a qual “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

A partir dessa súmula, portanto, ficou assentado que a configuração do crime de sonegação fiscal, porque seria crime material ou de resultado, exige o prévio esgotamento da via administrativa sob pena de caracterizar denúncia prematura por ausência de justa causa para a persecução penal.

Diante da posição firmada pelo STF firmada na Súmula 24, não é possível a instauração de persecução penal nos casos em que o crédito tributário ainda não foi constituído

⁹Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). *SONEGAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS*. Disponível em: < <https://www.taxgroup.com.br/insights/sonegacao-fiscal-das-empresas-5140>>. Acesso em 30. maio. 2020.

¹⁰Adota-se a compreensão de que a norma jurídica não é o mero texto normativo (texto da lei), mas o produto da interpretação do texto, pois o texto normativo não contém imediatamente a norma. Conforme Eros Grau, “a norma é construída, pelo intérprete, no decorrer do processo de concretização do direito;” GRAU, Eros Roberto. *Por quê tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 33.

definitivamente pelo lançamento (Art. 142, CTN), seja porque há procedimento administrativo em andamento ou porque sequer procedimento foi instaurado.

Assim, diante da Súmula 24 o fato tributário ainda não lançado afigura-se destituído de tipicidade, sendo considerado penalmente irrelevante, o que é um sério obstáculo ao combate à sonegação fiscal em terras brasileiras. Assim, urge que se realize uma revisão dessa norma judicial refratária à concepção de justiça tributária adotada pela Constituição Federal de 1988.

4.2.3 A postura do STF no caso do Recurso Ordinário no HC N° 163.334

Apesar do desacerto da súmula 24, verifica-se que o STF avançou no caso do Recurso Ordinário no HC N° 163.334 (Rel. Min. Roberto Barroso), quando indeferiu a liminar pleiteada, por considerar que o não recolhimento de ICMS é crime de apropriação indébita tributária (art. 2º, II, Lei 8.137/90) e não mero inadimplemento fiscal.

Essa posição do STF superou a tese de que o não recolhimento de ICMS significava mero inadimplemento fiscal. A Suprema Corte adotou o argumento de que o não recolhimento do imposto cobrado implica em não repasse à Fazenda Pública de recursos de titularidade de terceiro, a configurar apropriação indébita tributária.

Tal posição serve para dissuadir sonegadores contumazes de ICMS, que, ao se apropriarem do dinheiro público, obtêm vantagem competitiva ilícita e usufruem dos serviços públicos como se fossem pagadores de impostos, além do grave fato de que essa conduta do empresário impede que recursos públicos sejam convertidos em direitos sociais.

4.4 Lavagem de dinheiro como crime antecedente à sonegação fiscal

Com o avanço das pesquisas jurídicas, que possibilitaram melhor compreensão acerca dos crimes tributários, chegou-se à conclusão de que a sonegação fiscal pode se constituir em crime precedente ao de lavagem de dinheiro. O branqueamento de capitais e ativos, como também é denominada a “lavagem de dinheiro”, ocorre mediante transferência de recursos para “paraísos fiscais”, localizados em outros Países, sem qualquer controle e sem pagamento de imposto no País de origem (HUETE, 2019).

No Brasil, a Lei 9.613/98 só admitia lavagem de recursos se o dinheiro “lavado” fosse proveniente de infrações penais. Entretanto, com as alterações na Lei 9.613/98 (lavagem de dinheiro), introduzidas pela Lei 12.683/12, o referencial antecedente passou a ser qualquer infração penal, inclusive a sonegação fiscal e outros crimes tributários. A questão, contudo, continua a enfrentar dificuldades em razão da Súmula 24 do STF, que cria obstáculos à configuração do crime de sonegação fiscal.

CONCLUSÃO

Exposta a trajetória argumentativa deste trabalho, é possível concluir que a prática da sonegação fiscal no Brasil é prejudicial ao financiamento dos direitos humanos-fundamentais, em especial ao direito à saúde e à educação, nomeadamente porque estes dois direitos têm verbas vinculadas à receita dos impostos, asseguradas em patamares mínimos.

O estudo aqui desenvolvido aponta que a prática da sonegação fiscal solapa a capacidade de receita tributária do Estado e afeta sensivelmente o financiamento de políticas públicas que visam concretizar os direitos humanos à saúde e à educação.

Por fim, chega-se à conclusão de que: a) o problema da sonegação fiscal é sistêmico, envolve, em determinados casos, complexas estruturais empresariais e sofisticadas manobras ilícitas, a exigir que o fenômeno seja enfrentado mediante atuação coordenada e integrada pelos diversos órgãos e instituições do Estado; b) O combate à sonegação fiscal provoca incremento da receita tributária e propicia o incremento da parcela de financiamento dos direitos à saúde e à educação; c) Necessidade de modificação da Súmula 24 do Supremo Tribunal Federal, porque, indiretamente estimula a sonegação fiscal; d) O estudo apontou para a deficiência de percepção por parte da sociedade quanto a gravidade da sonegação fiscal, que, em regra, não percebe como esse fenômeno afeta os investimentos nos direitos sociais;

REFERÊNCIAS

- ABROMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2014.
- AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha: critérios jurídicos para lidar com escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- BARBOSA, Lívia. *O jeitinho brasileiro: a arte de ser mais igual do que os outros*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- BARCELLOS, Ana Paula. *Curso de Direito Constitucional*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 84.
- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*, 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. *Curso de direito constitucional*, 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BRASIL. Constituição Federal de 1988.
- _____. Lei 8.137/1990.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7ª ed. Coimbra/Portugal: Almedina, 2003.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: A teoria e prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2011.
- FONTE, Felipe de Melo. *Políticas públicas e direitos fundamentais: elementos de fundamentação do controle das políticas públicas no Estado Democrático de Direito*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: Direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 20005.
- GARCÍA, José Antonio López; REAL, J. Alberto del. *Los Derechos: entre la ética, el poder y el derecho*. Madrid: Dykinson, 2000.
- HÄBERLE, Peter. *Direitos fundamentais no estado prestacional*. Tradução Fabiana Okchstein Kelbert; Michael Dietmar Donath. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

HABER NETO, Michel. *A tributação e Financiamento da Saúde Pública*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

HESPANHA, António Manuel. *O caleidoscópio do direito: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje*. Coimbra: Almedina, 2014.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: Por que a Liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). *SONEGAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS*. Disponível em: < <https://www.taxgroup.com.br/insights/sonegacao-fiscal-das-empresas-5140>>.

HUETE, Miguel Ángel Sánchez. *Tributación, fraude y blanqueo de capitales: entre la prevención y la representación*. Madrid: Marcial Pons, 2019.

LŪNO PÉREZ, Antonio Enrique. *Direitos humanos, Estado de direito e Constituição*. Tradução Paulo Roberto Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2021.

MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento, 2019.

MENDES, Ferreira Gilmar; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MIRANDA, Jorge. *Direitos Fundamentais*, 2ª ed. Coimbra/Portugal: Almedina, 2017.

NABAIS, Casalta José. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos del derecho constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 2005

PISCITELLI, Tathiane. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

QUINTEIRO, María Esther Marínez. *El discurso de los derechos humanos em perspectiva histórica. El síndrome de la Torre de Babel*. In BALLESTROS, María de la Paz Pando; RAMÍREZ, Alicia Muñoz; RODRÍGUEZ, Pedro Garrido. *Pasado y presente de los derechos humanos*. Madrid: Catarata, 2016.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REIS, Iaci Pelaes dos. *A PEC DO PACTO FEDERATIVO E A ESCALADA PARA REDUÇÃO DO FINANCIAMENTO DOS DIREITOS SOCIAIS NO BRASIL: Qual o rumo da educação e da saúde pós PEC 188* (no prelo). Belo Horizonte: Letramento/Casa do Direito, 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de. *Ciência política e teoria do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: RT, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v.1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.